

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Konstitucinės ir administracinės teisės katedra**

Dieninio skyriaus  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės specializacijos  
studentės Virginijos Jasaitės

**Magistro darbas**

**MOKESTINĖS NEPRIEMOKOS IŠIEŠKOJIMO TEISINIS REGULIAVIMAS**

Vadovas: doc. dr. Bronius Sudavičius  
Recenzentas: lekt. dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius 2007

## **TURINYS**

### **Įžanga 3**

#### **I. Mokestinė nepriemoka, mokesčių mokėtojo galimybės iki priverstinio išieškojimo procedūros taikymo 7**

1. Mokestinės nepriemokos sąvoka 7
  - 1.1 Mokestinės nepriemokos susidarymas 7
2. Mokesčio permokos ar skirtumo įskaitymas 8
  - 2.1 Mokesčio permokos ir mokesčio skirtumo samprata 8
  - 2.2 Mokesčio permokos ar skirtumo įskaitymas mokestinei nepriemokai padengti 8
3. Beviltiška mokestinė nepriemoka 11
4. Mokesčių mokėtojo galimybės 14
  - 4.1 Mokestinės paskolos sutartis 14
    - 4.1.1 Jei priimamas sprendimas neatidėti mokestinės nepriemokos sumokėjimo 18
    - 4.1.2 Trečiojo asmens atliekamas mokesčio mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimas 19

#### **II. Mokestinės nepriemokos priverstinis išieškojimas 22**

1. Mokesčių administratoriaus teisė išieškoti mokestinę nepriemoką ir su ja susijusias sumas 22
  - 1.1 Teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo pagrindai 22
  - 1.2 Mokesčių administratoriaus teisė pradėti priverstinio išieškojimo procedūrą 26
2. Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senatis 28
  - 2.1 Išieškojimo senaties termino nutūkimas ir atnaujinimas 31
  - 2.2 Išieškojimo senatį reglamentuojančių teisės normų galiojimas laike 34
3. Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo sustabdymas 38
4. Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo būdai 41
  - 4.1 Nepriemokų išieškojimas duodant nurodymą kredito įstaigai nurašyti atitinkamas sumas iš asmens sąskaitos 41
  - 4.2 Mokestinės nepriemokos išieškojimas iš mokesčių mokėtojo turto 43
  - 4.3 Sprendimas išieškoti iš mokesčių mokėtojo, laiduotojo arba garanto turto 45

#### **III. Mokestinės nepriemokos išieškojimo vykdymas 48**

1. Mokestinės nepriemokos išieškojimo vykdymo proceso ypatumai 48
  - 1.1 Teismų antstolių institucinė reforma 48
  - 1.2 Išieškojimo išlaidos 49
  - 1.3 MAĮ 63 str. 2 d. ir CPK 754 str. taikymas 52
  - 1.4 Išieškojimo operatyvumo ir efektyvumo didinimas 53
  - 1.5 Išieškojimo ypatumai likvidavimo bei reorganizavimo atveju 54

#### **IV. Tarptautinis bendradarbiavimas išieškojimo srityje 55**

1. Pagrindiniai valstybių bendradarbiavimo mokestinių nepriemokų išieškojimo srityje aspektai 57

#### **Išvados 59**

#### **Santrauka 60**

#### **Zusammenfassung 61**

#### **Literatūros sąrašas 62**

## **Įžanga**

*Temos aktualumas.* Lietuvos Respublikoje mokestinės nepriemokos išieškojimą reglamentuoja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (toliau - MAĮ), specialieji mokesčių įstatymai bei poįstatyminiai teisės aktai, išieškojimo vykdymo procesą įtvirtina Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (toliau - CPK), Sprendimų vykdymo instrukcija bei poįstatyminiai teisės aktai. Minėti teisės aktai priimti ir sudaryti siekiant suderinti mokesčių administravimo sistemą su Europos Sąjungos teise. Nuo 1995 m. birželio 28 d. galiojęs MAĮ iki – 2004 m. gegužės 1 d. buvo tobulintas apie penkiasdešimt kartų. Lietuvoje mokesčių teisės sistema yra susiformavusi, pakankamai susiteminta, tačiau dar trūksta teisės aktų taikymo praktikos, tikslaus įstatymų išaiškinimo. Magistro darbe plėtojama tema aktuali tiek teorijai, tiek praktikai. Temos reikšmė teorijai svarbi tuo, kad mokslinėje literatūroje trūksta susisteminto ir visapusiško šios temos tyrimo ir analizės, praktikai - kad mokestinės nepriemokos priverstinis išieškojimas – sunkias turtines pasekmes mokesčių mokėtojui sukelianti procedūra. Svarbu įtvirtinti tokį šios procedūros reglamentavimą, kad būtų užtikrinamos mokesčių mokėtojų teisės. Kita vertus - mokesčiai - fakultatyvinis valstybės požymis, t.y. per juos gaunama lėšų valstybės funkcijoms įvykdyti, todėl labai svarbu tinkamai reglamentuoti jų surinkimą, bei dėl mokestinės prievolės nevykdymo susidariusios mokestinės nepriemokos išieškojimą. Procedūrą reglamentuojančios teisės normos privalo užtikrinti kuo efektyvesnę, greitesnę ir pigesnę išieškojimą. Lietuvoje virš 90 proc.valstybės bei savivaldybių biudžeto įplaukų sudaro mokesčių pajamos<sup>1</sup>. Mokesčių surinkimo svarbą konstatavo Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas - “Konstitucijos 127 str. 2 dalyje nustatyta, kad “valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų”. Taigi vienas iš pagrindinių valstybės biudžeto šaltinių yra mokesčiai. Remiantis Konstitucijos 67 str. 15 punktu galima tvirtinti, kad mokesčiai - tai įstatymu nustatyti privalomi, neatlygintini juridinių ir fizinių asmenų atitinkamo dydžio mokėjimai nustatytu laiku į valstybės (savivaldybės) biudžetą (tam tikrais atvejais - į nebiudžetinius tikslinius fondus). Akivaizdu, kad pagrindinė mokesčių paskirtis - fiskalinė, jie naudojami sudaryti valstybės išdui, skirtam visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti.

---

<sup>1</sup> Biudžeto pajamos, [interaktyvus]. [žiūrėta 2007 m. kovo 24 d.]. Prieiga per internetą: <vmi.lt/lt/?itemId=20149>

Taip pat pažymėtina, kad nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei. Be to, vieniems ūkinės veiklos subjektams nemokant mokesčių, kiti jos subjektai - sąžiningi mokesčio mokėtojai atsiduria jiems nepalankioje padėtyje, pažeidžiami esminiai laisvosios rinkos, besiremiančios sąžininga konkurencija, principai. Mokesčių įstatymų normose, nustatančiose mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančias priemones, apibrėžiant teisinių mokestinių santykių subjektų statusą, sprendžiant mokesčio mokėtojų atsakomybės, mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarkos ir kitus klausimus dominuoja subordinacijos, liepimo elementai. Toks imperatyvus, įpareigojantis reguliavimo metodas užtikrina bendrųjų visuomenės, valstybės interesų prioritetą mokestiniuose santykiuose.“<sup>2</sup>

*Darbo tikslai.* Šio darbo tikslas yra išanalizuoti MAĮ V skyriaus V skirsnį, t.y. mokestinės nepriemokos priverstinį išieškojimą reglamentuojančias teisės normas, šių normų taikymą, įtvirtinimo pagrindus bei teismų praktiką. Temos tikslas – atskleisti minėtų teisės normų, turinį bei taikymą, išanalizuoti minėto įstatymo pakeitimus bei jų reikšmę praktiniam išieškojimo procedūros taikymui.

*Darbo objektas.* Pagrindinis darbo tyrimo objektas yra priverstinį mokestinių nepriemokų išieškojimą reglamentuojančių teisės aktų, Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo, (toliau – LVAT) Lietuvos Aukščiausiojo teismo (toliau – LAT) praktikos minėtais klausimais analizė. Išsamiai analizuojama mokesčių administratoriaus teisės išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimas, mokestinės nepriemokos išieškojimas ne ginčo tvarka, priverstinio išieškojimo senaties taikymas, mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo sustabdymas, mokestinę nepriemoką turinčiam mokesčių mokėtojui taikomos mokestinės lengvatos: mokestinės nepriemokos atidėjimas arba išdėstymas, mokestinės nepriemokos perėmimas. Darbe bus analizuojama priverstinio nepriemokos išieškojimo vykdymo proceso specifika. Trumpai aptariamas mokestinės nepriemokos pripažinimas beviltiška, mokesčio permokos bei skirtumo įskaitymas bei tarptautinis bendradarbiavimas išieškojimo srityje.

*Darbo metodai.* Iškeltiems magistro darbo tikslams pasiekti bei darbo objektui atskleisti yra panaudoti šie tyrimo metodai:

---

<sup>2</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 55 str. 2 d. 1 punkto, 56 str. 4 d. 1 ir 2 punktų ir 58 str. 3 d. atitikimo Lietuvos respublikos Konstitucijai, (Valstybės žinios, 1997, Nr. 67-1696)

Precedentinis – aptariamie svarbiausi Lietuvos teismų sprendimai aktualūs tiriamai magistro temai. Metodas aktualus atskleidžiant teismų poziciją tam tikrų klausimų atžvilgiu bei vienodai formuojamos praktikos pozicijas tam tikrais įstatymo nesureguliuotais ar nevisiškai sureguliuotais klausimais.

Pažodinis – darbe bus analizuojamos konkrečios teisės aktų normos kaip antai įstatymų, kodeksų, poįstatyminių teisės aktų ir kt.; šis metodas glaudžiai siejasi su kitu metodu – įstatymų leidėjo ketinimų metodu; abu šie metodai pasirinkti dėl to, kadangi būtent teisės aktų normos išreiškia oficialią valstybių poziciją tam tikrų teisės institutų atžvilgiu;

Sisteminis – siekiant atskleisti MAĮ V skyriaus normų turinį būtina analizuoti ir kitų MAĮ skyrių normas, CPK normas, reglamentuojančias vykdymo procesą, bei mokestinių nepriemokų išieškojimą detalizuojančius poįstatyminius teisės aktus.

Be paminėtų metodų darbe panaudoti istorinis, aprašomasis, palyginamasis metodai.

*Temos originalumas.* Mokestinių nepriemokų išieškojimo klausimai Lietuvos teisinėje literatūroje nagrinėjami ypač retai, mokslinių bei tiriamųjų darbų praktiškai nėra. Iš esmės mokestinių nepriemokų išieškojimo vykdymo procesui taikomos CPK nuostatos, su tam tikra specifika, dėl nelygios mokesčių teisinių santykių dalyvių padėties. Darbe siekiama išanalizuoti šią specifiką, bei atlikti MAĮ nuostatų, reglamentuojančių mokestinės nepriemokos išieškojimą analizę.

*Panaudoti šaltiniai.* Darbe yra panaudoti šie šaltiniai:

- 1) norminė literatūra; svarbiausiais norminės literatūros šaltinis yra MAĮ, poįstatyminiai teisės aktai, tokie kaip – Lietuvos Respublikos Valstybinės Mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – VMI prie FM) viršininko įsakymai, finansų ministro įsakymai, CPK, bei Sprendimų vykdymo instrukcija;
- 2) magistro darbe visapusiškam temos atskleidimui, praktinio teisės normų taikymo analizei bei statistikai pasinaudota periodiniuose leidiniuose publikuojamais straipsniais nagrinėjama tema, Valstybinio audito išvados, VMI prie FM veiklos ataskaitomis;
- 3) praktinė medžiaga: dėl aukščiau paminėtų motyvų nagrinėjamai temai yra svarbios LVAT nutartys bei sprendimai, LAT nutartys bei konsultacijos, Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo nutarimai. Ypač svarbūs LVAT nutartys bei sprendimai, kadangi, remiantis Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 20 str. 3 d. – LVAT formuoja vienodą administracinių teismų praktiką taikant įstatymus. Pagal minėto įstatymo 15 str. 1 d. 4 p. bylos dėl mokestinių nepriemokų išieškojimo priskirtos būtent

administracinių teismų kompetencijai, tokiems ginčams nėra nustatyta privaloma ikiteisminė nagrinėjimo procedūra<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup>Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas (Valstybės žinios, 2000, Nr. 85-2566) (aktuali redakcija nuo 2006 m. rugsėjo 21d.)

## **I. Mokestinė nepriemoka, mokesčių mokėtojo galimybės iki priverstinio išieškojimo procedūros taikymo**

### *1. Mokestinės nepriemokos sąvoka*

Mokestinės nepriemokos sąvoka svarbi analizuojamai temai, kadangi mokesčių administratoriui nustatyta teisė išieškoti tik mokestinę nepriemoką, o ne mokestį ir su juo susijusias sumas. MAĮ 2 str. 17 d. įtvirtinta mokestinės nepriemokos sąvoka – „mokesčio nepriemoka ir mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėtos su mokesčiu susijusios sumos.“<sup>4</sup> Taigi mokestinės nepriemokos sąvoka apima tiek pačius mokesčius, tiek su jais susijusias sumas.

### *1.1 Mokestinės nepriemokos susidarymas*

Ne visuomet mokesčių mokėtojas (mokestį išskaičiuojantis asmuo) gali įstatymų nustatytais terminais sumokėti mokesčius bei su jais susijusias sumas. Mokesčių mokėtojui mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėjus minėtų sumų, atsiranda mokestinė nepriemoka. Taigi, pagrindas mokestinei nepriemokai susidaryti yra mokesčio ir su juo susijusių sumų nesumokėjimas nustatytu terminu. Prievolė mokestį sumokėti nustatytu terminu įtvirtinta MAĮ 81 str. 1 d. Atskirų mokesčių sumokėjimo terminus nustato atitinkamų mokesčių įstatymai (pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 31 str. 1 d. nustatyta, kad nenuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs minėto įstatymo 30 str. nenurodytų B klasės pajamoms priskiriamų pajamų, privalo nuo šių pajamų apskaičiuoti pajamų mokestį ir sumokėti jį į biudžetą, ne vėliau kaip per 25 dienas nuo pajamų gavimo<sup>5</sup>). MAĮ įtvirtintas tik vienas terminas – patikrinimų metu papildomai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų sumokėjimo data. Šios sumos turi būti sumokėtos per 20 dienų nuo atitinkamo sprendimo, kuriuo mokesčių mokėtojui apskaičiuojami mokesčiai ir su jais susijusios sumos, įteikimo mokesčių mokėtojui dienos<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Valstybės žinios, 2006, Nr. IX – 2112)

<sup>5</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2006, Nr. 141-5396) (taikomas nuo 2007 m. sausio 1 d.), 31 str.

<sup>6</sup> *Ibid.* 81 str., 2 d.

## *2. Mokesčio permokos ar skirtumo įskaitymas*

### *2.1. Mokesčio permokos ir mokesčio skirtumo samprata*

Atskleidžiant temą svarbu išanalizuoti MAĮ 87 str., kuris reglamentuoja mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymą, t.y. nustato, kaip tinkamai sureguliuoti situaciją, kai dėl tam tikrų priežasčių mokesčio buvo sumokėta per daug, t.y. atsirado mokesčio permoka arba mokesčio skirtumas. Mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo procedūrą detalizuoja VMI prie FM viršininko 2004 m. gruodžio 7 d. įsakymas Nr. VA-186 „Dėl mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo)“ ir VMI viršininko 2004 m. gruodžio 20 d. įsakymas Nr. VA-193 „Dėl Mokesčių mokėtojo sumokėtų sumų įskaitymo taisyklių patvirtinimo“.

*Mokesčio permoka* – tai mokesčių mokėtojo sumokėta per didelė mokesčio suma<sup>7</sup>. Ji gali atsirasti ir per klaidą sumokėjus per didelę mokesčio sumą, ir netiksliai apskaičiuojant avansinių mokėjimų dydį ar dėl tam tikros mokesčio lengvatos įgyjant teisę į mažesnę nei jau sumokėta mokesčio sumą ir pan.

*Mokesčio skirtumas* – mokesčių mokėtojui gražintina (įskaitytina) iš biudžeto suma, kuri gali susidaryti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka pildant mokesčio deklaraciją<sup>8</sup>. Dažniausiai mokesčio skirtumas atsiranda deklaravus gražintiną pridėtinės vertės mokesčio sumą.

Permokėtos mokesčio sumos (t. y. mokesčio permoka ir (ar) mokesčio skirtumas) gali būti panaudojamos mokesčių mokėtojo mokesčiai nepriemokai padengti arba (ir) gražinamos mokesčių mokėtojui<sup>9</sup>.

### *2.2 Mokesčio permokos ar skirtumo įskaitymas mokesčiai nepriemokai padengti*

Įskaitymu vadinamas VMI vykdomas mokesčių nepriemokos padengimas to paties mokesčio mokėtojo turimos mokesčio permokos ar skirtumo suma. Įskaitymas gali būti pradėtas mokesčių administratoriaus ar paties mokesčių mokėtojo iniciatyva. Mokesčių administratorius, t. y. Apskritis Valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – AVMI), pastebėjęs mokesčio permoką ar skirtumą, pirmiausia patikrina, ar tas mokesčių mokėtojas neturi

---

<sup>7</sup> *Cit. op. 4, 2 str., 10 punktas*

<sup>8</sup> *Cit. op. 4, 2 str., 11 punktas*

<sup>9</sup> *Cit. op. 4, 87 str.*

mokestinių nepriemokų. Radusi tokių neįvykdytų mokestinių įsipareigojimų (priklausančių ir tos pačios AVMI, ir kitos AVMI ar muitinės įstaigų jurisdikcijai), AVMI gali priimti sprendimą įskaityti mokesčio permoką ar skirtumą. Savo iniciatyva atlikusi įskaitymą, tokio sprendimo kopiją AVMI išsiunčia mokesčių mokėtojui. Jei įskaitymas atliekamas mokesčių mokėtojo iniciatyva, turi būti pildomas VMI prie FM viršininko įsakymu patvirtintos FR0781 formos prašymas ir pateikiamas tai AVMI, kurioje mokesčių mokėtojas yra įregistruotas ar turi nuolatinę gyvenamąją vietą<sup>10</sup>.

AVMI gali nuspręsti padengti tuo metu mokesčio mokėtojo turimas mokestines nepriemokas, o pats mokesčių mokėtojas gali prašyti permoką ar skirtumą įskaityti ir panaudoti dar nepasibaigusiu terminu deklaruojamiems ar apskaičiuotiems nedeklaruojamiems mokesčiams padengti. Net ir gavęs mokesčių mokėtojo prašymą, kuriame nurodyta konkreti pageidautina įskaitymo eilė, mokesčių administratorius turi vadovautis privalomomis taisyklėmis, todėl nepasibaigusiu terminu mokesčiai galės būti padengti tik tuo atveju, jei tuo metu mokesčių mokėtojas neturės mokestinės nepriemokos. Svarbu paminėti, kad Valstybinio socialinio draudimo įmokų permoka negali būti įskaitoma kitų mokesčių nepriemokai padengti, o kitų mokesčių permoka negali būti įskaitoma valstybinio socialinio draudimo įmokų nepriemokoms padengti. Gyventojų pajamų mokesčio permokėtos sumos turi būti įskaitomos tik gyventojų pajamų mokesčiui ir (ar) su juo susijusioms sumoms padengti ir tik tuo atveju, jei jos nesudarė dėl per didelio išskaityto pajamų mokesčio<sup>11</sup>. Jei permokos susidaro dėl per didelio išskaityto pajamų mokesčio, darbuotojas jas gali susigrąžinti pateikdamas metinę pajamų mokesčio deklaraciją. Kalbant apie mokesčio permokos ar skirtumo įskaitymą, svarbu pažymėti, kad permokėtos mokesčio sumos atsiradimo momentu laikoma:

- data, kai per didelė mokesčio suma sumokama į AVMI surenkamąją sąskaitą;
- jei per mokestinį laikotarpį buvo mokamos avansinės įmokos – pirmoji diena po mokestinio laikotarpio pabaigos;
- susidarius mokesčio skirtumui – pirmoji diena po mokestinio laikotarpio, kai susidaro mokesčio skirtumas, pabaigos.

---

<sup>10</sup> Mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo taisyklės, patvirtintos VMI prie FM viršininko 2004 m. gruodžio 7 d. įsakymu Nr. VA-186, (Valstybės žinios, 2004, Nr. 180-6689)

<sup>11</sup> *Cit.op.* 4, 87 str., 2 ir 3 d.

Permokos atsiradimo momentas gali turėti įtakos už mokesčines nepriemokas skaičiuojamiems delspinigiams. Mokestinės nepriemokos dengiamos atsižvelgiant į mokesčio permokos ar skirtumo susidarymo momentą, o jeigu nepriemoka susidarė vėliau nei permoka – į nepriemokos atsiradimo datą. Atsižvelgiant į tai, mokėtini delspinigiai yra perskaičiuojami, t. y. jeigu už tam tikrą laikotarpį mokesčių mokėtojui buvo priskaičiuoti delspinigiai ir tuo pat metu jis turėjo mokesčio permoką, nuo tokių delspinigių mokesčių mokėtojas yra atleidžiamas. Pagal VMI taisykles minimu atveju mokesčių mokėtojui nereikia pateikti prašymo atleisti nuo baudų ir (ar) delspinigių<sup>12</sup>

Svarbu, kad mokesčio permoka gali būti įskaityta tik tada, jei ji susidarė ne anksčiau kaip per einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus – terminas skaičiuojamas atgal nuo įskaitymo dienos, o kai yra mokesčių mokėtojo prašymas, - nuo prašymo pateikimo dienos. Tokiu atveju, jei mokesčių mokėtojas iki prašymo pateikimo atlieka veiksmą, liudijantį tai, kad jis žino apie mokesčio permokos buvimą, minėtas terminas skaičiuojamas nuo to veiksmo atlikimo dienos<sup>13</sup>. Terminu eiga stabdoma MAĮ 108 str. 1 d. 1 ir 3 punktuose įtvirtintais pagrindais. Svarbu pažymėti, kad pasibaigus priverstinio išieškojimo senaties terminui, turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymui reikalingas mokesčių mokėtojo prašymas arba sutikimas. Savo iniciatyva mokesčių administratorius įskaitymo atlikti negali<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> ŠIOLIŪNAITĖ, Daiva. Jei sumokėjote per daug. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006, Nr. 10

<sup>13</sup> *Cit.op.* 4, 87 str., 12 d.

<sup>14</sup> *Cit.op.* 4, 107 str., 4 d.

### 3. *Beviltiška mokestinė nepriemoka*

MAĮ 113 str. įtvirtina beviltiškos mokestinės nepriemokos institutą, kuris lemia priverstinio išieškojimo veikslių nepradėjimą tais atvejais, kai:

1) mokestinės nepriemokos išieškojimas neįmanomas dėl objektyvių priežasčių – nerandama turto, į kurį gali būti nukreipiamas išieškojimas (turtas nelikvidus), taip pat kai sueina mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas;

2) išieškojimas nėra tikslingas socialiniu ir (arba) ekonominiu požiūriu – skolininko turtas mažai likvidus arba išieškojimo išlaidos didesnės už nepriemoką, (pagal šį ir pagal pirmą punktą nurodytais atvejais mokestinę nepriemoką pripažinti beviltiška vietos mokesčių administratorius gali savo iniciatyva) taip pat kai mokesčių mokėtojo – fizinio asmens ar neribotos civilinės atsakomybės juridinio asmens dalyvio – sunki ekonominė (socialinė) padėtis – jam teikiama ar turėtų būti teikiama valstybės parama (asmuo pensinio amžiaus, invalidas, bedarbis ir pan.). Šiuo atveju vietos mokesčių administratoriui mokesčių mokėtojas turi pateikti prašymą dėl mokestinės nepriemokos pripažinimo beviltiška, pridėdamas kompetentingų institucijų išduotus dokumentus, patvirtinančius, jog šis asmuo yra sulaukęs pensinio amžiaus, yra neįgalus, jam reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir reabilitacija arba asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpą, taip pat dokumentus, kuriuose būtų pateikti duomenys apie asmens ir jo šeimos gaunamas pajamas bei turimą turtą. Tokiu pagrindu mokestinė nepriemoka beviltiška gali būti pripažinta tik fiziniam asmeniui<sup>15</sup>.

Konkrečiau mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos pripažinimo beviltiška procedūras vykdo vietos mokesčių administratoriaus struktūriniai padaliniai, atsakingi už nepriemokų išieškojimo funkcijų vykdymą, kurie, atsižvelgiant į kompetenciją, nuolatos nagrinėja jų administruojamoje teritorijoje (jos dalyje) registruotų mokesčių mokėtojų nepriemokas.

Atsižvelgiant į mokestinių nepriemokų pripažinimo beviltiška pagrindus, skiriamos dvi beviltiškos mokestinės nepriemokos kategorijos:

---

<sup>15</sup> Mokesčių mokėtojų mokestinės nepriemokos pripažinimo beviltiška, jos revizavimo bei apskaitos taisyklių ir mokesčių mokėtojų mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo išlaidų apskaičiavimo metodika, patvirtinta VMI prie FM viršininko 2004 m. gegužės 12 d. Nr. įsakymu Nr. VA-92 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 81-2925)

- beviltiškos mokestinės nepriemokos, kurios pagal MAĮ 113 str. 1 d. 1–3 punktus yra pripažįstamos beviltiškomis mokestinėmis nepriemokomis, - joms neteikiama priverstinio išieškojimo pirmenybė ir į jas neatsižvelgiama planuojant biudžeto pajamas;

- beviltiškos mokestinės nepriemokos, kurios pagal MAĮ 113 str. 1 d. 4 punktą yra pripažįstamos beviltiškomis mokestinėmis nepriemokomis ir nurašomos iš biudžeto pajamų apskaitos dokumentų, suėjus mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminui<sup>16</sup>.

Pagal MAĮ 113 str. 1 d. 2 punktą mokestinė nepriemoka pripažįstama beviltiška, atsižvelgiant į priverstinio išieškojimo išlaidas, apskaičiuotas vadovaujantis VMI prie FM viršininko įsakymu patvirtinta Mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo išlaidų apskaičiavimo metodika. Apskaičiavimui naudojami VMI prie FM viršininko įsakymu patvirtinti mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo veiksmų vidutinių išlaidų tarifai. Jeigu mokesčių mokėtojo visų mokestinių nepriemokų suma yra mažesnė arba lygi minimaliai taikytinų priverstinio išieškojimo veiksmų išlaidų sumai, tokios mokestinės nepriemokos neišieškomos, bet vadovaujantis MAĮ 113 str. 1 d. 2 punktu ir šiomis taisyklėmis, pripažįstamos beviltiškomis mokestinėmis nepriemokomis. Minimalių taikytinų priverstinio išieškojimo veiksmų išlaidų sumą įsakymu nustato VMI prie FM viršininkas.

Visos mokestinės nepriemokos, pripažintos beviltiškomis, neįtraukiamos į vietos mokesčių administratoriaus pateikiamus duomenis apie bendras visų jo administruojamoje teritorijoje esančių mokesčių mokėtojų nepriemokas.

Mokesčių mokėtojo beviltiškos mokestinės nepriemokos, kurioms neteikiama priverstinio išieškojimo pirmenybė ir į kurias neatsižvelgiama planuojant biudžeto pajamas, yra revizuojamos atsižvelgiant į šių mokestinių nepriemokų pripažinimo beviltiškomis pagrindą:

- jei mokestinė nepriemoka pripažinta beviltiška vadovaujantis MAĮ 113 str. 1 d. 1<sup>17</sup>, 2<sup>18</sup>, arba 3<sup>19</sup> punktu, tai nepriemokų išieškojimo skyriaus bylą privaloma peržiūrėti ne rečiau kaip kartą per metus. Jeigu atliekant turto paiešką nustatoma, kad yra realizuotino turto,

<sup>16</sup> *Cit. op.* 15

<sup>17</sup> Nerasta mokesčių mokėtojo turto, arba rastas turtas yra nelikvidus, *Cit. op.* 4

<sup>18</sup> Priverstinio išieškojimo išlaidos didesnės už mokestinę nepriemoką, *Cit. op.* 4

<sup>19</sup> Netikslinga priverstinai išieškoti nepriemoką, kadangi sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė padėtis), *Cit. op.* 4

atsiranda nauja išieškotina mokesčių mokėtojo mokestinė nepriemoka ir susumavus ją su pripažinta beviltiška mokestine nepriemoka, ši suma palyginus su apskaičiuotomis priverstinio išieškojimo išlaidomis pasidaro didesnė, arba, jeigu atliekant turto paiešką ir patikrinus fizinio asmens ekonominę (socialinę) padėtį (asmuo pasveikęs, pripažintas darbingu arba buvęs bedarbis pradėjo dirbti ir gauna darbo užmokestį), nustatoma, kad yra galimybė išieškoti beviltiška pripažintą mokestinę nepriemoką, - parengiama išvada ir vietos mokesčių administratoriaus sprendimo pripažinti netekusiu galios sprendimą pripažinti mokestinę nepriemoką beviltiška projektas. Vietos mokesčių administratoriaus viršininkui (arba jo įgaliotam asmeniui) priėmus minėtą sprendimą, jis perduodamas biudžeto pajamų apskaitą vykdančiam vietos mokesčių administratoriaus struktūriniam padaliniiui, kad šis biudžeto pajamų apskaitos dokumentuose sprendime nurodytą mokestinę nepriemoką priskirtų prie išieškotinių mokestinių nepriemokų. Vietos mokesčių administratoriaus nepriemokų išieškojimo funkcijas vykdančias struktūrinis padalinys sprendime nurodytą mokestinę nepriemoką išieško bendra MAĮ nustatyta mokestinių nepriemokų išieškojimo tvarka<sup>20</sup>.

Paprastai nurašoma tik ta mokestinė nepriemoka biudžetui, kuri beviltiška pripažinta suėjus senaties terminui. Visais kitais atvejais išieškojimo nepradėjimas iš esmės vertinamas protingumo ir ekonominio tikslingumo aspektu – nors tokiai mokestinei nepriemokai netaikoma išieškojimo pirmenybė, jos statusas nuolat revizuojamas ir ji gali būti išieškota, jei pasikeičia minėtos aplinkybės.

---

<sup>20</sup> *Cit.op.* 15

#### 4. Mokesčių mokėtojo galimybės

MAĮ nustato neigiamų pasekmių išvengimo galimybes, siejamas su įsiskolinusio asmens iniciatyva. Yra įtvirtintos trys galimybės:

- už mokesčių mokėtoją mokestį ir su juo susijusias sumas gali sumokėti tretieji asmenys;
- mokestinę nepriemoką gali perimti trečiasis asmuo;
- mokestinės nepriemokos sumokėjimas gali būti atidėtas arba išdėstytas.

##### 4.1 Mokestinės paskolos sutartis

Praktikoje mokesčių mokėtojai dažniausiai naudojami MAĮ 88 str. nustatyta galimybe sudaryti mokestinės paskolos sutartį. Mokestinės paskolos sudaryti negali tik gyventojų pajamų mokestį išskaičiuojantis asmuo, išskyrus tą atvejį, kai papildomos gyventojų pajamų mokesčio sumos apskaičiuojamos mokestinio patikrinimo metu<sup>21</sup>. Gali būti įvairių priežasčių, lemiančių tai, kad mokesčių mokėtojas neturi pakankamai lėšų mokestinėms nepriemokoms padengti. Kaip pavyzdžiui, apyvartinių lėšų trūkumas, klientų praradimas, sunki finansinė padėtis, kiti asmenys neatsiskaito su mokesčių mokėtoju už suteiktas paslaugas, prekes ir pan. Dėl susidariusios mokestinės nepriemokos mokesčių mokėtojui MAĮ nustatyta tvarka pradedami skaičiuoti delspinigiai. Taip mokesčių mokėtojo finansinė būklė dar labiau pablogėja, mažėja tikimybė, kad bus, nors ir pavėluotai sumokėti mokesčiai bei delspinigiai. Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo bei išdėstymo sąlygos įtvirtintos MAĮ 88 str., o procedūrą reglamentuoja finansų ministro įsakymu patvirtintos Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklės.

Mokestinės nepriemokos, dėl kurios sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo pateiktas prašymas, išieškojimas paprastai nepradedamas arba sustabdomas nuo tos dienos, kai vietos mokesčių administratorius gavo mokesčių mokėtojo prašymą iki mokestinės paskolos sutarties sudarymo dienos arba dienos, kurią buvo priimtas sprendimas neatidėti arba neišdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimo termino, tačiau tai nėra kliūtis taikyti bet kokią mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonę, numatytą MAĮ. Tačiau MAĮ

---

<sup>21</sup> *Cit.op.* 4

110 str. 2 d. nustatyta, kad mokestinės paskolos sutarties sudarymas stabdo nepriemokų išieškojimą.

Mokestinės nepriemokos atidėjimas – tai mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką sudarančios sumos sumokėjimo termino atidėjimas, kai mokesčių mokėtojas visą mokestinės nepriemokos sumą privalo sumokėti mokestinės paskolos sutarties grafike nustatytą dieną<sup>22</sup>.

Mokestinės nepriemokos sumokėjimo išdėstymas – tai mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką sudarančios sumos sumokėjimo išdėstymas, kai mokestinė nepriemoka sumokama dalimis pagal mokestinės paskolos sutartyje nurodytą grafiką<sup>23</sup>.

Mokestinės paskolos sutartis yra sudaroma vietos mokesčio administratoriaus sprendimo, kuriuo patenkinamas mokesčio mokėtojo prašymas atidėti arba išdėstyti nepriemokos sumokėjimo terminą, pagrindu. Ankstesnėse redakcijose (Mokestinės nepriemokos į biudžetą bei fondus mokėjimo atidėjimo tvarka)- taip pat ir centrinio mokesčių administratoriaus ar finansų ministro sprendimų, pagrindu. Toks sprendimas gali būti priimtas tik esant įstatyme nustatytoms aplinkybėms, kurias mokesčių mokėtojas turi pagrįsti, t. y., kad mokestinę nepriemoką sumokėjęs ar išieškojus nedelsiant mokesčio mokėtojo būklė taptų kritinė arba mokesčių mokėtojas turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus, o mokestinės paskolos sutarties sudarymas sudarytų galimybes būklę stabilizuoti ir sumokėti nepriemoką vėliau. Taip pat mokesčių mokėtojas privalo pateikti įrodymus, kad turi realių galimybių atsiskaityti per atidėjimo laikotarpį, iš mokesčio mokėtojo gali būti pareikalauta užtikrinti nepriemokos sumokėjimą įkeitimu, hipoteka, laidavimu ar garantija. Naudojimasis mokestine paskola turi kompensuoti valstybės biudžeto nuostolius, todėl visais atvejais skaičiuojamos palūkanos, kurių dydį kas ketvirtį nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį. Kadangi šios periodiškai mokėtinos sumos yra kompensacinio pobūdžio, jos yra gerokai mažesnės už kredito įstaigų imamas palūkanas. Pavyzdžiui, 2006 m. IV ketvirčiui yra nustatyta 0,01 proc. palūkanų norma už kiekvieną naudojimosi mokestine paskola dieną (atsižvelgus į tai, kad 2006 m. III ketvirtį minėtas svertinis vidurkis buvo 3,03 proc.).

Svarbu tai, kad mokestinės nepriemokos, dėl kurios vyksta mokestinis ginčas,

---

<sup>22</sup> Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklės, patvirtinto Finansų ministro 2004 m. gegužės 13 d. įsakymu Nr. 1K-182, (Valstybės žinios, 2004, Nr. 82-2965)

<sup>23</sup> *Ibid.*

mokėjimas negali būti atidėtas, kol nepasibaigs mokestinis ginčas<sup>24</sup>.

Taip pat žinotina, kad kreiptis dėl deklaruoto mokesčio (taip pat dėl jo nesumokėjimo arba dėl pavėluoto sumokėjimo priskaičiuotų delspinigių) nepriemokos sumokėjimo terminų atidėjimo mokesčio mokėtojas pagal 1998 m. galiojusią tvarką galėjo ne anksčiau kaip po 6 mėnesių nuo šio mokesčio mokestinio termino pabaigos (vienoje iš redakcijų buvo nustatytas ir 2 mėn. terminas<sup>25</sup>). Dabar apribojimų nebėra, o vienu metu gali būti priimti ir/arba vykdytini ne daugiau kaip trys sprendimai atidėti mokestinės nepriemokos sumokėjimą. Autorės nuomone, tai mokesčių mokėtojo padėtį liberalizuojanti norma. Mokesčių mokėtojui panaikinti apribojimai kreiptis dėl mokestinės paskolos sutarties sudarymo, tai svarbu, kadangi, kaip jau aptarta, mokestinės paskolos sutarties sudarymas stabdo mokestinių nepriemokų išieškojimą. Naujojoje redakcijoje taip pat panaikinti apribojimai dėl nepriemokos dydžio, bei atidėjimo terminų.

Nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojusiame MAĮ įtvirtinta nuostata, griežtinanti mokesčių administravimą. Reglamentuojant atleidimo nuo delspinigių pagrindus, panaikinamas vienas iš ankstesniame MAĮ numatytų atleidimo pagrindų – nebenumatoma, kad atleisti nuo delspinigių galima ir tuo pagrindu, kai sudaroma mokestinės paskolos sutartis, nes taip skatinama nemokėti mokesčių (mokestį sumokėjus pavėluotai, skaičiuojami delspinigiai, o nesumokėjus ir sudarius mokestinės paskolos sutartį – nuo delspinigių atleidžiama).

LVAT 2006 m. rugsėjo 8 d. priėmė nutartį. Byloje buvo sprendžiamas ginčas dėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo išdėstymo. MAĮ 88 str. 2 d. nustato, kad sprendimas atidėti mokestinės nepriemokos mokėjimą ar jį išdėstyti gali būti priimtas tik nustačius, kad nedelsiant ją sumokėjus mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų kritine arba mokesčių mokėtojas turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus, tačiau šios mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimas ar išdėstymas suteiktų jam galimybę stabilizuoti savo finansinę būklę ir sumokėti mokestinę nepriemoką vėliau. To paties straipsnio 3 dalyje įtvirtinta nuostata, kad sprendimas atidėti mokestinės nepriemokos mokėjimo terminą ar jį išdėstyti gali būti priimtas tik tuomet, jeigu mokesčių mokėtojas kartu

---

<sup>24</sup> *Ibid.*

<sup>25</sup> Mokestinės nepriemokos į biudžetą bei fondus mokėjimo atidėjimo tvarka patvirtinta Lietuvos Respublikos Finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymu Nr. 268 (Valstybės žinios 1998, Nr. 103-2854; 2004, Nr. 82-2965)

su prašymu pateikia dokumentus, pagrindžiančius, kad turi realių galimybių atsiskaityti per prašomą suteikti mokestinės nepriemokos atidėjimo laikotarpį.

Pareiškėjas mokesčio administratoriui pateikė verslo planą, pagal kurį mokestinė nepriemoka galėjo būti padengta iš nekilnojamojo turto nuomos gautomis pajamomis, per metus gaunant atitinkamą sumą tokių pajamų ir tam tikrą dalį jų skiriant mokestinės nepriemokos dengimui.

Pirmosios instancijos teismas skundą atmetė pripažinęs, kad neįvykdytos įstatyminės sąlygos mokestinės nepriemokos išdėstymui, - nepateikti įrodymai, patvirtinantys realias atsiskaitymo galimybes per pareiškėjo prašomą laikotarpį. Teismas nurodė, kad pareiškėjas skolingas kitiems kreditoriams, yra paėmęs paskolą iš banko, iš kurios didžioji dalis negražinta. Remdamasis pareiškėjo pateiktu verslo planu ir minėtais duomenimis teismas priėjo išvados, kad pareiškėjas realiai pajamų už patalpų nuomą negauna, kadangi pagal patalpų nuomos sutartį nuo 2005 m. rugsėjo mėnesio kas mėnesį turėtų gauti atitinkamą nuomos mokestį, tačiau tokios pajamos pareiškėjo deklaracijose nedeklaruotos. Taip pat kas mėnesį pareiškėjas privalo mokėti bankui už paskolą, praktiškai daugiau nei numatoma gauti pajamų už patalpų nuomą. Duomenų, kad su kitais kreditoriais yra susitarta dėl skolų išdėstymo, nepateikta. Teismas taip pat konstatavo, kad pareiškėjas šiuo metu pagrindinės komercinės veiklos nebevykdo, dirba tik direktorė, panaikintos licencijos verstis mažmenine prekyba alkoholiniais gėrimais ir tabako gaminiais, nekilnojamas turtas įkeistas bankui.

Pareiškėjas apeliacinės instancijos teismui nepateikė argumentų bei įrodymų, paneigiančių tokią teismo išvadą, o tik pakartojo ankstesnį tvirtinimą, kad mokestinė nepriemoka galės būti padengta iš nekilnojamojo turto gaunamomis pajamomis. Todėl kolegija sutinko su pirmosios instancijos teismo išvada, kad pareiškėjas neįrodė, jog turi realių galimybių atsiskaityti per prašomą suteikti mokestinės nepriemokos sumokėjimo išdėstymo laikotarpį ir šios išvados pagrindimu.

Apelianto nurodomas MAĮ 27 str. įtvirtintas mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendradarbiavimo principas, apimantis ir mokesčių administratoriaus pareigą stengtis, kad būtų pasiektas savitarpio supratimas su mokesčių mokėtoju, nereikia, jog mokesčių administratorius visus prašymus turi besąlygiškai spręsti mokesčio mokėtojo naudai. Administruodamas mokesčius ir priimdamas atitinkamus sprendimus mokesčių administratorius turi vadovautis ir įstatymais bei poįstatyminiais teisės aktais, nustatančiais atskirus mokesčius bei mokesčių administravimo procedūras.

Išdėstytų argumentų pagrindu kolegija pripažino, kad skundžiamas pirmosios instancijos teismo sprendimas, kuriuo atmestas pareiškėjo reikalavimas panaikinti AVMI. sprendimą neatidėti mokesstinės nepriemokos sumokėjimo, pagrįstas ir teisėtas, todėl jį naikinti nėra pagrindo<sup>26</sup>.

#### *4.1 Jei priimamas sprendimas neatidėti mokesstinės nepriemokos sumokėjimo*

Svarbu pažymėti, kad mokesčių administratoriui gavus prašymą dėl mokesstinės paskolos sudarymo, mokesstinės nepriemokos išieškojimas yra sustabdomas. Jis atnaujinamas mokesčių administratoriui priėmus sprendimą neatidėti mokesstinės nepriemokos sumokėjimo termino arba nutraukus mokesstinės paskolos sutartį<sup>27</sup>.

LVAT 2005 m. rugpjūčio 30d. nutartyje konstatavo, kad nutraukus mokesstinės paskolos sutartį, išieškojimo veiksmai yra atnaujinami. Teismas pažymėjo, kad MAĮ 88 str. 6 dalis suteikia teisę mokesčių administratoriui nutraukti mokesstinės paskolos sutartį jeigu mokesčių mokėtojas nesilaiko mokesstinės paskolos sutarties sąlygų. Mokesčių administratorius vadovaudamasis minėtu straipsniu ir Mokesstinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklių (toliau – Taisyklės) 41 punktu nutraukė mokesstinės paskolos sutartį bei, vadovaudamasis Taisyklių 43 punkto reikalavimais prieš priimdamas sprendimą nutraukti mokesstinės paskolos sutartį raštu (kaip minėta, nutraukus mokesstinės paskolos sutartį yra privaloma siųsti raginimą) įspėjo pareiškėją apie ketinimus nutraukti paskolos sutartį ir nurodė susidariusį išsiskolinimą padengti iki atitinkamos datos. Teismo nuomone, faktinės bylos aplinkybės, t.y., rašytiniai įrodymai, atsakovo atstovės paaiškinimas teisme akivaizdžiai patvirtino tai, kad pareiškėjas nevykdė sutarties sąlygų, nemokėjo einamųjų mokesčių nepriemokos ir mokesstinės paskolos sutarties priede nurodytų įmokų. Pareiškėjas nemokėjo pagal pateiktus finansinės atskaitomybės dokumentus susidariusio išsiskolinimo. Sprendime paminėtos Tvarcos 50 punktas mokesčių administratoriui suteikia teisę priimti atitinkamą sprendimą nutraukti su mokesčių mokėtoju sudarytą mokesstinės paskolos sutartį, jei atsiranda nauja mokesstinė nepriemoka, kurios pastarasis nesumoka ilgiau kaip tris mėnesius arba mokesčių mokėtojas nesilaiko sutarties sąlygų. Surinkti įrodymai patvirtina, kad pareiškėjas pažeidė mokėjimo grafiką. Atsižvelgiant į tai, teismas padarė

---

<sup>26</sup> Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. rugsėjo 8 d. nutartis apeliacine tvarka administracinėje byloje UAB „Jomerta“ v. Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija Nr.A<sup>2</sup> – 1284/2006, kat. 8.1.6 (S)

<sup>27</sup> *Cit.op.* 4

išvada, kad atsakovas turėjo teisėtą pagrindą priimti ginčijamus sprendimus išieškoti mokestinę nepriemoką iš turto bei nutraukti mokestinės paskolos sutartį.

Atitinkamiems pareigūnams priėmus sprendimą neatidėti patikrinimo metu apskaičiuotos mokestinės nepriemokos sumokėjimo, ši nepriemoka turi būti sumokėta ne vėliau kaip per 20 d. nuo patikrinimo akto gavimo dienos. Tokiu atveju, jei šis laikotarpis pasibaigia prašymo, dėl kurio priimtas neigiamas sprendimas, nagrinėjimo metu, mokestinė nepriemoka turi būti sumokėta kitą dieną po tos dienos, kurią mokesčio mokėtojas gavo minėtą sprendimą. Šiuo atveju delspinigiai nuo patikrinimo metu nustatytos nesumokėtos mokesčio sumos bei nuo nesumokėtos baudos skaičiuojami MAĮ nustatyta tvarka.

Jeigu mokesčio mokėtojas, gavęs neigiamą sprendimą dėl patikrinimo metu apskaičiuotos mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo, aukčiau nurodyta tvarka šios nepriemokos nesumoka, jos išieškojimas vykdomas MAĮ nustatyta tvarka.

Jeigu neigiamas sprendimas dėl patikrinimo metu apskaičiuotų sumų priimtas pasibaigus aukščiau nurodytiems terminams, raginimą sumokėti šias nepriemokas mokesčio administratorius mokesčio mokėtojui siunčia kartu su sprendimo kopija, paragindamas mokesčio mokėtoją įvykdyti mokestinę prievolę geruoju, ir jeigu mokesčio mokėtojas to nepadaro, imasi priemonių, kad mokestinė nepriemoka būtų išieškota priverstine tvarka.

Jeigu neigiamas sprendimas priimtas dėl deklaruojamų mokesčių (taip pat šių mokesčių delspinigių) atidėjimo, raginimas mokesčio mokėtojui nesiunčiamas, o išieškojimas gali būti pradėtas išsiuntus mokesčio mokėtojui neigiamo sprendimo kopiją<sup>28</sup>.

#### *4.1.1 Trečiojo asmens atliekamas mokesčio mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimas*

Įsiskolinusiam mokesčių mokėtojui aktualu, kad pagal MAĮ 86 str. jo mokestinę nepriemoką gali perimti tretysis asmuo: juridinis arba fizinis asmuo, išskyrus, bankrutuojančios ar likviduojamos įmonės statusą turintys tretieji asmenys, taip pat tie, kuriems yra iškelta restruktūrizavimo byla, ar turintys mokestinę nepriemoką. Perėmimo procedūrą ir tvarką reglamentuoja “Mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimo tvarka”, patvirtinta Finansų ministro įsakymu. Procedūra įforminama tipine sutartimi, kurios

---

<sup>28</sup> Mokestinės nepriemokos į biudžetą bei fondus mokėjimo atidėjimo tvarka patvirtinta Lietuvos Respublikos Finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymu Nr. 268 (Valstybės žinios 1998, Nr. 103-2854; 2004, Nr. 82-2965)

sudarymui turi pritarti mokesčių administratorius. Prieš duodamas sutikimą mokesčių administratorius įvertina trečiojo asmens galimybę sumokėti perimtą mokestinę nepriemoką, gali pareikalauti, kad trečiasis asmuo perimamos nepriemokos sumokėjimą užtikrintų įkeitimu, hipoteka, laidavimu ar garantija. Paprastesnė tvarka yra nustatyta tiems atvejams, kai perimama likviduojamos individualios įmonės mokestinė nepriemoka ir ją perima tos įmonės savininkas – mokesčių administratoriui turi būti pateikiamas atitinkamas prašymas, o privalomai įvertinamos tik mokestinės nepriemokos išieškojimo iš įmonės turto galimybės ir kaštai, iš esmės neatsižvelgiant į savininko mokumą. Įsigaliojus sutarčiai, pradinis skolininkas laikomas neskolingas, o tretysis asmuo įgyja visas pareigas ir teises, susijusias su mokestine nepriemoka: nesumokėjus skolos, toliau gali būti skaičiuojami delspinigiai, taikomos išieškojimą užtikrinančios priemonės, kita vertus – nepriemoka gali būti padengiama turima permoka, sudaroma mokestinės paskolos sutartis, nepriemoka pripažįstama beviltiška ir pan.<sup>29</sup>

Išvados ir sprendimo patenkinti prašymą perimti mokestinę nepriemoką projektai turi būti rengiami, kai iš pateiktų dokumentų matyti, kad skolos perėmėjas:

- neturi mokestinės nepriemokos,
- mokestines prievolės valstybės (savivaldybės) biudžetui bei fondams vykdo laiku;
- turi realių galimybių padengti mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką, jeigu ją perimtų (turi turto ar pajamų, iš kurių gali būti sumokėta mokestinė nepriemoka ar vykdomas išieškojimas).

Skolos perėmėjas gali perimti visą mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką, tačiau skolos perėmėjas negali perimti mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos, dėl kurios vyksta ginčas.

Esant įstatyme numatytoms aplinkybėms, galima išvengti ir paskirtų baudų bei priskaičiuotų ar skaičiuojamų delspinigių išieškojimo. Tokių aplinkybių sąrašas pateiktas MAĮ 100 ir 141 straipsniuose. Mokesčių mokėtojas, pateikęs atitinkamą prašymą, atleidžiamas nuo apskaičiuotų, bet dar nesumokėtų ir neišieškotų sumų, jeigu, pavyzdžiui, nėra kaltas dėl padarytų pažeidimų, įvykdyti mokestinę prievolę laiku sutrukdė nenugalimos jėgos aplinkybės, mokesčio įstatymas formaliai buvo pažeistas, tačiau tiesioginės žalos

---

<sup>29</sup> Mokesčio mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimo tvarka, patvirtinta Finansų ministro 2004 m. gegužės 14 d. įsakymu Nr. 1K-184 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 82-2967)

biudžetui tai nepadarė, fiziniai asmenys gali būti atleidžiami nuo delspinigių, jei jų išieškojimas būtų netikslingas ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu.

Paminėtina, kad išdėstytus klausimus pakankamai smulkiai detalizuoja atitinkamų MAĮ straipsnių pagrindu priimti poįstatyminiai teisės aktai – finansų ministro, Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko įsakymai.

## **II. Mokestinės nepriemokos priverstinis išieškojimas**

### *1. Mokesčių administratoriaus teisė išieškoti mokestinę nepriemoką ir su ja susijusias sumas*

„Dėl mokesčių nesitariama, mokesčio mokėtojų teisės ir pareigos tiesiogiai nurodomos mokesčių įstatymų normose. Už mokesčių įstatymų pažeidimus nustatyta ir taikoma ne tik finansinė, bet ir administracinė, baudžiamoji atsakomybė“<sup>30</sup>.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 str. įtvirtina konstitucinę pareigą mokėti mokesčius. Ši mokesčių mokėtojui nustatyta pinginė prievolė atliekama įstatymo nustatyta tvarka<sup>31</sup>. Pareiga mokesčių mokėtojui laiku ir tiksliai vykdyti mokestinę prievolę įtvirtinta ir MAĮ 40 str. 1 d. Mokestinės prievolės ir nepriemokos sąvokos įtvirtintos minėto įstatymo 2 straipsnyje. Taigi, mokesčių mokėtojui laiku neatlikus minėtame įstatyme nustatytų pareigų, mokesčių administratorius įgyvendina MAĮ 33 str. 8 d. įtvirtintą teisę priverstinai ne ginčo tvarka išieškoti mokestines nepriemokas<sup>32</sup>.

#### *1.1 Teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo pagrindai*

Svarbu nustatyti, kokiais atvejais atsiranda mokesčių administratoriaus teisė išieškoti mokestinę nepriemoką. Teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką nustatymas svarbus ir išieškojimo senaties termino reglamentavimui, būtent nustatymui, nuo kurios dienos jis pradamas skaičiuoti. Minėtos mokesčių administratoriaus teisės įgyjimo pagrindus įtvirtina MAĮ 105 str. Užtenka bent vieno iš jų, kad mokesčių administratorius galėtų pradėti priverstinio išieškojimo procedūrą. Minėti pagrindai yra :

1. mokesčių mokėtojas nesumoka mokesčio ir su juo susijusių sumų, nurodytų mokesčių administratoriaus raginime. Tokiu atveju teisė išieškoti mokestinę nepriemoką įgyjama kitą dieną po to, kai pasibaigia raginime geruoju sumokėti mokesťį ir su juo susijusias sumas nurodytas terminas<sup>33</sup>. Kada privalo būti siunčiamas raginimas mokestinę prievolę įvykdyti geruoju yra įtvirtinta MAĮ 89 str. 1 d., o kada neteikiamas - 2 d.

Raginimas įvykdyti mokestinę prievolę geruoju privalo būti teikiamas:

- kai neapskundžiamas centrinio mokesčių administratoriaus, Mokestinių ginčų komisijos ir teismo sprendimas mokestiniame ginče arba priimtas sprendimas yra galutinis;

---

<sup>30</sup> *Cit.op.* 2

<sup>31</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija (su papildymais ir pakeitimais) (Valstybės žinios, 1992, Nr. 33 – 1014)

<sup>32</sup> *Cit.op.* 4

<sup>33</sup> *Cit.op.* 4., 105 str., 1 d. 1 punktas

- mokesčių administratorius nepatenkina mokesčių mokėtojo prašymo atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą;

- nutraukiama mokestinės paskolos sutartis<sup>34</sup>.

Raginame nurodomas terminas, per kurį mokesčių mokėtojas gali savarankiškai įvykdyti mokestinę prievolę, - per 20 d. nuo šio dokumento įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Pasibaigus minėtam terminui mokesčių administratorius turi teisę jame nurodytas sumas išieškoti priverstinai<sup>35</sup>. Svarbu tai, kad ne visais atvejais minėtas raginimas privalo būti siunčiamas. Jis neteikiamas, kai nustatoma deklaruoto mokesčio nepriemoka, arba per 20 d. nuo sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos jis nesumoka patikrinimo metu apskaičiuotos nesumokėtos mokesčio ir su juo susijusios sumos<sup>36</sup>.

LVAT 2007 m. kovo 5 d. priėmė sprendimą, kuriuo buvo panaikintas mokesčių administratoriaus (toliau – MA) sprendimas „Išieškoti mokestinę nepriemoką iš turto“, kaip neteisėtas. Iš bylos medžiagos buvo matyti, kad MA mokestinę nepriemoką priverstinai išieškoti galėjo tik po to, jeigu pareiškėja geruoju nebūtų sumokėjusi MA raginime nurodytos nepriemokos sumos. Byloje nebuvo įrodymų, kad MA būtų pateikęs pareiškėjai raginimą geruoju sumokėti į valstybės biudžetą laiku nesumokėtus delspinigius. Iš MA atsiliepimų į pareiškėjos skundą pirmosios instancijos teismui bei apeliacinį skundą reikėjo suprasti, kad toks raginimas pareiškėjai nebuvo pateiktas ir MA nuomone, neturėjo būti pateiktas. Taigi, teisėjų kolegija konstatavo, kad toks MA vertinimas yra nepagrįstas, kadangi pagrindas, kuriuo iš pareiškėjos reikalaujama sumokėti mokestinę nepriemoką, neatitinka nei vieno iš MAĮ 89 str. 2 d. numatytų pagrindų, kuriems esant raginimas neteikiamas<sup>37</sup>.

Svarbu pažymėti, kad pagal MAĮ 164 str. 2 d., mokesčio mokėtojo atsisakymas priimti raginimą prilyginamas raginimo jam įteikimui. LVAT 2004 m. lapkričio 25 d. nutartimi konstatavo minėtos nuostatos taikymą. Buvo pripažinta, kad mokesčių administratorius teisingai taikė įstatymo nuostatas ir priėmė sprendimą išieškoti mokestinę nepriemoką po to, kai buvo įteiktas raginimas sumokėti nepriemoką geruoju, nebuvo

---

<sup>34</sup> *Cit.op* 4, 89 str., 1 d.

<sup>35</sup> *Cit.op* 4, 105 str., 2 d.

<sup>36</sup> *Cit.op* 4, 89 str., 2 d.

<sup>37</sup> Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. kovo 5 d. sprendimas apeliacine tvarka administracinėje byloje *L. S. individuali įmonė v. Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija*, Nr. A<sup>6</sup>-228/2007, kat. 8.1.1; 8.1.6(S)

atsižvelgta į tai, kad mokesčių mokėtojas atsisakė jį pasirašyti<sup>38</sup>.

2. mokesčių mokėtojas nesumoka deklaruoto mokesčio atitinkamo mokesčio įstatyme ar jo pagrindu priimtame lydimajame teisės akte nustatytu terminu. Kaip pavyzdžiui:

Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, nuolatiniam Lietuvos gyventojui, vykdančiam individualią veiklą yra nustatyta prievolė pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją ir sumokėti pajamų mokestį pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio gegužės 1 d.<sup>39</sup> Jei deklaracija yra pateikiama, tačiau mokestis nesumokamas iki nurodyto termino pabaigos, mokesčių administratorius įgyja teisę priverstinai ne ginčo tvarka išieškoti deklaruotas mokesčio sumas po 20 d. po minėto termino pabaigos, (terminai skaičiuojami remianatis MAĮ 162 str.) kadangi, kaip jau aptarta tokiu atveju raginimas įvykdyti prievolę geruoju nesiunčiamas.

Praktikoje pasitaiko, kad mokesčių mokėtojas pateikia patikslintą tam tikro mokesčio deklaraciją arba pateikia ją pavėluotai. Tokiu atveju, jei atitinkamų mokesčių sumokėjimo terminai jau pasibaigę, mokesčių administratorius mokestinę nepriemoką priverstinai išieškoti gali kitą dieną po šių deklaracijų pateikimo dienos<sup>40</sup>.

3. mokesčių mokėtojas nustatytu (per 20 d. nuo sprendimo dėl patvirtinimo akto tvirtinimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos, jei atskiro mokesčio įstatymas nenustato kito termino) terminu nesumoka mokesčių administratoriaus sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nurodytų mokesčių ir su juo susijusių sumų<sup>41</sup>.

Praktikoje dažnai laikomasi nuomonės, kad patikrinimo akto surašymo diena sutampa su mokesčių administratoriaus teisės priverstine tvarka išieškoti mokestinę nepriemoką įgijimo diena. Tokia nuomonė klaidinga, nes;

- mokesčių mokėtojas, susipažinęs su patikrinimo aktu (mokesčių administratorius privalo supažindinti pasirašytinai) per 30 d. nuo susipažinimo dienos mokesčių administratoriui gali pateikti savo rašytines pastabas ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto<sup>42</sup>. Tai viena iš mokesčių administravimą liberalizuojančių nuostatų. Iki 2001 m. birželio 26 d. tokios

---

<sup>38</sup>Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2004 m.lapkričio 25 d. nutartis apeliacine tvarka administracinėje byloje *Kompiuterinės technikos centras v. Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija*, Nr. A2- 93104, kat. 10.1.1

<sup>39</sup> *Cit.op.* 5, 25 ir27 str.

<sup>40</sup> *Cit. op.* 4, 105 str., 2 d.

<sup>41</sup> *Cit. op.* 4, 105 str., 1 d. 3 punktas

<sup>42</sup> *Cit. op.* 4, 131 str., 1 d.

nuostatos apskritai nebuvo, o nuo minėtos datos įsigaliojusioje naujoje MAĮ redakcijoje įtvirtintas 20 d.terminas pastaboms pateikti. Ilgesnis - 30 d. terminas itvirtintas 2004 m. gegužės 1 d. Dėl svarbių priežasčių mokesčių mokėtojui nustatyta galimybė šį terminą pratęsti dar 30 d.<sup>43</sup> Pagal mokesčių mokėtojo prašymą atitinkamą sprendimą priima atitinkamo mokesčių administratoriaus viršininkas arba jo tam įgaliotas pareigūnas. Mokesčių mokėtojas turi galimybę raštu atsisakyti teisės pareikšti pastabas bei atsikirtimus<sup>44</sup>.

- mokesčių administratorius, atsižvelgęs į rašytines pastabas ir atsikirtimus, atskiru sprendimu privalo patvirtinti patikrinimo aktą. Sprendimas priimamas per 30 d. nuo patikrinimo akto įteikimo mokesčių mokėtojui. Jeigu mokesčių mokėtojas pateikia pastabų ar atsikirtimų dėl patirinio akto, tai minėtas terminas pradedamas skaičiuoti nuo tos dienos, kai šios pastabos gaunamos<sup>45</sup>.
- mokesčių mokėtojas patikrinimo metu nustatytas nesumokėtas sumas privalo sumokėti per 20 d. nuo sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo įteikimo jam dienos<sup>46</sup>.
- dar vienas etapas – jau aptartas raginimo sumokėti geruoju įteikimas, kuris sumokėjimą gali prailginti dar 20 dienų<sup>47</sup>.

Taigi, galima daryti išvadą, kad pasibaigus visiems aptartiems etapams, mokesčių administratorius teisę priverstinai pradėti mokestinės nepriemokos išieškojimo procedūrą įgyja praėjus beveik šimtui dienų nuo patikrinimo akto surašymo dienos. Tai palyginti ilgas laiko tarpas, jis turi didelės reikšmės sprendžiant klausimą dėl išieškojimo senaties termino pradžios nustatymo bei suteikia galimybę mokesčių mokėtojui susimokėti mokestinę nepriemoką nepradėjus priverstinio išieškojimo procedūros.

---

<sup>43</sup> *Cit. op.* 4, 131 str., 2 d.

<sup>44</sup> *Cit. op.* 4, 131 str., 3 d.

<sup>45</sup> *Cit. op.* 4, 132 str., 4 d.

<sup>46</sup> *Cit. op.* 4, 81 str., 2 d.

<sup>47</sup> *Cit. op.* 4, 89 str., 3 d.

## *1.2 Mokesčių administratoriaus teisė pradėti priverstinio išieškojimo procedūrą*

Keičiant MAĮ normas, reglamentuojančias mokesčių administratoriaus teisę pradėti priverstinio išieškojimo procedūrą, buvo keliamas klausimas – ar vienašališkas mokesčių administratoriaus sprendimas pradėti priverstinio išieškojimo procedūras<sup>48</sup> užtikrina nešališką ir maksimaliai teisėtą šios priemonės panaudojimą? G.Steponavičius, R.Palaitis teikdami MAĮ 17, 30, 31, 32, 32(1) ir 50 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projektą, teigė, kad –,, vienašališkais sprendimais pradėjus išieškoti mokesstinę nepriemoką apsunkinama mokesčių mokėtojo veikla, vėliau gali paaiškėti, kad procedūros buvo netikslingos. Pačiam mokesčių mokėtojui būtų naudingiau, jei turto išieškojimas galėtų būti taikomas tik esant teismo sprendimui. Išieškojimas iš sąskaitos, kito turto dažnai taikomas laikinų finansinių sunkumų turinčioms įmonėms, kurios, gavusios įplaukų, galbūt sugebėtų sumokėti už žaliavas ir toliau dirbti, o ateityje sumokėtų visus įsiskolinimus. Priverstinis išieškojimas neginčo tvarka yra netoliaregiškas ekonominiu požiūriu. Jeigu įmonė stokoja lėšų sumokėti pagal savo įsipareigojimus, tame tarpe ir sumokėti mokesčius, turi būti skaičiuojami, o vėliau sumokami delspinigiai. Išskirtines teises valstybė turėtų prisiimti tik tada, kai tai yra tikrai būtina, tuo nepaneigdama rinkos dalyvių teisėtų lūkesčių, nepakirsdama sutarčių vykdymo ir įmonių atsigavimo po laikinų sunkumų. Tais atvejais, kai įmonė delsia sumokėti mokesčius, delspinigius ir t.t., mokesčių administratorius turėtų įstatymų nustatyta tvarka kreiptis į teismą dėl skolų išieškojimo arba dėl bankroto bylos iškėlimo. Panaikinus teisę vienašališkai išieškoti ir areštuoti turtą mokesčių administratoriams išliktų pakankamai teisių įgalinančių tinkamai administruoti mokesčius. Taip pat būtų sudarytos aiškesnės sąlygos asmenų veiklai, būtų sutaupoma tiek valstybės, tiek privačių asmenų lėšų, būtų išvengiama neteisėtų vienašališkų išieškojimų ir areštų taip išvengiant nepagrįstų privataus asmens veiklos trukdymų, o taip pat galimų ieškinių prieš mokesčių inspekciją dėl žalos padarytos nepagrįstais veiksmais. Taip pat tai leistų optimaliau organizuoti mokesčių administratorių darbą skatinant tikslesnę resursų nukreipimą tomis kryptimis, kur tai reikalinga, bei padėtų sumažinti nepagrįstų akcijų kieki.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> *Cit. op.* 4, 106 str.,1 d.

<sup>49</sup> G.Steponavičiaus, R.Palaičio Mokesčių administravimo įstatymo 17, 30, 31, 32, 32(1) ir 50 str. pakeitimo ir papildymo įstatymo projektas [interaktyvus], [žiūrėta 2006 m. lapkričio 15 d.]. Prieiga prie

Šiam MAĮ minėtų straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projektui nebuvo pritarta. Buvo argumentuojama, kad tuo metu įteisinta nuostata, pagal kurią mokesčių mokėtojas nesutikdamas su mokesčių administratoriaus sprendimu gali jį apskųsti tiesiogiai teismui (jam neprivalu vykdyti visą mokestinių ginčų procedūrą) ir teismas išnagrinėjęs skundą gali priimti sprendimą panaikinti sprendimą dėl priverstinio išieškojimo<sup>50</sup>. Pagal VMI duomenis per 2002 m. apskūsti 2 iš 14335 sprendimų išieškoti mokestinę nepriemoką iš turto, ir nei vieno atvejo iš 25881, kad būtų skundžiamas sprendimas išieškoti mokestinę nepriemoką iš banko sąskaitose esančių lėšų.

Kaip buvo išanalizuota, išieškojimo ne ginčo tvarka procedūra taikoma tik tais atvejais, kai mokesčio mokėtojas neskundžia patikrinimo akte priskaičiuotų sumų bei paskirtų baudų ar neprašo atidėti šių sumų mokėjimo arba, kai mokesčio mokėtojas pats deklaruoja, kad turi sumokėti, bet dėl tam tikrų priežasčių nesumoka, be to, jis nereiškia noro sudaryti mokestinės paskolos sutartį ir tuo teisėtai nukelti mokėjimo momento, t. y. mokesčio mokėtojas nesiiima jokių teisės aktais nustatytų galimybių atidėti mokesčio mokėjimą ir tik pasyviai laukia mokesčio administratoriaus veiksmų.

Nustačius mokesčių administratoriaus pareigą kreiptis į teismą dėl mokestinių nepriemokų išieškojimo, mokestinių ginčų sprendimo terminai būtų gerokai ilgesni nei šiuo metu, be to, dėl tokio teisinio reguliavimo žymiai padidėtų teismų darbo krūvis, o tai pareikalautų papildomų finansinių išlaidų iš valstybės biudžeto<sup>51</sup>.

---

interneto:<[http://www3.lrs.lt/docs3/kad4/w3\\_viewer.ViewDocp\\_int\\_tekst\\_id=24113&p\\_int\\_tv\\_id=2418&p\\_org=0.htm](http://www3.lrs.lt/docs3/kad4/w3_viewer.ViewDocp_int_tekst_id=24113&p_int_tv_id=2418&p_org=0.htm)>

<sup>50</sup> *Cit. op. 3*

<sup>51</sup> Lietuvos Respublikos Seimas. 2002-06-02 BFK Posėdis. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-12-07] Prieiga prie interneto:<[http://www3.lrs.lt/docs3/kad4/W3\\_VIEWER.ViewDocp\\_int\\_tekst\\_id=25367&p\\_int\\_tv\\_id=4312&p\\_org=0.htm](http://www3.lrs.lt/docs3/kad4/W3_VIEWER.ViewDocp_int_tekst_id=25367&p_int_tv_id=4312&p_org=0.htm)>

## 2. Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senatis

Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas (toliau – išieškojimo senaties terminas) reglamentuojamas MAĮ 107 str. bei 108 str.

Svarbu pažymėti, kad išieškojimo senaties taikymas Lietuvos mokesčių teisėje įtvirtintas palyginti neseniai. 1995 m. birželio 28 d. priimtoje MAĮ redakcijoje buvo nustatyta, kad mokesčių išieškojimui senatis netaikoma. Minėtos įstatymo redakcijos 29 str. 3 d. buvo įtvirtinta nuostata, kad – apskaičiuoto mokesčio sumokėjimo ir išieškojimo senaties terminas yra netaikomas. Ši taisyklė taikoma ir priskaičiuotiems delspinigiams ir baudoms<sup>52</sup>. Taigi, iki 2001 m. birželio 29 d. MAĮ pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. IX-394 įsigaliojimo išieškojimo senaties terminas mokesčių teisėje nebuvo taikomas.

Išieškojimo senaties terminas buvo nustatytas siekiant užtikrinti tam tikrą stabilumą mokesčių administravimo srityje ir mokesčių administravimo efektyvumą, kad mokesčio administratorius galėtų tinkamai realizuoti jam suteiktą teisę išieškoti mokestines nepriemokas, o mokesčio mokėtojas būtų apsaugotas nuo užsitęsios mokestinių nepriemokų išieškojimo procedūros, t.y. išieškojimo senaties termino institutas nustatytas tiek mokesčio mokėtojo, tiek mokesčio administratoriaus interesais<sup>53</sup>.

Daugumoje ES valstybių taip pat taikomas būtent 5 metų išieškojimo senaties terminas – Austrijoje, Danijoje, Suomijoje, Vengrijoje, Lenkijoje, Slovėnijoje, Švedijoje<sup>54</sup>, Vokietijoje Trumpesnis terminas yra tik Estijoje (3 metai), ir Airijoje (4 metai). Mokesčių išieškojimo apribojimų laiko prasme nenumato Jungtinėje Karalystėje ir Kipre taikomi teisės aktai. Kanadoje taikomas ilgesnis – 6 metų mokesčių išieškojimo senaties terminas<sup>55</sup>.

Mokesčių teisėje “išieškojimo senaties” terminas suprantamas ir traktuojamas visai kita prasme nei civilinėje teisėje. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.124 str. pateikta ieškinio senaties samprata – ieškinio senatis - tai įstatymų nustatytas laiko tarpas (terminas) per kurį asmuo gali apginti savo pažeistas teises pareikšdamas ieškinį<sup>56</sup>. Išieškojimo senaties terminas siejamas ne su įstatymo nustatyta teise kreiptis į įgaliotas institucijas (pavyzdžiui, teismą) dėl pažeistų teisių teisėtos gynybos, bet su mokesčių administratoriaus teise iš

<sup>52</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas ( Valstybės žinios, 1995, Nr. 61-1525 )

<sup>53</sup> Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. gruodžio 11 d. nutartis apeliacine tvarka administracinėje byloje A. Malkenzono komercinė gamybinė firma “ Malha“ v. , Klaipėdos apskrities valstybinei mokesčių inspekcija Nr. A<sup>6</sup>122903, kat. 10.1.1

<sup>54</sup> MAJAUSKAS, Paulius. Galimybė mokesčius išieškoti be ginčo. *Juristas*, 2006, Nr. 12, p. 13

<sup>55</sup> Mokesčių mokėtojams suteiks daugiau teisių, *Verslo žinios*, 1999 m.rugsėjo 9 d. , Nr. 160, 5 p.

<sup>56</sup> Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo , įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas (Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262)

mokesčio mokėtojo išsireikalauti jo nesumokėtas mokesčio sumas, priskaičiuotus delspinigius, baudas, palūkanas pagal mokestinės paskolos sutartis<sup>57</sup>.

Išieškojimo senaties termino praleidimas mokesčių teisėje svarbus todėl, kad jį praleidus priverstinis mokestinės nepriemokos ir su ja susijusių sumų išieškojimas tampa negalimas<sup>58</sup>. Tai viena iš išieškojimo procese mokesčių mokėtojų padėtį lengvinančių nuostatų.

Išieškojimo terminas pradedamas skaičiuoti nuo teisės priverstinai išieškoti mokestį atsiradimo dienos<sup>59</sup>. Kada tokia teisė mokesčių administratorius įgyja išanalizuota ankstesnėje dalyje<sup>60</sup>.

MAĮ 107 str. 4 d. nustato, kad mokesčių administratorius, pasibaigus išieškojimo terminui, neturi teisės imtis jokių išieškojimo veiksmų, taip pat be mokesčių mokėtojo prašymo ar sutikimo įskaityti mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (skirtumo) mokestinei nepriemokai, kurios išieškojimo terminas pasibaigęs, padengti. Labai svarbi mokesčių teisiniam reguliavimui analizuojamo straipsnio 5 dalis. Ji nustato mokesčių administratoriaus teisę užbaigti priverstinio išieškojimo procedūras nepaisant to, kad suėjo senaties terminas, jei teisė mokestinę nepriemoką priverstinai išieškoti atsirado galiojant šio įstatymo nuostatomis. Jeigu suėjus mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminui ir užbaigus priverstinio išieškojimo procedūras, mokestinė nepriemoka (jos dalis) liko neišieškota, neišieškota mokestinė nepriemoka (jos dalis) pripažįstama beviltiška mokestine nepriemoka ir nurašoma iš biudžeto pajamų apskaitos dokumentų vadovaujantis MAĮ 113 str. 1 d. 4 punktu bei 3 dalimi<sup>61</sup>.

LVAT vienoje iš nutarčių pasisakė dėl aptariamo straipsnio 5 dalies taikymo. Byloje, remiantis atitinkamais faktais buvo nustatyta, kad pareiškėjo atžvilgiu patikrinimo aktas buvo surašytas 1999 m. vasario 3 d. ir akte buvo nurodyta pareiškėjui per 20 dienų sumokėti nustatytą mokestinę nepriemoką. Pareiškėjas geranoriškai šių sumų nesumokėjo, todėl buvo konstatuota, kad mokesčių administratorius įgijo priverstinio išieškojimo teisę 1999 m. vasario 24 d. ir jis iki senaties termino pabaigos turėjo ir galėjo šią teisę tinkamai realizuoti.

Mokesčių administratorius įgytą priverstinio išieškojimo teisę, pradėjo realizuoti

---

<sup>57</sup> *Cit. op.* 4, 107 str., 1 d., 2 str., 25 d.

<sup>58</sup> *Cit. op.* 4., 107 str., 3 ir 4 d.

<sup>59</sup> *Cit. op.* 4, 107 str., 2 d.

<sup>60</sup> Mokesčių administratoriaus teisė išieškoti mokestinę nepriemoką, p. 7 - 10

<sup>61</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras [interaktyvus] 2006 12 04 [žiūrėta 2006 12 11] Prieiga prie interneto: < <http://coments.vmi.lt/> >, psl. 127

2004 m. vasario 17 d. priimdamas sprendimą dėl priverstinio mokestinės nepriemokos ir su tuo susijusių sumų išieškojimo.

Dėl šių motyvų, teisėjų kolegija nusprendė, kad mokesčių administratorius nustatęs mokestinę nepriemoką ir nurodęs mokesčių mokėtojui sumokėti mokesčius ir su jais susijusias sumas, jei mokesčių mokėtojas to nepadaro, tai mokesčių administratorius turi teisę imtis represinių priemonių priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką ir ši teisė egzistuoja, tol kol nesuėjo mokestinės nepriemokos išieškojimo senaties terminas. Mokesčių administratorius įgytą teisę į priverstinį mokestinės nepriemokos išieškojimą realizavo tinkamai, tai yra 2004 m. vasario 17 d. priėmė sprendimą dėl priverstinio mokestinės nepriemokos ir su tuo susijusių sumų išieškojimo. Išieškojimo senaties terminą skaičiuojant nuo 2001 m. rugsėjo 1 d. (MAĮ įtvirtintas išieškojimo senaties terminas), buvo konstatuota, kad šis senaties terminas nebuvo pažeistas.

Nagrinėjant šią bylą pirmos instancijos teisme buvo priimtas naujas MAĮ Nr. IX 2112, kuriuo buvo pakeistas mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties teisinis reglamentavimas. Įtvirtinta jau aptarta MAĮ 107 str. 5 d. Šioje situacijoje turėjo būti taikoma būtent ši nuostata ir pradėtos mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo procedūros turėjo būti užbaigiamos nepaisant to, jog jų vykdymo metu pasibaigė mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas<sup>62</sup>.

Svarbu pažymėti, kad mokesčių išieškojimo senaties termino skaičiavimo požiūriu skolininkų padėtis yra geresnė, nei tuo atveju jei išieškojimas būtų vykdomas išimtinai pagal CPK nustatytas taisykles. Remiantis CPK 606 str. 2 d. visi vykdomieji raštai pagal teismo sprendimus turi būti patreikti vykdyti per dešimt metų nuo teismo sprendimo įsiteisėjimo<sup>63</sup>. Jeigu vykdomasis dokumentas, pagal kurį visiškai ar iš dalies neišieškota, gražinamas kreditoriui, naujas dokumento pateikimo vykdyti terminas pardedamas skaičiuoti nuo gražinimo dienos<sup>64</sup>. MAĮ 107 str. 5 d. nurodyta, kad nepavykus mokestinės nepriemokos visiškai ar iš dalies išieškoti pakartotinai inicijuoti išieškojimo procedūrą galima tik tuo atveju, jei nepasibaigęs priverstinio išieškojimo terminas. MAĮ nenumato, kad išieškojimo senaties nutraukimo pagrindas yra vykdomojo dokumento gražinimas<sup>65</sup>.

---

<sup>62</sup> Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. lapkričio 29 d. nutartis apeliacine tvarka, administracinėje byloje *Anano Martinkaus individuali baldų gamybos įmonė v., Klaipėdos apskrities valstybinei mokesčių inspekcija* Nr. A<sup>15</sup> 976/2004, kat. 10.1.1

<sup>63</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 36-1340)

<sup>64</sup> *Ibid.*, 607 str., 3 d

<sup>65</sup> *Cit. op.* 4, 107 str. 5 d.

## 2.1 Išieškojimo senaties termino nutrūkimas ir atnaujinimas

Išieškojimo senaties reglamentavimui svarbus MAĮ 108 str., įtvirtinantis išieškojimo senaties termino nutrūkimo pagrindus. Jie yra trys:

išieškojimo senatis nutrūksta;

- jei dėl skundo, kilus mokestiniam ginčui padavimo, sustabdomas mokesčių priverstinis išieškojimas;
- mokesčių priverstinis išieškojimas sustabdomas dėl mokestinės paskolos sutarties sudarymo
- priimamas sprendimas sustabdyti arba netaikyti mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo pradėjus taikyti abipusio susitarimo procedūrą, numatytą Lietuvos Respublikos sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse arba Konvencijoje 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną<sup>66</sup>.

Toks reglamentavimas nustatytas siekiant, kad priverstinio išieškojimo senaties terminas nesitęstų iki begalybės, nebuvo įtvirtinti senaties termino nutrūkimo ir atnaujinimo pagrindai, susieti su vykdytinų dokumentų pateikimu kredito įstaigoms ar antstoliams, taip pat savanorišku dalies nepriemokos sumokėjimu bei, buvo atsižvelgta į tai, kad specialiai būtina reglamentuoti senaties termino nutrūkimą ir atnaujinimą, kai vyksta tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo procedūros.

LVAT šiuo klausimu yra pasisakęs vienoje iš apeliacine tvarka nagrinėtų administracinių bylų. Pareiškėjo mokestinė nepriemoka buvo nustatyta 1997 m. vasario 10 d. patikrinimo aktu. Pareiškėjas iš karto dėl šio patikrinimo akto pradėjo mokestinį ginčą, kuris, nagrinėjant jį ikiteismine tvarka bei vėliau teisme, tęsėsi iki bylos nutraukimo - teismo 2002 m. birželio 13 d. nutarties. Kadangi pagal iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojusio MAĮ X skyriaus nuostatas skundų dėl mokestinio ginčo padavimas ikiteismine tvarka bei teismui stabdė priverstinį mokestinės nepriemokos išieškojimą, todėl mokesčių administratorius negalėjo priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką iš pareiškėjo, kol mokestinė byla nebuvo baigta. Tik baigus mokestinę bylą, atsirado mokesčių administratoriaus teisė taikyti priverstinio išieškojimo priemones ir nuo mokestinės bylos baigimo turėjo būti skaičiuojamas penkerių metų priverstinio išieškojimo senaties terminas. Kadangi mokestinė byla, kaip

---

<sup>66</sup> *Cit. op.* 4, 108 str., 1 d., 110 str., 1 ir 2 d.

minėta, buvo baigta teismo 2002 m. birželio 13 d. nutartimi, todėl akivaizdu, kad senaties terminas šiuo atveju nebuvo suėjęs<sup>67</sup>.

Naujas penkerių metų išieškojimo senaties terminas pradedamas skaičiuoti poto, kai pasibaigia pagrindai, dėl kurių minėtas terminas buvo nutrauktas. T.y. – sprendimo dėl mokesčių mokėtojo skundo mokestiniuose ginčiuose įsiteisėjimo diena, mokestinės paskolos sutarties nutraukimo diena, abipusio susitarimo procedūros užbaigimo diena<sup>68</sup>.

Išieškojimo senaties termino eigos nutraukimo, sustabdymo ir atnaujinimo pagrindus taip pat įtvirtino 2001 m. spalio 1 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1182., kuris nustojo galioti 2004 m. gegužės 26 d. Reglamentavimas skyrėsi nuo to, kuris įtvirtintas dabar galiojančiame MAĮ. Pagal minėtą nutarimą išieškojimo terminas sustadomas ne tik jau aptartais pagrindais, bet ir tokiu atveju jei;

- mokesčio mokėtojas tyčiniaiis veiksmais arba tyčiniu neveikimu neleidžia mokesčio administratoriaus pareigūnams atlikti išieškojimo veiksmų (ši nuostata taikoma ir tais atvejais, kai tokius veiksmus (neveikimą) atlieka mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) savininkas, darbuotojai);

- mokesčio mokėtojui yra iškelta restruktūrizavimo byla;

- mokesčio mokėtojui yra iškelta bankroto byla;

- mokesčius išieškoti kliudo nepaprastas įvykis, kuriam tomis sąlygomis nebuvo galima užkirsti kelio (nenugalima jėga);

- Lietuvos Respublikos Vyriausybė nustato, kad prievolių vykdymas atidedamas (moratoriumas);

Išieškojimo senaties termino eiga sustabdoma tik tuo atveju, jei aukščiau nurodytos aplinkybės atsirado arba buvo paskutinius 6 mokesčių išieškojimo senaties termino eigos mėnesius.

Nuo tos dienos, kurią išnyko aplinkybės, dėl kurių išieškojimo senaties terminas buvo sustabdytas, šis terminas tęsiasi toliau. Jeigu iki išieškojimo senaties termino pabaigos buvo likę mažiau kaip 6 mėnesiai, terminas pailginamas iki 6 mėnesių. Dabartiniame reglamentavime tokių apribojimų neliko. Svarbu pažymėti, kad buvo išskirtas išieškojimo *sustabdymas* ir *nutraukimas*. Minėti apribojimai nebuvo taikomi tik išieškojimo senaties nutraukimo atveju.

---

<sup>67</sup> Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. sausio 10 d. nutartis apeliacine tvarka, administracinėje byloje *Ilona Ramalienė v. Marijampolės apskrities valstybinei mokesčių inspekcija.*, Nr. A<sup>2</sup>-707-06, kat. 8.1.6

<sup>68</sup> *Cit. op.* 4, 108 str., 2 d.

Išieškojimo senaties termino eiga nutraukiama, kai mokesčio mokėtojas, kuris pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodeksą yra laikomas įtariamuoju, kaltinamuoju ar teisiamuoju, pasislepia nuo tardymo (teismo), o išieškoti mokestinę nepriemoką iš kitų asmenų (įmonės bendrasavininkų, mokesčio mokėtojo skolininkų ir panašiai) nėra teisinių ar faktinių galimybių. Ši nuostata taikoma ir tais atvejais, kai nuo tardymo (teismo) pasislepia mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) savininkas (vadovas), vyriausiasis finansininkas (buhalteris) ar įmonės, kuri yra mokesčio mokėtoja, valdymo organų nariai. Nutrauktas mokesčių išieškojimo senaties terminas pradedamas skaičiuoti iš naujo nuo to momento, kai išnyko aplinkybės, dėl kurių mokesčių išieškojimo senaties terminas buvo nutrauktas<sup>69</sup>.

Kaip bus išanalizuota, mokesčių teisės normos – atgal negalioja. Taigi, ši tvarka yra svarbi mokestiniams santykiams, atsiradusiems iki 2004 m. gegužės 1 d. reguliuoti.

Lietuvos Respublikos įmonių restruktūrizavimo bei bankroto įstatymuose yra įtvirtinta, kad teismui priėmus sprendimą dėl restruktūrizavimo ar bankroto bylos iškėlimo yra sustadomas priverstinis mokestinių nepriemokų išieškojimas. Galiojančiame MAĮ neliko nuostatų, kad dėl tokių pagrindų būtų stabdomas išieškojimo senaties terminas. Restruktūrizavimo ir bankroto atveju įstatymai nustato, kaip yra įgyvendinamos kreditorių teisės, kadangi tokiais atvejais pats kreditorių teisių įgyvendinimas yra specifinis. Iškėlus restruktūrizavimo bylą, kreditoriai turi teisę:

- per teismo nustatytą laikotarpį, kuris turi būti ne trumpesnis kaip 30 ir ne ilgesnis kaip 45 kalendorinės dienos nuo teismo nutarties iškelti restruktūrizavimo bylą įsiteisėjimo dienos, pareikšti savo reikalavimus ir perduoti juos įmonės administratoriui kartu su šiuos reikalavimus patvirtinančiais dokumentais. Jei kreditoriai dėl svarbių priežasčių negalėjo reikalavimų pateikti nustatytu laiku, jie, nurodydami pavėlavimo priežastį, reikalavimus gali pateikti teismui ir įmonės administratoriui ne vėliau kaip iki restruktūrizavimo plano patvirtinimo teisme.<sup>70</sup>

Tuo tarpu bankroto atveju -

---

<sup>69</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. spalio 1 d. nutarimas *Dėl mokesčių išieškojimo senaties termino eigos sustabdymo, nutraukimo ir atnaujinimo pagrindų patvirtinimo*, Nr. 1182 (Valstybės žinios, 2001, Nr. 84 – 2940)

<sup>70</sup> Lietuvos Respublikos įmonių restruktūrizavimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), (Valstybės žinios, 2001, Nr. 31-1012) (aktuali redakcija nuo 2006 m. spalio 12 d.) 19 str.

iškėlus teisme bankroto bylą, kreditoriai turi teisę:

- per teismo nustatytą laikotarpį perduoti administratoriui savo reikalavimus ir kartu pateikti juos pagrindžiančius dokumentus, taip pat nurodyti, kaip įmonė yra užtikrinusi šių reikalavimų įvykdymą;

Likviduojant bankrutavusią įmonę, paskirtas administratorius tenkina Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymo nustatyta tvarka patvirtintus kreditorių reikalavimus. Minėto įstatymo 35 str. nustato kreditorių reikalavimų tenkinimo tvarką bei eilę<sup>71</sup>.

## *2.2 Išieškojimo senatį reglamentuojančių teisės normų galiojimas laike*

Remiantis Lietuvos teismų praktika dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo procedūrų taikymo galima teigti, kad MAĮ įtvirtinus išieškojimo senaties terminą kilo neaiškumų dėl šio termino skaičiavimo, minėtų nuostatų taikymo ir galiojimo laike. LVAT yra priėmęs nutartį, kurioje pateikė paaiškinimą, kaip turi būti taikomos išieškojimo senatį reglamentuojančios teisės normos, ir kaip galioja šių normų taikymas laike. Bendras principas – mokesčių teisės normos atgal negalioja. Galiojimas atgal – tai teisės normų taikymas tiems teisiniams santykiams, kurie atsirado prieš įstatymo įsigaliojimą<sup>72</sup>. Tokios nuostatos laikosi ir Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, kuris 1994 m. balandžio 21 d. nutarime konstatavo, kad “įstatymų leidyboje atgal galiojančių įstatymo normų priėmimas yra išimtis. Tai įvyksta, kai apie įstatymo galiojimą atgal yra nurodyta pačiame įstatyme arba kai priimami įstatymai, panaikinantys veikos baudžiamumą ar administracinę atsakomybę arba švelninantys bausmę ar administracinę nuobaudą. Kitose teisės srityse retroaktyvus (atgal galiojančio) įstatymo priėmimas gali neigiamai atsiliiepti asmenų teisėms. Retroaktyvus įstatymas įsibrauna į anksčiau galiojusio įstatymo reguliavimo sferą ir pakeičia ankstesnio įstatymo nustatytas asmenų teises ir pareigas. Dėl to atsiranda teisinės pasekmės, kurios gali būti palankios vienai šaliai, bet nepalankios kitai. Taigi klaidinga būtų manyti, kad asmens padėtį gerinantis įstatymas (išskyrus baudžiamąją ir administracinę teisę) visada

---

<sup>71</sup> Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), (Valstybės žinios, 2001, Nr. 31-1010), (aktuali redakcija nuo 2006 m. balandžio 20 d.), 21 str., 1 d. 1 punktas, 31 str.

<sup>72</sup> VAIŠVILA, Alfonsas. *Teisės teorija*. Justitia, 2002, Vilnius, 256 psl.

galioja atgal, nes privatinėje teisėje, pagerinus vienos teisinio santykio šalies padėtį, kitos šalies padėtis gali pablogėti.”<sup>73</sup>

2004 m. balandžio 13 d. buvo priimtas naujas MAĮ, kuris įsigaliojo nuo Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje dienos. MAĮ 168 str. 1 d. numatyta, kad iki šio įstatymo įsigaliojimo pradėtos ir neužbaigtos mokesčių administravimo procedūros užbaigiamos pagal jų pradėjimo metu galiojusių teisės aktų nuostatas. Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarkos įstatymo 5 str. nustatyta, kad Lietuvos Respublikos įstatymai įsigalioja po to, kai juos pasirašo ir “Valstybės žiniuose” paskelbia Respublikos Prezidentas, jeigu pačiuose įstatymuose nenustatyta vėlesnė įsigaliojimo data. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymo, (toliau – MAĮ pakeitimo ir papildymo įstatymas) paskelbto “Valstybės žiniuose” 2001 m. liepos 18 d., 41 str. 1 d. nustatyta, kad šis įstatymas įsigalioja nuo 2001 m. rugsėjo 1 d. Šiame įstatyme nenustatyta išimčių dėl MAĮ 29 str. 3 d. nuostatos, numatančios mokestinių nepriemokų išieškojimo senaties terminą, įsigaliojimo. Nei aukščiau nurodytas, MAĮ pakeitimo ir papildymo įstatymas nei kiti Lietuvos Respublikos įstatymai nenumatė minėtos nuostatos retroaktyvaus taikymo. Todėl MAĮ 29 str. 3 d., įtvirtinanti materialinės teisės normą dėl mokestinių nepriemokų išieškojimo senaties termino, laikytina įsigaliojusia nuo 2001 m. rugsėjo 1 d. ir negali būti taikoma retroaktyviai. Taigi, iki minėto 2001 m. birželio 29 d. įstatymo įsigaliojimo mokesčio administratoriaus teisė išieškoti mokestines nepriemokas iš mokesčio mokėtojo turto nebuvo ribojama jokiais terminais.

Kaip jau buvo minėta, iki 2001 m. birželio 29 d. MAĮ pakeitimo ir papildymo įstatymo įsigaliojimo mokestinių nepriemokų išieškojimo senaties terminas nebuvo taikomas. Todėl, atsižvelgiant į nurodytus argumentus, darytina išvada, kad iki 2001 m. birželio 29 d. MAĮ pakeitimo ir papildymo įstatymo įsigaliojimo apskaičiuotų ir nesumokėtų mokesčių išieškojimo senaties terminai turi būti skaičiuojami nuo šio įstatymo įsigaliojimo, t.y. nuo 2001 m. rugsėjo 1 d.<sup>74</sup>

---

<sup>73</sup> Civilinių bylų, kylančių iš mokesčių teisinių santykių, nagrinėjimo teismuose apžvalga, Lietuvos Aukščiausiasis teismas, (Teismų praktika, 1998, Nr. 8)

<sup>74</sup> Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. gruodžio 11 d. nutartis apeliacine tvarka administracinėje byloje “Malha” v. Klaipėdos apskrities valstybinei mokesčių inspekcija, Nr. A<sup>6</sup>122903, kat. 10.1.1

Senatį reglamentuojančių teisės normų taikymas išanalizuotas vienoje iš LVAT nutarčių, kuomet pirmosios instancijos teismas išieškojimo senatį reglamentuojančias teisės normas laike taikė netinkamai, t. y. retroaktyviai. LVAT išnagrinėtoje byloje mokesčių administratorius teisę išieškoti mokestinę nepriemoką įgijo 2000 m. gegužės 5 d. Pagal tuo metu galiojusį MAĮ apskaičiuoto mokesčio sumokėjimo ir išieškojimo senaties terminas netaikomas. Pareiškėjas ir atsakovas 2003 m. spalio 17 d. buvo sudarę mokestinės paskolos sutartį, pagal kurią pareiškėjas dalimis iki 2008 m. birželio 20 d. buvo įsipareigojęs padengti mokestinį įsiskolinimą. Pagal mokestinės paskolos sudarymo metu galiojusią MAĮ redakciją buvo nustatytas 5 metų mokesčio išieškojimo senaties terminas, o ši taisyklė buvo taikoma ir priskaičiuotiems delspinigiams, baudoms, palūkanoms pagal mokestinės paskolos sutartis. Mokestinės nepriemokos išieškojimo senaties termino eigos sustabdymo, nutraukimo ir atnaujinimo pagrindus nustatė Vyriausybė. Kadangi iki 2001 m. rugsėjo 1 d. MAĮ nebuvo numatytas mokesčių išieškojimo senaties terminas, o nuo 2001 m. rugsėjo 1 d. šį terminą įtvirtinus įstatyme, teisėjų kolegijos nuomone, mokesčio išieškojimo senatis negali būti taikoma retroaktyviai, tai yra negalima pakeisti iki senaties instituto įvedimo mokestiniuose įstatymuose susiformavusius teisinius santykius, kuriai nors iš šių santykių subjektų suteikiant tam tikrą naudą ir taip pažeidžiant kitos šalies įstatymo saugomus interesus. Todėl konstatuotina, kad senaties terminas pareiškėjo mokestinėms nepriemokoms turi būti skaičiuojamas nuo 2001 m. rugsėjo 1 d.

Pareiškėjui ir atsakovui 2003 m. spalio 17 d. sudarius mokestinės paskolos sutartį, remiantis Vyriausybės 2001 m. spalio 1 d. nutarimu Nr. 1182 jei nurodyta aplinkybės atsirado arba buvo paskutinius 6 mokestinės nepriemokos išieškojimo senaties termino eigos mėnesius, senaties terminas sustabdomas. Kaip matyti iš bylos medžiagos, mokestinės paskolos sutartis buvo sudaryta anksčiau, nei 6 mėnesiai iki senaties termino pabaigos, todėl pačios mokestinės paskolos sutarties sudarymo faktas senaties termino eigos nesustabdė. Dėl šių faktinių ir teisinių aplinkybių mokestinės nepriemokos išieškojimo senaties terminas turėjo pasibaigti 2006 m. rugsėjo 2 d. Pareiškėja prašymą taikyti senaties terminą fizinių asmenų pajamų mokesčio nepriemokai išieškoti pateikė 2006 m. sausio 10 d., atsakovas šiuo klausimu sprendimą priėmė 2006 m. sausio 16 d., tai yra dar nepasibaigus mokestinių

nepriemokų priverstinio išieškojimo senaties terminui. Dėl šių priežasčių atsakovas visiškai pagrįstai ir teisėtai nusprendė pareiškėjo mokestinę nepriemoką nepripažinti beviltiška<sup>75</sup>.

---

<sup>75</sup> Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. gruodžio 20 d. nutartis apeliacine tvarka administracinėje byloje UAB „Palemono keramika“ v. *Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcija*, Nr. A<sup>15</sup>-2286/2006, kat. 8.2.(S)

### 3. Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo sustabdymas

Mokestinės nepriemokos išieškojimo teisiniam reguliavimui svarbus MAĮ 110 str., reglamentuojantis mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo sustabdymą.

Analizuojamo straipsnio nuostatų taikymui svarbūs du aspektai:

- minėtame straipsnyje įtvirtinta, kad skundo, kilus mokestiniam ginčui, padavimas stabdo ginčijamų mokesčių, baudų, delspinigių priverstinį išieškojimą, tačiau nėra kliūtis taikyti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemones numatytas MAĮ 95 straipsnyje, arba pagrindas jas naikinti. Mokesčių administratorius, kilus mokestiniam ginčui, nustatęs, jog yra pavojus, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokestinę nepriemoką, turi teisę taikyti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemones ir mokestinio ginčo metu<sup>76</sup>. LVAT yra pažymėjęs<sup>77</sup>, jog dėl pareiškėjui mokėti į biudžetą papildomai priskaičiuotų sumų vykstantis mokestinis ginčas, nėra kliūtis areštuoti pareiškėjo turtą. Ginčijamo turto arešto akto priėmimo metu galiojusio MAĮ X skyriaus atitinkamos nuostatos suteikė teisę mokesčio administratoriui areštuoti turtą ir tuo atveju, kai dar nėra baigtas spręsti mokestinis ginčas (LR MAĮ 56 str. 4 d., 57 str. 4 d.).
- išieškojimo procedūras stabdo ne bet kokio, tačiau tik skundo mokestiniuose ginčiuose pateikimas. Mokestinių ginčų apibrėžimas pateikiamas MAĮ 2 str. - ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą).

<sup>76</sup> „Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo sustabdymas“ *Mokesčių žinios*, 2006 m. vasario 6 d. Nr. 6 (468)

<sup>77</sup> Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. rugsėjo 28 d. nutartis apeliacine tvarka administracinėje byloje UAB „Vilniaus ūkas“ v. Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija Nr.A<sup>2</sup>-776 – 04, kat., 10.1.3

Taigi, išvada tokia, kad išieškojimo procedūros nėra automatiškai stabdomos, jei skundas susijęs su kitokių mokesčių administratoriaus ar jo pareigūno veiksmų apskundimu, pavyzdžiui, raginimo išsiuntimu, išieškojimo veiksmų pradėjimu ir pan. Minėti skundai nagrinėjami Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka<sup>78</sup> ir paduotini tiesiogiai teismui. Mokesčių mokėtojas, kartu su skundu pateikdamas rimtus argumentus, gali reikalauti priverstinio išieškojimo procedūrų sustabdymo. Atitinkamą sprendimą šiuo atveju priima teismas.

Svarbu pažymėti, kad praktikoje mokesčių mokėtojai dažnai klaidingai supranta minėto straipsnio nuostatų taikymą. Lietuvos Respublikos Mokestinių ginčų komisijai (toliau – MGK) dažnai pateikiami prašymai atnaujinti procesą, ir kartu su jais prašoma sustabdyti priverstinio išieškojimo procedūras. Tokiais atvejais MGK, remdamasi minėto straipsnio nuostatomis priima sprendimus palikti tokius mokesčių mokėtojų prašymus nenagrinėtus. Tokio sprendimo priėmimo motyvas - mokestinės nepriemokos priverstinis išieškojimas sustabdomas MAĮ 110 str. nustatytais pagrindais. Pagrindo ir teisės MGK stabdyti išieškojimą padavus prašymą atnaujinti procesą įstatymas nenumato<sup>79</sup>.

Antras priverstinio išieškojimo procedūrų sustabdymo pagrindas, įtvirtintas MAĮ 110 str. 2 d. – su mokesčių mokėtoju yra sudaryta mokestinės paskolos sutartis, pagal kurią atidedamas arba išdėstomas mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminas<sup>80</sup>.

Palyginimui pažymėtina, kad kitų Europos Sąjungos valstybių narių praktikoje pirmas sustabdymo pagrindas besąlygiškai taikomas tik tik nedaugelyje ES šalių (pvz. Liuksemburge, Maltoje). Kai kuriose valstybėse (pvz. Portugalijoje) išieškojimas turi būti stabdomas, jei mokesčių mokėtojas pateikia garantiją. Daugumoje valstybių išieškojimo sustabdymas yra arba mokesčių administratorių diskrecija (pvz. Švedijoje, Danijoje, Estijoje, Ispanijoje, Slovakijoje), arba ši klausimą mokesčių mokėtojų prašymu sprendžia mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija (Čekijoje, Jungtinėje Karalystėje)<sup>81</sup>.

Remdamasis MAĮ 110 str. 3 d. mokesčių administratorius, vadovaudamasis protingumo ar ekonominio tikslingumo kriterijais, turi teisę savo iniciatyva nepradėti arba

---

<sup>78</sup> *Cit. op.* 3

<sup>79</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas Dėl V. T. 2005-05-05 prašymo atnaujinti procesą, 2005 m. gegužės 26 d. Nr. S-(7-257/2005)

<sup>80</sup> Išsamiau išanalizuota – “Mokesčių mokėtojų galimybės, mokestinės paskolos sutartis“

<sup>81</sup> *Cit. op.* 54, p. 12

stabdyti mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo procedūras. Taigi, mokesčių administratoriui suteikiama diskrecijos teisė nuspręsti dėl išieškojimo procedūros taikymo<sup>82</sup>. Įgyvendindamas šią teisę mokesčių administratorius remiasi vidiniais teisės aktais, Mokesčių mokėtojų mokestinės nepriemokos pripažinimo beviltiška, jos revizavimo bei apskaitos taisyklėmis, Mokesčių mokėtojų mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo išlaidų apskaičiavimo metodika, Mokesčių mokėtojų skolingumo nustatymo taisyklėmis, patvirtintomis VMI prie FM viršininko įsakymais, bei kitais poįstatyminiais teisės aktais.

Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo sustabymą taip pat reglamentuoja Lietuvos Respublikos įmonių restruktūrizavimo įstatymas, bei Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymas:

- nuo teismo nutarties iškelti įmonei restruktūrizavimo bylą įsiteisėjimo dienos yra sustabdomas išieškojimas pagal vykdomuosius dokumentus bei reikalavimų įskaitymas, jei jie nenumatyti restruktūrizavimo plane;<sup>83</sup>

- teismui priėmus pareiškimą dėl bankroto bylos iškėlimo, jeigu dėl įmonės buvo priimti teismų ir kitų institucijų sprendimai ir pagal juos išduoti vykdomieji dokumentai, įmonės turtas (lėšos) pagal šiuos vykdomuosius dokumentus gali būti areštuojamas, tačiau šio turto realizavimas ir (ar) išieškojimas sustabdomas. Jeigu teismas atsisako iškelti įmonei bankroto bylą, išieškojimas ir turto realizavimas atnaujinamas, taikytos laikinosios apsaugos priemonės panaikinamos<sup>84</sup>.

---

<sup>82</sup> *Cit. op.* 4, 110 str., 3 d.

<sup>83</sup> *Cit. op.* 60, 9 str., 1 d. 3 punktas

<sup>84</sup> *Cit.op.* 61, 9str., 3d.

#### *4. Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo būdai*

Mokestinė nepriemoka ne gičo tvarka dažniausiai išieškoma tiesiogiai iš mokesčių mokėtojo. Kita vertus, mokesčių administratorius, remdamasis MAĮ 106 str., turi teisę išieškoti skolą ir iš laiduotojo ar garanto, jei mokestinės prievolės įvykdymas buvo užtikrintas tokiu būdu, tačiau toks netiesioginis išieškojimas praktikoje taikomas nedažnai dėl palyginti nedidelio teisės aktuose nustatytų pagrindų, kada mokesčių mokėtojas iš anksto privalo užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą laidavimu ar garantija, skaičiaus. Be to, tokio išieškojimo tvarka iš esmės yra ta pati kaip ir išieškant iš paties mokesčio mokėtojo turto.

Mokestinė nepriemoka iš esmės gali būti išieškota dviem būdais, t. y. – mokesčių administratorius:

- 1) duoda nurodymą kredito įstaigai nurašyti atitinkamas sumas iš asmens sąskaitos;
- 2) priima sprendimą dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo iš mokesčių mokėtojo turto. Tokį sprendimą vykdo antstoliai Civilinio proceso kodekso (toliau – CPK) nustatyta tvarka.

##### *4.1 Nepriemokų išieškojimas duodant nurodymą kredito įstaigai nurašyti atitinkamas sumas iš asmens sąskaitos*

Kredito įstaigos, vadovaudamosi MAĮ 63 str., atitinkamą mokesčių administratoriaus nurodymą privalo vykdyti visais atvejais – nepaisant to, kad skolininko sąskaitoje nėra pakankamai lėšų ar jų suma yra mažesnė nei nurašytina. Tai yra, nurodymas galioja tol, kol įvykdomas visa apimtimi. Kita vertus, mokesčių mokėtojui iš dalies padengus įsiskolinimą kitu būdu, mokesčių administratoriui kyla nustatyta pareiga nedelsiant informuoti atitinkamas kredito įstaigas, kad duotas nurodymas būtų vykdomas patikslinta apimtimi. Iš pirmo žvilgsnio gali pasirodyti, kad šis išieškojimo būdas nėra visai korektiškas mokesčių mokėtojo teisių apsaugos požiūriu, kadangi pinigus betarpiškai išieško ne antstolis, kaip įprastiniame vykdymo procese, o pats kreditorius. Be to, tokio veiksmo galimas apskundimas nestabdo tokio sprendimo vykdymo (nes tai nėra mokestinis ginčas ir MAĮ 110 str. netaikomas). Tačiau reikėtų pripažinti, kad mokesčių mokėtojui iš esmės yra net palankiau, kad skola būtų išieškota tokiu būdu, kai pagal mokesčių administratoriaus nurodymą nurašomas tik

tiesioginis įsiskolinimas, priešingai nei išieškoma per antstolius, nes nemenką dalį išieškotos sumos sudaro papildomai apskaičiuotas antstolio atlygis ir administravimo išlaidos. Todėl nepaisant to, kad praktikoje tai labai dažnas mokesstinės nepriemokos priverstinio išieškojimo būdas, mokesčių mokėtojai šio veiksmo teisėtumo praktiškai neskundžia. Be to, ir išieškojimo veiksmo teisėtumas paprastai niekam nekelia abejonių – išieškomi arba paties mokesčių mokėtojo deklaruoti, bet nesumokėti mokesčiai, arba patikrinimo metu papildomai priskaičiuoti mokesčiai ir su jais susijusios sumos, kurių apskaičiavimo teisingumas apskūstas nebuvo ar dėl kurių mokestiniame ginče priimtas galutinis sprendimas (tik nuo šių pagrindų atsiradimo momento, kaip buvo aptarta, mokesčių administratorius įgyja teisę mokesstinę nepriemoką išieškoti priverstinai).

Pagal 2001 m. rugsėjo 1 d. MAĮ redakciją mokesčių administratoriui priėmus sprendimą išieškoti mokesstinę nepriemoką ne ginčo tvarka, išieškojimas buvo nukreipiamas į visas mokesčio mokėtojo turimas banko sąskaitas. Todėl pasitaikydavo atveju, kai įvykdžius kelis inkasinius pavedimus, nurašoma didesnė nei mokesstinės nepriemokos suma. Siekiant išspręsti šią problemą buvo pasiūlyta pakeisti MAĮ 107 str. numatant, kad mokesčių administratorius turi teisę nurodyti bankams nutraukti pinigų išdavimą iš mokesčio mokėtojo sąskaitos ir tuo atveju, kai yra priimamas sprendimas dėl išieškų ne ginčo tvarka, t. y. mokesčių mokėtojui turint kelias banko sąskaitas, inkasinis pavedimas būtų nukreiptas tik į vieną iš jų, o iš likusiųjų sąskaitų išieškojimas nebūtų vykdomas (pritaikoma tik viena iš išieškojimo užtikrinimo priemonių)<sup>85</sup>.

Svarbu pažymėti, kad aktualios MAĮ redakcijos 102 str. yra nustatyta mokesčio administratoriaus teisė duoti nurodymus kredito įstaigoms nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčio mokėtojo sąskaitos, jeigu dėl mokesčio mokėtojo yra priimtas sprendimas nurašyti mokesstines nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos kredito įstaigoje. LVAT 2005 m. birželio 15 d. nutartyje išaiškino, kad - mokesčio administratorius turėjo pagrindą priimti sprendimą dėl mokesstinės nepriemokos išieškojimo iš pareiškėjo sąskaitos. O tai savo ruožtu sudarė atsakovui įstatymines sąlygas taikyti ir šios mokesstinės prievolės užtikrinimo priemonę – nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš pareiškėjo sąskaitos. Svarbu, kad tokiu atveju, aplinkybė, kad minėtos priemonės pareiškėjo atžvilgiu buvo

---

<sup>85</sup> Seimo narių A. Butkevičiaus, G. Šivicko, R. Palaičio ir R. Vaštako 2002 m. spalio 9 d. MAĮ 14, 16, 17, 18, 39 ir 56 str. pakeitimo, 32, 54, 58 str. pakeitimo ir papildymo, 2, 7, 22, 27 ir 29 str. papildymo bei papildymo 6 str. įstatymo projektas [interaktyvus], [žiūrėta 2007 m. vasario 23 d.], Prieiga prie interneto: <[www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=188042&Condition2=>](http://www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=188042&Condition2=>)

pritaikytos vienu atsakovo sprendimu, nešalina šių priemonių teisėtumo, nes šių priemonių taikymą iššaukė vieni ir tie patys pareiškėjo veiksmai<sup>86</sup>.

Šiuo metu yra įdiegtos reikiamos VMI ir bankų elektroninio susižinojimo priemonės, kurios leidžia minėtus veiksmus atlikti minimaliomis sąnaudomis „realaus laiko“ režimu. Toks būdas užtikrina ypatingą mokesčių administratoriaus veiksmų operatyvumą bei efektyvumą. Tai pat užtikrinama, jog mokesčio mokėtojo, iš kurio sąskaitų bankuose bus išieškoma, teisės nebūtų pažeidžiamos. Išieškant nepriemoką iš sąskaitų, pagal MAĮ vienam bankui pateikiamas sprendimas išieškoti, o kitiems bankams, kuriuose mokesčio mokėtojas turi sąskaitų, pateikiami nurodymai nebeduoti mokėtojui pinigų iš ten esančių jo sąskaitų. Teikiant dokumentus elektroniniu būdu yra panaikintos bet kokios prielaidos susidaryti tokiai padėčiai, kai mokesčio mokėtojo - skolininko sąskaita banke vis dar „blokuojama“, nors mokestinė nepriemoka iš joje esančių lėšų jau išieškota<sup>87</sup>.

#### *4.2 Mokestinės nepriemokos išieškojimas iš mokesčių mokėtojo turto*

Sprendimas dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo iš mokesčių mokėtojo turto priimamas ir siunčiamas antstoliams remiantis MAĮ 106 str. 1 d. 4 punktu ir CPK 584 str. 2 d. 2 punktu. Toks sprendimas yra vykdytinas pagal minėto kodekso VI dalyje išdėstytas taisykles, t. y. išieškojimą tiesiogiai vykdo antstolis tokia pat tvarka, pagal kurią vykdomi teismų sprendimai, nutartys, nutarimai, taip pat valstybės institucijų nutarimai administracinių teisės pažeidimų bylose. Tokiu atveju, kai yra keli išieškotojai ir išieškotos iš skolininko pinigų sumos neužtenka visiems reikalavimams visiškai patenkinti, išieškotos sumos išieškotojams turi būti paskirstytos ir išmokėtos CPK 753-758 straipsniuose nustatyta tvarka. Pagal CPK 756 str. ne kredito įstaiga, (jei išieškoma iš sąskaitos) o būtent antstolis yra tas subjektas, kuris paskirsto išieškotas sumas išieškotojams. Pinigai išieškotojams paskirstomi tik pagal antstolio patvarkymą, kurį patvirtina teisėjas (CPK 756 str. 2 d.)<sup>88</sup>.

Dėl išieškojimo iš mokesčių mokėtojo turto svarbi LAT 2003 m. gruodžio 10 d. nutartis. Buvo išaiškinta, kokie ypatumai išieškant mokestines nepriemokas iš mokesčių

---

<sup>86</sup> Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo, 2005 m. birželio 15 d., nutartis apeliacine tvarka civilinėje byloje, *UAB Romteksa” v. Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcija*, Nr. A-8-742-05, kat. 8.1.2,8.1.6.,65.1

<sup>87</sup> Pinigų pasiims tiesiai iš sąskaitos, *Verslo žinios*, 2006, Nr. 38, psl. 5

<sup>88</sup> Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2005 m. sausio 20 d. konsultacija *Dėl kai kurių Civilinio proceso kodekso normų taikymo*, Nr. A3-121.

mokėtojo turto individualios įmonės bankroto atveju. Ieškovo (AVMI) teisė patenkinti savo reikalavimus pasibaigia užbaigus bankroto bylą. Ši Įmonių bankroto įstatymo nuostata taikoma visiems bankroto įstatymo subjektams, neišskiriant ir individualių įmonių. Tai ir yra bankroto instituto esmė. Kasatorius darė nuorodą į Įmonių įstatymo 7 str., taip pat į CK 2.50 str., 6.128 str. 3 d. Atsakovo nuomone, visos šios įstatymų normos galėjo būti taikomos kol įmonė dar nebuvo likviduota. Kasatorius būdamas bankrutuojančios įmonės kreditoriumi, turėjo galimybę kontroliuoti bankroto procesą ir esant neišieškotai skolai, galėjo ginčyti teismo sprendimą dėl įmonės likvidavimo, arba pareikšti ieškinį civiline tvarka ir įmonės prievolę priteisti iš įmonės savininko<sup>89</sup>.

Pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 2 str. 2 d.<sup>90</sup> akcinė bendrovė (uždaroji akcinė bendrovė) yra ribotos turtinės atsakomybės. Pagal savo prievoles (įskaitant pareigą sumokėti VMI, kitų valstybinių institucijų pareigūnų priskaičiuotas sumas, tarp jų baudas bei delspinigius) ji atsako tik savo turtu. Akcininkai pagal bendrovės prievoles atsako tik ta suma, kurią įmokėjo ar privalo įmokėti už akcijas ir neatsako kitu savo turtu. Remiantis LAT civilinių bylų apžvalga, per apibendrinamąjį laikotarpį (1995 m. II pusmetis - 1997 m. I ketvirtis) buvo išnagrinėtos bylos, kuriose teismai pagrįstai panaikino VMI pareigūnų sprendimus, įpareigojančius akcininkus sumokėti į valstybės biudžetą bendrovių laiku nesumokėtus mokesčius bei dėl šios priežasties joms taikytas ekonomines sankcijas.<sup>91</sup>

Praktiniam teisės normų, reglamentuojančių išieškojimą iš mokesčių mokėtojo turto taikymui svarbi 2005 m. spalio 29 d. LAT nutartis. Byloje, užtikrinant mokestinės nepriemokos sumokėjimą, VMI sprendimu buvo nustatyta kasatoriui priklausančio turto priverstinė hipoteka ir priverstinis įkeitimas. Vėliau teismas patenkimo VMI prašymą pradėti priverstinį išieškojimą, tačiau kasatorius tokį sprendimą apskundė.

LAT pažymėjo, kad įkeitimas yra aksesorinė prievolė, priklausanti nuo pagrindinės prievolės. Kilus ginčui dėl pagrindinės prievolės (šio atveju-mokestinės nepriemokos) atsiradimo dydžio, šie klausimai nagrinėjami bylose dėl hipotekos ar įkeitimo (CPK 542 str. 1 d., CK 4.176 str., 4.170 str.). Skolininkas gali ginčyti mokestinį reikalavimą MAĮ mokesčių nustatyta tvarka, o sustabdyti hipotekos ar įkeitimo procedūras gali bylą nagrinėjantis teismas, taikydamas laikinąsias apsaugos priemones. Kai nekilnojamas turtas ir turtinės

---

<sup>89</sup> Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2003 m. gruodžio 10 d. nutartis kasacine tvarka civilinėje byloje *Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija v. Artūras Survila*, Nr. 3K-3-1186, kat. 21.2.2.6

<sup>90</sup> Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas, (Valstybės žinios, 2004, Nr. 33), (aktuali redakcija nuo 2007 m. sausio 12 d.)

<sup>91</sup> *Cit.op.* 73

teisės iš kurių yra išieškoma skola yra susiję - turtines teises ištinka nekilnojamojo daikto likimas (CK 4.171 str.3 d., 7 d. ). Šioje byloje išieškojimas nukreiptas į įkeistus skolininkui priklausančius pastatus ir valstybinės žemės ant kurios jie stovi nuomos teisę. Skolininką įspėjus hipotekos teisėjo nutartimi pagal išieškojimo iš nekilnojamojo turto procedūras papildomas įspėjimas apie išieškojimą iš turtinės teisės nereikalingas<sup>92</sup>.

#### *4.3 Sprendimas išieškoti iš mokesčių mokėtojo, laiduotojo arba garanto turto*

MAĮ 34 str. nustato, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas savo funkcijas ir įgyvendindamas jam šio įstatymo suteiktas teises, atliekamus veiksmus įformina sprendimais ir kitais dokumentais, kurių formas ir užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius. Taigi, išieškojimas iš mokesčių mokėtojo, laiduotojo arba garanto turto prasideda mokesčių administratoriui priėmus individualaus pobūdžio sprendimą. Įvertinus viešojo administravimo sąvokos, apibrėžtos Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 3 str. 1 d., ir mokesčių administravimo sąvokos, pateiktos MAĮ 2 str. 12 d., santykį pripažintina, kad mokesčių administravimas yra sudėtinė viešojo administravimo dalis. Toks mokesčių administratoriaus sprendimas (pvz. sprendimas dėl priverstinio išieškojimo iš mokesčių mokėtojo turto) iš esmės yra administracinis sprendimas VAĮ 2 str. 18 d. prasme (viešojo administravimo institucijos valia, išreikšta administraciniame akte). Be to tai yra vienkartinis teisės taikymo aktas, priimtas konkretaus asmens atžvilgiu, todėl tai yra individualus administracinis aktas (VAĮ 2 str. 16 d.). LVAT 2006 m. gruodžio 8 d. nutartyje sutiko su pirmosios instancijos teismo išvada, kad skundžiamo sprendimo (priverstinai ne ginčo tvarka pradėti išieškojimo procedūrą) turiniui taikytini VAĮ 8 str. reikalavimai. Šio straipsnio 1 dalis nustato, kad individualus administracinis sprendimas turi būti pagrįstas nustatytais faktais ir teisės aktų normomis. Tai reiškia, kad sprendime turi būti nurodytos jo priėmimo priežastys, aiškiai nurodyti atitinkami faktai ir įstatyminis pagrindas, individuali argumentacija<sup>93</sup>.

Tuo tarpu VMI prie FM viršininko 2003 m. sausio 14 d. įsakyme Nr.V-11 patvirtintoje sprendimo išieškoti mokestinę nepriemoką iš turto formoje, tokių nuostatų nėra.

---

<sup>92</sup> Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2005 m. spalio 29 d. nutartis kasacine tvarka civilinėje byloje AB „Lithun“ v. Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcija, Nr. 3 K-3-523/2005, kat. 32.5.1, 128.17

<sup>93</sup> Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. gruodžio 8 d. nutartis apeliacine tvarka administracinėje byloje R. G v. Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcija, Nr. A<sup>2</sup> – 1624/2006, kat. 8.1.6 (S)

Formos FR0497 sprendime reikalaujama tik nurodyti mokestinės nepriemokos sumą ir bendrus rekvizitus. Šiuo klausimu LVAT 2004 m. gruodžio 23 d. priėmė nutartį. LVAT konstatavo: atsižvelgiant į sprendimo ne ginčo tvarka išieškoti mokestinę nepriemoką iš turto teisinę reikšmę mokesčių mokėtojo mokestiniuose santykiuose, tokio sprendimo sukeliama turtines pasekmes mokesčių mokėtojui, mokesčių mokėtojas turi teisę į tai, jog jam konkrečiai būtų nurodytos aplinkybės ir pagrindai, sąlygoję tokio sprendimo priėmimą. Be to, tinkamai nemotyvuoto sprendimo priėmimas sukelia neaiškumus ir įvairias interpretacijas. Nagrinėjamos bylos atveju mokesčių administratorius iš pareiškėjo siekia išieškoti gana dideles mokestinių nepriemokų sumas ir dėl to yra priėmęs ne vieną sprendimą. Esant neaiškiam ir nekonkrečiam skundžiamam atsakovo sprendimui, kyla pagrįstos abejonės, ar priimti sprendimai dėl priverstinio išieškojimo nėra dubliuojami, ar nebus nepagrįstai iš mokesčių mokėtojo į biudžetą išieškotos didelės pinigų sumos. Įvertinus minėtą VMI prie FM viršininko įsakymą, nėra pagrindo teigti, jog juo būtų ribojama galimybė mokesčių administratoriaus sprendime dėl mokestinės nepriemokos išieškojimo nurodyti išsamesnius duomenis (aiškų ir konkretų mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo pagrindimą). Be to, išieškojimo pagrindimas gali būti nurodytas nebūtinai pačiame sprendime. Teisės aktai nedraudžia mokesčių administratoriui atitinkamą pagrindimą nurodyti ir priede prie sprendimo dėl mokestinės nepriemokos išieškojimo, kuris kartu su sprendimu būtų pateiktas mokesčių mokėtojui<sup>94</sup>.

2003 m. Valstybinio audito ataskaitoj dėl skolos valstybei išieškojimo auditoriai rekomendavo valstybės institucijoms glaudžiau bendradarbiauti mokesčių ir kitų skolų išieškojimo srityje. Jie nustatė, kad neretai atsitinka taip, kad valstybės institucijos išmoka pinigus tiems ūkio subjektams, kurie turi įsiskolinimų valstybei. Auditoriai nerado jokių teisinių kliūčių sukurti sistemą, kuri užtikrintų skolų valstybei išieškojimą iš valstybės institucijų pervedamų lėšų skolininkams. Atrankos būdu patikrinus Vilniaus, Kauno ir Klaipėdos teritorinių muitinių, apskričių valstybinių mokesčių inspekcijų bei Turto banko administruojamas skolas, nustatyta, kad įsiskolinimas valstybei galėjo būti sumažintas apie 10 mln. Lt iš lėšų, kurias šiems skolininkams perveda valstybės institucijos.

Vykdam išieškojimą iš kito skolininko turto, o ne iš valstybės institucijų išmokamų lėšų – išieškojimo procesas yra ilgesnis ir reikalauja didesnių išlaidų. Finansų ministerijos

---

<sup>94</sup> Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. gruodžio 23 d. nutartis apeliacine tvarka administracinėje byloje AB „Lithun“ v. Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcija, Nr. A<sup>15</sup> – 562/2004, kat. 10.1.1

atstovai siūlė inicijuoti sistemos, kuri remtųsi bendru valstybės skolininkų registru bei informacijos iš valstybės institucijų, išmokančių lėšas, perdavimu valstybės institucijoms, vykdančioms skolų valstybei išieškojimą, sukūrimą. Šios sistemos pagrindu galėtų tapti jos kuriama Tarpžinybinė mokestinių duomenų saugykla. (žr. 1.4 *Išieškojimo operatyvumo ir efektyvumo didinimas*)

Valstybė, dalyvaudama teisiniuose santykiuose (tiek civiliniuose, tiek administraciniuose), įgyja reikalavimo teises, kaip ir kiti subjektai įgyja reikalavimo teises valstybės atžvigiui). Tačiau priešpriešinių reikalavimų įskaitymui skirtinga prievolių rūšis esminės įtakos neturi. Sąvoka priešpriešiniai reikalavimai yra taikytina ne prievolės rūšiai, bet prievolės objektui. Todėl nėra jokių kliūčių įskaityti piniginių reikalavimų, kurie atsirado iš skirtingų sutarčių, arba iš sutarties iš vienos pusės ir nesutartinės prievolės iš kitos<sup>95</sup>. Esant prievoliams santykiams valstybė, taikydama priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymą, elgtųsi taip, kad privatūs asmenys patirtų kuo mažiau nuostolių. Tos pačios normos numatymas ir taikymas mokestiniuose santykiuose atitiktų abipusius šių santykių dalyvių interesus<sup>96</sup>.

---

<sup>95</sup> Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2002 m. gegužės 8 d. išaiškinimas civilinėje byloje Nr. 3K-3-699/2002

<sup>96</sup> Valstybinio audito ataskaita. *Ar bus išieškota skola valstybei?*, Valstybės kontrolės biuletenis, 2003, Nr. 8000-1/2/5/6/7/8

### **III. Mokestinės nepriemokos išieškojimo vykdymas**

#### *1. Mokestinės nepriemokos išieškojimo vykdymo proceso ypatumai*

Analizuojant mokestinių nepriemokų išieškojimo vykdymo proceso ypatumus būtina aptarti teismų anstolių institucinės reformos įtaką. Sprendimų vykdymo sistemos jau daug metų sėkmingai veikia Prancūzijoje, Olandijoje, Danijoje. Todėl vykdant teismo antstolių reformą Lietuvoje buvo orientuojamasi į pažangiausių Vakarų Europos valstybių patirtį. Šiam pasirinkimui pritarė ir užsienio ekspertai. Be to, 2001 metais įvykdyta Estijos teismo antstolių institucinė reforma dar nepaėjęs ir vieneriems metams jau davė savo rezultatus. Po reformos keturis kartus padidėjo įplaukos į Talino miesto teismo organizavimo centrą, valstybės išlaidos susijusios su sprendimų vykdymu sumažėjo beveik 5 kartus<sup>97</sup>.

#### *1.1 Teismų antstolių institucinė reforma*

Pagrindinis institucinės teismo anstolių reformos (2003 m.) tikslas – efektyvus teismų ir kitų institucijų priimtų sprendimų vykdymas. Tikslui pasiekti pasirinktas privatus anstolio interesas ir asmeninė atsakomybė. Papildomas interesas - nefinansuoti anstolių veiklos. Atsisakyta finansuoti vykdymo procesą privačių asmenų naudai, prisiimant pareigą sumokėti už vykdymo procesą valstybės naudai. Ne mažiau svarbi priemonė – aukštos kvalifikacijos, juridinį išsilavinimą turinčių asmenų įtraukimas į šią veiklos sferą. Vykdant išieškojimą, anstolio ir valstybės institucijų, vykdančių išieškojimą iš valstybės skolininko, taikomos išieškojimo priemonės yra labai panašios. Anstolis turi tik vieną išimtinę teisę – realizuoti skolininko turtą. VMI taip pat vykdo turto realizavimo funkciją, tačiau ji atliekama tik realizuojant valstybės naudai perimtą turtą.

Mokesčių administratorius turi teisę vykdyti išieškojimą iš skolininko turto savarankiškai, tačiau tik tais atvejais, kai išieškojimas nukreipiamas į skolininko banko sąskaitose esančias pinigines lėšas arba pas mokesčių administratorių esančias skolininko turtines teises. Išieškojimą iš skolininko turto ir pinigų sumų, esančių pas trečiuosius asmenis, uždraudimą kitiems asmenims perduoti skolininkui pinigus, turtą ar vykdyti skolininkui kitas prievoles, mokesčių administratorius gali realizuoti areštuodamas turtą.

---

<sup>97</sup> Antstolių sistemos reforma padės teismų sprendimus vykdyti efektyviau, *Teisingumo ministerijos viešųjų ryšių tarnyba*, 2002, *Teisingumo ministerijos pranešimas spaudai* [interaktyvus], [žiūrėta 2007-03-23], Prieiga per internetą :< [www.infolex.lt/portal/start](http://www.infolex.lt/portal/start) >.

Mokesčių administratorius atlieka išieškojimo iš skolininko sąskaitų funkciją, ir yra pagrindas teigti, kad mokesčių administratorius nėra šališkas vykdydamas išieškojimą, nes ginčai dėl priverstinio išieškojimo pagrįstumo kaip jau minėta yra itin reti.

Antstolis turi šiek tiek platesnes galias vykdyti išieškojimą iš grynųjų pinigų, turtinių teisių, nes nėra mechanizmo, leidžiančio mokesčių administratoriaus išieškojimo procedūrą užbaigti be antstolio pagalbos. Vykdamas turto paiešką, mokesčių administratoriaus galimybės yra didesnės. Jis naudojami įvairių registrų duomenimis, VMI gauna finansinę atskaitomybę, fizinių asmenų deklaracijas, turi duomenis apie banko sąskaitas. Antstolis renka šią informaciją paklausimų būdu, o tai yra mažiau operatyvu.

## *1.2 Išieškojimo išlaidos*

CPK 610 str. numato, kad visas vykdymo išlaidas apmoka išieškotojas. Įvykdžius sprendimą jos išieškomos iš skolininko. Išimtyms dėl vykdymo išlaidų apmokėjimo gali būti numatytos Sprendimų vykdymo instrukcijoje. Iki 2005 m. galiojusi Sprendimų vykdymo instrukcija nereglementavo vykdymo išlaidų apmokėjimo, kai vykdomąjį dokumentą pateikia ne išieškotojas, (jeigu pagal vykdomąjį dokumentą turi būti išieškoma į valstybės biudžetą, valstybei atstovauja VMI, CPK 638 str. 2 d.) todėl valstybinės institucijos susidūrė su problema – nustatyti institucijų pareigą apmokėti vykdymo išlaidas. Sprendimų vykdymo instrukcija nenumatė, kaip turi būti apmokamos vykdymo išlaidos, kai valstybės naudai iš vieno skolininko išieškojimą vykdo kelios institucijos<sup>98</sup>. Buvo atvejų, kai vienas išieškotojas – valstybė, vykdydama išieškojimą, privalėjo keliskart sumokėti bylos administravimo mokesčių. Sprendimų vykdymo instrukcija nenumatė galimybes antstoliui atleisti išieškotoją nuo kai kurių vykdymo išlaidų apmokėjimo, valstybės institucijos negalėjo susitarti su antstoliais dėl tokių išlaidų apmokėjimo atidėjimo. Valstybė turėjo sumokėti antstoliams už informaciją apie vykdymo eigą, nors antstolis visą informaciją iš visų šaltinių, tarp jų iš VMI, gauna nemokamai. Nuo 2003 m. sausio 1 d. vykdamas išieškojimą į valstybės biudžetą, išieškotojui - valstybei – atstovauja VMI. Nebuvo aiškios atstovavimo ribos, nebuvo reglamentuota valstybės institucijų bendradarbiavimo procedūra<sup>99</sup>.

---

<sup>98</sup> Sprendimų vykdymo instrukcija, patvirtinta 2005 m. spalio 27 d. Lietuvos Respublikos Teisingumo ministro įsakymu Nr. 1R-352

<sup>99</sup> *Cit. op.* 96

Atsižvelgiant į aukščiau nurodytas problemas, siekiant padidinti antstolių reformos efektyvumą buvo priimta nauja Sprendimų vykdymo instrukcija, patvirtinta Teisingumo ministro įsakymu 2005 m. spalio 27 d. Nr. 1R- 352. Pagal ją, vykdydamas vykdomuosius dokumentus dėl pinigų sumų išieškojimo valstybės naudai antstolis turi teisę atidėti visų vykdymo išlaidų apmokėjimą arba išieškotoją nuo šių išlaidų apmokėjimo atleisti<sup>100</sup>. „Tačiau praktikoje išryškėjo tendencija, kad valstybės institucijos paprastai nemoka ir neketina mokėti vykdymo išlaidų. Formaliai išsina, kad jos atleidžiamos nuo vykdymo išlaidų mokėjimo, bet realiai šis atleidimas taikomas labiau ne dėl antstolių valios.” Tokia vykdymo išlaidų lengvatų politika pasak Lietuvos apeliacinio teismo Civilinių bylų skyriaus pirmininko patarėjo Dr. R. Simaičio kritikuotina mažiausiai keliais aspektais.

“Pirma, visiškai nesuprantamas juridinių asmenų diskriminavimas vykdymo išlaidų lengvatų, kurios nėra tiesioginės valstybės subsidijos, taikymo tikslais. Kuriant naują CPK buvo suvokta, kad toks diskriminavimas yra nepateisinamas ir šalintinas.

Antra, abejotini ribojimai atidėti vykdymo išlaidų mokėjimą. Šie ribojimai vykdymo išlaidų lengvatų sistemą daro nelanksčią, negebančią tinkamai reaguoti į kiekvienos konkrečios situacijos iškeltus iššūkius.

Trečia, valstybės teisinis statusas vykdymo išlaidų lengvatų požiūriu ir valstybės institucijų atleidimo nuo vykdymo išlaidų praktika verčia daryti išvadą, kad valstybė išnaudoja privačiai veikiančius antstolius, naudojasi jų priklausomybe. Tokia situacija taip pat netoleruotina ir ją reikėtų keisti.<sup>101</sup>

Remiantis VMI pateiktais duomenimis šiuos teiginius galima paneigti. Kaip jau buvo minėta, antstolių sistemos reforma vykdoma palyginti neseniai, susidūrus su atitinkamomis praktinėmis problemomis jos yra operatyviai sprendžiamos (pvz. nauja Sprendimų vykdymo instrukcija, teismų išaiškinimai dėl teisės normų vieningo taikymo praktikoje).

VMI, kaip valstybės atstovė vykdomajame procese, užtikrina vykdomųjų dokumentų, pagal kuriuos išieškomos pinigų sumos valstybės naudai, perdavimą antstoliams. Iš Atsiskaitymų su antstoliais programos lėšų apmokamos minėtų dokumentų vykdymo išlaidos antstoliams. Įgyvendinant šią programą, buvo vykdoma viena priemonė - finansuoti vykdomųjų dokumentų, pateiktų vykdyti antstoliams, apmokėjimą, kad būtų užtikrinamas VMI pavestų išieškotojo funkcijų vykdymas.

---

<sup>100</sup> *Cit.op.* 98

<sup>101</sup> SIMAITIS, Rimantas. Kokio Lietuvai reikia antstolio – turtingo ar vargšo?..*Justitia*, 2006, Nr. 2(60), p. 40-49

Pagal AVMI ir antstolių susitarimus, AVMI yra atleistas nuo vykdomųjų dokumentų, pateiktų vykdyti antstoliams nuo 2003 m. lapkričio mėn., vykdymo išlaidų apmokėjimo, išskyrus išimtinius atvejus, tačiau vykdomųjų dokumentų, perduotų vykdyti antstoliams iki 2003 m. lapkričio mėn., vykdymo išlaidas, kurių nepavyko išieškoti iš skolininkų, AVMI apmokėti antstoliui privalo. Todėl pagrindinė priežastis, (remiantis VMI 2006 m. veiklos ataskaita) dėl kurios Atsiskaitymų su antstoliais programos asignavimų buvo panaudota mažiau nei planuota yra ta, kad antstoliai negrąžino numatomo grąžinti neįvykdytų (iš dalies įvykdytų) vykdomųjų dokumentų, kurie jiems buvo pateikti iki 2003 m. lapkričio mėn., skaičiaus, nors tam turėjo teisinį pagrindą. Antstoliai užlaiko vykdomųjų dokumentų grąžinimą AVMI ir nereikalauja padengti vykdymo išlaidų, nes patys tikisi išieškoti skolas ir vykdymo išlaidas iš skolininkų<sup>102</sup>.

Vykdymo išlaidų sumas, kurias reikia sumokėti antstoliams, sudaro sumos mokėtinios:

1) už iki 2003 metų lapkričio mėnesio perduotų vykdyti vykdomųjų dokumentų vykdymą, nes šiose vykdomosiose bylose AVMI nėra atleista nuo vykdymo išlaidų apmokėjimo;

2) vykdomosiose bylose, kuriose AVMI yra ar bus atleista nuo vykdymo išlaidų apmokėjimo, tačiau, AVMI turės apmokėti vykdomąją bylą antstoliui ją baigus dėl to, kad:

a) vykdomasis dokumentas grąžinamas išieškotojui arba šį dokumentą priėmusiai (išdavusiai) institucijai ar pareigūnui pagal jo prašymą,

b) išieškotojas arba vykdomąjį dokumentą priėmusi (išdavusi) institucija ar pareigūnas atsisako nuo skolos išieškojimo,

c) vykdomasis dokumentas panaikinamas arba paaiškėja, kad skolininkas sumokėjo skolą iki vykdomojo dokumento pateikimo vykdyti<sup>103</sup>.

2003 metais VMI vykdomuosius dokumentus antstoliams dėl mokestinės nepriemokos išieškojimo pateikė į skolą, ir tais metais tam tikslui nebuvo skirta lėšų, todėl 2004, 2005, 2006 metais antstoliams buvo mokama už išieškomas 2003 metų sumas, o 2007

---

<sup>102</sup> VMI prie FM 2006 m. veiklos ataskaita [interaktyvus], [žiūrėta 2007-03-23], Prieiga prie interneto: <[www.vmi.lt/lt/?itemI=10127891](http://www.vmi.lt/lt/?itemI=10127891)>

<sup>103</sup> VMI prie FM strateginis veiklos planas, [interaktyvus], [žiūrėta 2007-03-23] Prieiga prie interneto: <[www.vmi.lt/lt/?itemI=10127890](http://www.vmi.lt/lt/?itemI=10127890)>

ir 2008 metais reikalingi asignavimai sumokėti antstoliams už dar išieškomas 2003 metų sumas<sup>104</sup>.

### *1.3 MAĮ 63 str. 2 d. ir CPK 754 str. taikymas*

Mokesčių išieškojimo vykdymo procese reikšmingas teisingas MAĮ 63 str. 2 d. ir CPK 754 str. taikymas. LAT 2005 m. sausio 20 d. pateikė konsultaciją dėl šių straipsnių taikymo, kadangi praktikoje jas pritaikyti buvo problematiška. Pagal MAĮ 106 str. 1 d. 1 punktą mokestinė nepriemoka gali būti priverstinai išieškoma duodant kredito įstaigai nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos. Tokio nurodymo vykdymo tvarka reglamentuota šio įstatymo 63 str.. Pagal MAĮ 63 str. 1 d. kredito įstaiga mokesčių administratoriaus nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos privalo įvykdyti visiškai, o pagal šio straipsnio 2 dalį, jeigu kredito įstaigai yra pateiktas mokesčių administratoriaus nurodymas nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos ir atitinkamas antstolių patvarkymas ar kitos valstybės institucijos sprendimas dėl priverstinio išieškojimo, o mokesčių mokėtojo sąskaitoje nėra pakankamai lėšų visiems minėtiems sprendimams ar nurodymams patenkinti, kredito įstaiga privalo vykdyti mokesčių administratoriaus nurodymą atsižvelgdama į CPK 754 str. nustatytą reikalavimų patenkinimo eilę bei minėtų dokumentų pateikimo datą. Taigi, jeigu mokesčių administratorius duoda kredito įstaigai nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos, kurioje esančios pinigų sumos jau yra antstolio areštuotos (CPK 675 str.), MAĮ 63 str. nuostatos turi būti taikomos kartu su atitinkamomis vykdymo procesą reglamentuojančiomis CPK VI dalies nuostatomis (CPK 1 str. 1 d.), o kolizijas (prieštaravimus) tarp šių dviejų įstatymų būtina spręsti prioritetai teikiant CPK taisyklėms (CPK 1 str. 2 d., CK 6.923 str. 4 d.).

Kadangi skolininko sąskaitoje esančioms lėšoms areštą antstolis uždeda, taigi laikinai, t. y. iki atskiro antstolio patvarkymo uždraudžia kredito įstaigai išduoti pinigus iš sąskaitos ar juos pervesti į kitą sąskaitą, siekdamas užtikrinti paties vykdomo vykdomojo dokumento įvykdymą, todėl mokesčių administratoriaus nurodymo nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš šios sąskaitos įvykdymas negalimas, nes kitaip būtų pažeisti tiek skolininko turtui nustatyti apribojimai, tiek ir vykdymo procese dalyvaujančių kitų išieškotojų teisės ir teisėti interesai. Dėl to šiuo atveju kredito įstaiga turi saugoti areštuotas

---

<sup>104</sup> *Cit.op.* 102

skolininko lėšas iki atskiro antstolio patvarkymo, o antstolio patvarkymo pagrindu ji privalo pervesti antstolio nurodytą pinigų sumą į antstolio depozitinę sąskaitą (CPK 689 str. 6 d.)<sup>105</sup>.

#### *1.4 Išieškojimo operatyvumo ir efektyvumo didinimas*

Remiantis VMI pateiktais duomenimis:

- siekiant efektyvesnio mokesstinės nepriemokos išieškojimo, bus kuriama rizikos vertinimo sistema išieškojimo srityje, tobulinamas ir automatizuojamas statistinių duomenų apdorojimas bei jų analizės sistema, kurie leistų tobulinti išieškojimo srities valdymą ir kontrolę.

- įdiegus VMI informacines sistemas, pagrįstas vieninga architektūra ir į standartizuotus veiklos procesus orientuotomis mokesčių administravimo procedūromis, pagerės visų mokesčių administravimo sričių aprūpinimas reikiama informacija ir jos tinkamas apdorojimas. Bus sudarytos sąlygos pagerinti VMI veiklą, skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą, mokesčių mokėtojų konsultavimą ir švietimą. Operatyviai pasiekiami mokesčių deklaravimų, mokesčių (prievolių) apskaitos ir audito rezultatai leis laiku pradėti mokesčių išieškojimo procedūras. Tikslī informacija apie surinktus mokesčius, jų paskirstymą į valstybės ir savivaldybių biudžetus kasdien galėtų būti gaunama žymiai mažesnėmis darbo sąnaudomis<sup>106</sup>. Labai svarbus operatyviam ir veiksmingam išieškojimo vykdymo proceso užtikrinimui yra valstybės institucijų tarpusavio bendradarbiavimas. Greitai ir tinkamai keičiantis reikalinga informacija išieškojimas įvykdomas laiku ir pigiau kainuoja tiek mokesčių mokėtojui tiek mokesčių administratoriui. Tai įtvirtinta MAĮ, bei poįstatyminiuose aktuose su atitinkamom institucijom. (pavyzdžiui, finansų ministro, VMI prie FM viršininko, Muitinės departamento prie Finansų ministerijos generalinio direktoriaus, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos direktoriaus, Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus ir Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Vidaus reikalų ministerijos direktoriaus 2004 m. lapkričio 12 d. susitarimu Nr. (1.34)-11K-102/(1.11-02)23-51/11B-203/F1-0-224/STAT-80(2004)/08-18/1130 dėl Tarpžinybinės mokesčių duomenų saugyklos steigimo sukurta Tarpžinybinė mokesčių duomenų saugykla, o 2005 m. gegužės 2 d. suinteresuotos institucijos pasirašė tarpžinybinę sutartį dėl duomenų teikimo minėtajai saugyklai ir jos naudojimo.)

---

<sup>105</sup> *Cit.op.* 88

<sup>106</sup> *Cit.op.* 103

### 1.5 Išieškavimo ypatumai likvidavimo bei reorganizavimo atveju

CK 6.128 str., 3 d. numato, kad likvidavus juridinį asmenį pasibaigia ir jo prievolės. Todėl šiuo atveju neatsiranda likviduojamojo juridinio asmens teisių ir pareigų perėmimas bei neiškyla ekonominių sankcijų taikymo kitiems ūkio subjektams klausimai, išskyrus atvejus, kuomet Lietuvos Respublikos įstatymai įpareigoja kitą juridinį asmenį įvykdyti likviduoto juridinio asmens prievolę (CK 6.128 str. 3 d.). Įmonių bei atskiras įmonių (juridinių asmenų) rūšis reglamentuojantys įstatymai taip pat nenumato likviduojamojo juridinio asmens teisių ir pareigų (prievolių) perėmimo galimybės.

CK 2.97 str. numato, kad, juridinį asmenį reorganizavus, jo turtas (teisės ir pareigos) pereina jo teisių perėmėjams<sup>107</sup>.

Valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymo<sup>108</sup>, Akcinių bendrovių įstatymo, Kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymo<sup>109</sup> priimtuose papildymuose nustatyta, kad, juridinį asmenį (įmonę) reorganizavus, jo teisės ir prievolės, įskaitant nesumokėtus mokesčius, VMI pareigūnų priskaičiuotas sumas, tarp jų baudas ir delspinigius, iki reorganizuojamos įmonės išregistravimo įstatymų nustatyta tvarka pereina naujam juridiniam asmeniui, t.y. jo teisių ir pareigų (prievolių) perėmėjui.

---

<sup>107</sup> *Cit.op.* 56

<sup>108</sup> Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių įmonių įstatymas (Valstybės žinios, 2004, Nr. 4-24), 18 str.

<sup>109</sup> Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 57-2296), 19 str.

#### **IV. Tarptautinis bendradarbiavimas išieškojimo srityje**

Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare ir į nacionalinę teisę perkėlus 1976 m. kovo 15 d. Europos Tarybos direktyvos 76/308/EEB nuostatas dėl valstybių narių tarpusavio bendradarbiavimo mokesčių išieškojimo srityje, nesumokėtų mokesčių išieškojimo galimybės gerokai padidėjo. Nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojo Lietuvos Respublikos pagalbos Europos Sąjungos valstybių narių institucijoms išieškant reikalaujamas skolas, susijusias su rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis pinigų sumomis, teikimo ir naudojimosi kitų Europos Sąjungos valstybių narių institucijų teikiama pagalba išieškant minėtas pinigų sumas įstatymas. Remiantis šių teisės aktų nuostatomis, Lietuvos mokesčių administratorius turi galimybę kreiptis į kitos valstybės narės kompetentingą instituciją, kad ši išieškotų mokestinę nepriemoką iš šioje valstybėje turimo skolininko turto. Bendradarbiavimas yra abipusis – Lietuvos mokesčių administratorius taip pat išieško mokestines nepriemokas kitos valstybės naudai: prašymuose dėl pagalbos išieškant mokesčius nurodytos sumos, vadovaujantis MAĮ 29 str. 3 dalimi, išieškomos ta pačia tvarka kaip ir mokestinės nepriemokos Lietuvos valstybės ar savivaldybių biudžetams ar pinigų fondams.

Bendradarbiaujama šioje srityje ir su kitomis valstybėmis, atitinkamus straipsnius dėl tam tikrų mokesčių išieškojimo įtraukiant į sudaromas tarptautines sutartis. Tiesa, sutarčių su tokiomis nuostatomis šiuo metu palyginti nėra daug. Valstybinė mokesčių inspekcija su užsienio valstybių mokesčių administratoriais taip pat sudaro papildomus tarpžinybinius susitarimus dėl tarpusavio bendradarbiavimo. Svarbiausi klausimai, aptariami tokiuose susitarimuose, yra šie: keitimasis informacija, viena laikiai mokesčių patikrinimai. Šiuo metu tokie susitarimai yra pasirašyti su Danijos, Estijos, Suomijos, Švedijos, Nyderlandų, Latvijos, Lenkijos ir Ukrainos mokesčių administratoriais<sup>110</sup>.

Taigi, jeigu užsienio valstybėje, su kuria pasirašytos minėtos sutartys, mokesčiai<sup>111</sup> nesumokami, susidariusios mokestinės nepriemokos gali būti išieškotos Lietuvoje. Mokesčių administratorius gali areštuoti turtą, nurašyti mokestinę nepriemoką nuo kredito įstaigoje esančių saskaitų, pasinaudoti kitais MAĮ 106 str. įtvirtintais priverstinio

<sup>110</sup> Tarptautinis informacijos mainų skyrius. Tarptautinis bendradarbiavimas [interaktyvus], [žiūrėta 2007 m. vasario 26 d.] Prieiga per internetą: < [www.vmi.lt/lt/?itemId=20151](http://www.vmi.lt/lt/?itemId=20151) >

<sup>111</sup> (pvz., muitai, pridėtinės vertės mokestis, pajamų ir pelno mokesčiai ir t.t) (*Cit. op.* 110)

išieškojimo būdais<sup>112</sup>. Tokius mokesčių administratoriaus veiksmus gali užginčyti tik pats mokesčių mokėtojas t. y. Lietuvos Respublikos pilietis. Minėta situacija gali atsirasti, jei mokesčiai nuo kitoje šalyje gautų pajamų nesumokami, nes darbas užsienyje nelegalus, laikinas.

Europos Sąjungos teisės aktai suteikia galimybę kompetetingoms institucijoms imtis priemonių dėl mokesčių išieškojimo iš nesumokėjusių mokesčių skolininkų ir kitoje valstybėje. Kompetetingos užsienio valstybių institucijos, į kurių biudžetus nebuvo sumokėti mokesčiai kreipiasi pagalbos ir teikia prašymus išieškoti iš skolingų piliečių mokesčines skolas Lietuvos kompetetingoms institucijoms. Toks reguliavimas būtinas todėl, kad ES valstybėse kompetetingos institucijos negali tokių piliečių rasti. Tokie asmenys paprastai neturi užsienio valstybėje jiems nuosavybės teise priklausančio turto, į kurį pagal atitinkamos valstybės teisės aktus galėtų būti nukreiptas išieškojimas. Lietuvos mokesčių administratorius, gavęs kitos šalies prašymą vykdyti išieškojimo veiksmus ir sprendimą, kuriuo leidžiama išieškoti skolą pareiškėjo valstybėje, pripažįsta šiuos dokumentus ir jų neginčija<sup>113</sup>. Ginčyti tokius veiksmus gali tik pats mokesčių mokėtojas. Jis gali pateikti apeliacijas tos valstybės kompetetingoms institucijoms, kurios priėmė sprendimą dėl jo apmokestinimo<sup>114</sup>.

Taigi keitimasis informacija ir mokesčių administratorių glaudus tarptautinis bendradarbiavimas padeda užkirsti kelią fiskaliniams pažeidimams bei mokesčių nemokėjimui, yra ypatingai svarbus ir suteikia galimybes sėkmingam mokesčių mokėjimo kontrolės vykdymui. Jis tampa vis reikšmingesnis didėjant mokesčių mokėtojų, dirbančių su užsienio valstybių ūkio subjektais ir nuolatiniais gyventojais, skaičiui, bei didėjant mokesčių mokėtojų migracijai. Todėl Valstybinė mokesčių inspekcija nuolat dalyvauja atitinkamuose Europos Komisijos komitetuose, kuriuose sprendžiami abipusės pagalbos bei administracinio bendradarbiavimo gerinimo tarp ES valstybių mokesčių administracijų klausimai ir diegia visas tokį bendradarbiavimą gerinančias naujoves<sup>115</sup>.

---

<sup>112</sup> Lietuvos Respublikos pagalbos Europos Sąjungos valstybių narių institucijoms išieškant reikalaujamas skolas, susijusias su rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis pinigų sumomis, teikimo ir naudojimosi kitų Europos Sąjungos valstybių narių institucijų teikiama pagalba išieškant minėtas pinigų sumas įstatymas, (Valstybės žinios, 2003, Nr. 104-4650)

<sup>113</sup> *Cit.op.* 112, 7 ir 9 str.

<sup>114</sup> JUDICKAS, Laimonas. Kai nesumokami mokesčiai Londone. *Verslo žinios*, 2007, Nr. 44, p. 14

<sup>115</sup> *Cit.op* 110

Lietuvos Respublikos Vyriausybės įgaliota institucija kasmet iki kovo 15 d. pateikia Europos Bendrijų Komisijai informaciją apie per praėjusius kalendorinius metus pagal minėto įstatymo nuostatas teikiant pagalbą arba ja naudojantis gautus ir išsiųstus prašymus suteikti pagalbą ir apie prašomas išieškoti bei išieškotas pinigų sumas<sup>116</sup>. Suteiktos valstybės pagalbos registravimo taisyklės įtvirtino Lietuvos Respublikos konkurencijos tarybos nutarimas. Tuo tikslu buvo įsteigtas Suteiktos valstybės pagalbos registras, savo veiklą pradėjęs 2005 m. spalio 1 d.

### *1. Pagrindiniai valstybių bendradarbiavimo mokestininių nepriemokų išieškojimo srityje aspektai*

- pareiškėjų prašymai dėl pinigų sumų išieškojimo nagrinėjami ir vykdomi Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, neteikiant jiems pirmumo.

- pareiškėjo prašyme nurodytos pinigų sumos išieškomos pagal tokias pat teisės aktuose nustatytas procedūras, kurios taikomas tiesioginiams asmenų įsiskolinimams Lietuvoje išieškoti.

- sprendimas, kuriuo leidžiama išieškoti skolą pareiškėjo valstybėje, pripažįstamas Lietuvos Respublikoje.

- be sprendimo, kuriuo leidžiama išieškoti skolą pareiškėjo valstybėje, turi būti priimtas Lietuvos Respublikos kompetentingos institucijos sprendimas, tolygus sprendimams dėl tiesioginių asmenų įsiskolinimų išieškojimo.

- jei pareiškėjo valstybėje priimtas išieškoti skolą leidžiantis sprendimas toje valstybėje užginčytas, nedelsiant privaloma sustabdyti išieškojimo procedūrą iki to laiko, kol šiuo klausimu pareiškėjo valstybėje bus priimtas atitinkamas sprendimas.

- kai pareiškėjo valstybės teisės aktai leidžia išieškoti skolą neatsižvelgiant į išieškojimą leidžiančio sprendimo užginčijimą ir pareiškėjas reikalauja skolą išieškoti, išieškojimo procedūros nestabdomos. Ši nuostata taikoma tik tuo atveju, kai išieškoti skolą neatsižvelgiant į atitinkamo sprendimo apskundimą leidžiama pagal tokias pat Lietuvos Respublikos kompetentingos institucijos veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytas procedūras, taikomas tiesioginiams asmenų įsiskolinimams išieškoti. Jei vėlesnė

---

<sup>116</sup> Suteiktos valstybės pagalbos registravimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos konkurencijos tarybos 2005 m. rugsėjo 29 d. nutarimu Nr. 1S-111, (Valstybės žinios, 2005, Nr. 9-282)

šių ginčo procedūrų baigtis yra palanki skolininkui, pareiškėjas, pareikalavęs, kad būtų išieškotas ginčijamas reikalavimas, yra atsakingas už visų išieškotų pinigų sumų grąžinimą, įskaitant visas pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus reikiamas sumokėti kompensacijas.

- galima atsisakyti patenkinti reikalavimą ir taikyti išieškojimo užtikrinimo priemonę, jei skolos išieškojimas dėl skolininko padėties Lietuvos Respublikoje lemtų didelius ekonominius arba socialinius sunkumus. Tačiau toks atsisakymas turi būti pagrįstas tokiomis pat Lietuvos Respublikos kompetentingos institucijos veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose nurodytomis aplinkybėmis, kuriomis neišieškomi tiesioginiai asmenų įsiskolinimai.

- neprivaloma suteikti pareiškėjui informaciją, pranešti skolininkui, patenkinti reikalavimą bei pritaikyti išieškojimo užtikrinimo priemonę, jei pirminis prašymas yra susijęs su daugiau kaip penkerių metų senumo reikalavimais skaičiuojant nuo tos datos, kai pareiškėjo valstybėje priimamas sprendimas, leidžiantis išieškoti skolą, iki prašymo suteikti pagalbą pateikimo dienos. Tačiau tais atvejais, kai reikalavimas arba sprendimas ginčijamas, terminas skaičiuojamas nuo tos datos, kai pareiškėjo valstybėje nustatoma, kad reikalavimas ir (arba) sprendimas, leidžiantis išieškoti skolą, daugiau negali būti ginčijamas.

- sprendžiant klausimus dėl senaties termino, taikomi pareiškėjo valstybės įstatymai, kiek tai neprieštarauja aukščiau paminėti nuostatai.

- pagalbos teikimo išlaidas prisiima Lietuvos Respublikos kompetentinga institucija. Ji turi teisę pasilikti visas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka iš skolininko išieškotas skolos išieškojimo išlaidas.

- jei paaiškėja, kad pareiškėjo reikalavimas buvo nepagrįstas, pareiškėjas atsako už visas dėl pagalbos teikimo patirtas išlaidas ir nuostolius<sup>117</sup>.

---

<sup>117</sup> *Cit. op.* 112

## Išvados

Apibendrinant reikėtų pažymėti, kad galiojantis mokestinės nepriemokos išieškojimo teisinis reguliavimas iš esmės atspindi bandymus surasti optimalų, kiek tai įmanoma mokesčių teisiniuose santykiuose, šalių teisių ir pareigų balansą.

1. Nors išieškojimo procedūras dažniausiai tiesiogiai vykdo santykinai suinteresuotas asmuo – mokesčių administratorius, atstovaujantis valstybės interesams, tačiau MAĮ galima išvelgti teisinius svertus, lemiančius didesnę skolininkų, ypač fizinių asmenų, teisių apsaugą nei įprastiniame vykdymo procese. Lietuvoje galiojanti mokestinių nepriemokų išieškojimo sistema kai kuriais aspektais, palyginti su kitomis Europos šalimis bei tiesioginio taikymo Bendrijos teisės aktais, yra aiškiai liberalesnė mokesčių mokėtojo požiūriu.

2. Mokestinių nepriemokų išieškojimas vykdomas sklandžiai, pirmiausia skatinamas savanoriškas mokesčių mokėjimas (teikiami raginimai, sudaromos mokestinės paskolos sutartys), o tik poto taikomos išanalizuotos priverstinio išieškojimo priemonės.

3. Nuolat didinamas teismų antstolių institucinės reformos efektyvumas, susidūrus su vykdymo procesą reglamentuojančių teisės normų taikymo problemomis operatyviai reaguojama. Tai įrodo nauja Sprendimų vykdymo instrukcijos bei CPK redakcija, poįstatyminiai teisės aktai, valstybinių institucijų bendradarbiavimas išieškojimo srityje.

4. Priimtos skolininkų padėtį liberalizuojančios normos – išieškojimo senaties terminas, termino rašytinėms pastaboms dėl patikrinimo akto teikti prailginimas, įtvirtinti priverstinio išieškojimo sustabdymo pagrindai, įtvirtintos mokesčių mokėtojų galimybės sudaryti mokestinės paskolos sutartis.

5. Mokesčių administratoriui suteikta plati diskrecijos teisė, remdamasis ekonominio tikslingumo, protingumo kriterijais, poįstatyminiais teisės aktais, jis turi teisę spręsti dėl išieškojimo procedūrų taikymo, mokestinių nepriemokų pripažinimo beviltiškomis, mokestinių paskolų sudarymo, mokestinių nepriemokų perėmimo.

## Santrauka

Magistro darbe išanalizuoti svarbiausi mokestinės nepriemokos priverstinį išieškojimą, išieškojimo vykdymo proceso ypatumus, bei mokesčių mokėtojų galimybes šioje srityje reglamentuojantys teisės aktai – įstatymai, poįstatyminiai teisės aktai. Aptartos svarbiausios Lietuvos Vyriausiojo administracinio, Lietuvos Aukščiausiojo teismų bylos, sprendimai bei konsultacijos, atskleidžiantys praktinius mokestinių nepriemokų priverstinio išieškojimo ypatumus, minėtų teisės normų teisingą taikymą.

Tam, kad visapusiškai atskleisti temą, teisinio reguliavimo ypatumus, išanalizuoti svarbiausi teisės aktų pakeitimai, atitinkami straipsniai periodinėje literatūroje, teisės aktų pakeitimų projektai. Mokesčių teisę reglamentuojantys teisės aktai buvo nuolat papildomi, keičiami, tai susiję su Lietuvos integracija į Europos Sąjungą, teismų antstolių sistemos reforma. Akcentuojami tokių pakeitimų privalumai, praktinių problemų sprendimai. Mokesčių teisė Lietuvoje yra pakankamai susisteminta, susiformavusi. Mokestinių nepriemokų išieškojimą reglamentuojančios teisės normos lanksčiai taikomos praktikoje, užtikrinamos tiek mokesčių mokėtojų – tiek mokesčių administratoriaus teisės bei interesai, nepaisant to – kad mokesčių teisės ypatumas – imperatyvus, įpareigojantis reguliavimo metodas bei valdingo pobūdžio teisiniai santykiai tarp minėtų šalių.

Darbas suskirstytas į dalis, kuriose išanalizuoti aukščiau paminėti uždaviniai:

- mokestinė nepriemoka, mokesčių mokėtojų galimybės iki priverstinio išieškojimo procedūrų taikymo;
- mokestinės nepriemokos priverstinis išieškojimas;
- mokestinės nepriemokos išieškojimo vykdymas;
- tarptautinis bendradarbiavimas išieškojimo srityje.

## **Zusammenfassung**

(Legal regulation of tax arrears recovery exaction)

In der Magisterarbeit werden alle wichtigsten Justizakten, in denen die Steuererhebung, Zwangsvollstreckung, Steuerbegünstigung geregelt sind, analysiert, das sind – Gesetze, Anordnungen, Justizpraxis. Es ist wichtig für die richtige Anwendung der Steuerrechtsnormen, Erläuterung und Durchsetzung der Steuergesetze. Die Steuergesetz ist 2004 in Kraft getreten. Sie löste die bis dahin geltende Steuergesetze (1995) ab. Grund für die Reform war die Absicht, die Vorschriften der Steuergesetze an das Europarecht anzugleichen, einen vernünftigen Ausgleich zwischen den widerstreitenden Prinzipien der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Rechtssicherheit herbeizuführen und die Systematik im Gesetz zu verbessern.

Der erste Teil widmet sich den steuerlichen Grundbegriffen und Steuerbegünstigung. Hier findet sich die allgemeine Definition der Steuerrückstand.

Der zweite Teil widmet sich in den allgemeinen Steuererhebung. Wann eine Steuer fällig wird und welche Folgen bei einer verspäteten Zahlung eintreten. Daneben wird festgelegt, unter welchen Voraussetzungen eine Steuer gestundet oder aus Billigkeitsgründen erlassen werden kann. Geregelt wird auch die Verjährung des Steueranspruchs.

Der dritte Teil widmet sich in der Zwangsvollstreckung. Werden fällige Steuern nicht gezahlt, so können sie durch die Finanzbehörde nach den für die Vollstreckung geltenden Bestimmungen zwangsweise beigetrieben werden. In Abgrenzung zum Zivilrecht und anderen Gebieten des öffentlichen Rechts ist die Zwangsvollstreckung der Finanzbehörden auch ohne gerichtlichen Vollstreckungstitel möglich.

## Literatūros sąrašas

### *Norminiai teisės aktai:*

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (su papildymais ir pakeitimais) (Valstybės žinios, 1992, Nr. 33 – 1014)
2. Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 36-1340)
3. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas, (Valstybės žinios, 2004, Nr. 33), (aktuali redakcija nuo 2007 m. sausio 12 d.)
4. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, (Valstybės žinios, 2006, Nr. 141-5396) (taikomas nuo 2007 m. sausio 1 d.)
5. Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), (Valstybės žinios, 2001, Nr. 31-1010), (aktuali redakcija nuo 2006 m. balandžio 20 d.)
6. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas (Valstybės žinios, 2000, Nr. 85-2566) (aktuali redakcija nuo 2006 m. rugsėjo 21d.)
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Valstybės žinios, 2006, Nr. IX – 2112)
8. Lietuvos Respublikos įmonių restruktūrizavimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), (Valstybės žinios, 2001, Nr. 31-1012) (aktuali redakcija nuo 2006 m. spalio 12 d.)
9. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Valstybės žinios, 1995, Nr. 61-1525)
10. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas (Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262)
11. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių įmonių įstatymas (Valstybės žinios, 2004, Nr. 4-24)
12. Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 57-2296)
13. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. spalio 1 d. nutarimas *Dėl mokesčių išieškojimo senaties termino eigos sustabdymo, nutraukimo ir atnaujinimo pagrindų patvirtinimo*, Nr. 1182 (Valstybės žinios, 2001, Nr. 84 – 2940)

14. Sprendimų vykdymo instrukcija, patvirtinta 2005 m. spalio 27 d. Lietuvos Respublikos Teisingumo ministro įsakymu Nr. 1R-352 (Valstybės žinios, 2005, Nr. 130-4682)
15. Suteiktos valstybės pagalbos registravimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos konkurencijos tarybos 2005 m. rugsėjo 29 d. nutarimu Nr. 1S-111, (Valstybės žinios, 2005, Nr. 9-282)
16. Mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo taisyklės, patvirtintos VMI prie FM viršininko 2004 m. gruodžio 7 d. įsakymu Nr. VA-186, (Valstybės žinios, 2004, Nr. 180-6689)
17. Mokesčių mokėtojų mokestinės nepriemokos pripažinimo beviltiška, jos revizavimo bei apskaitos taisyklių ir mokesčių mokėtojų mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo išlaidų apskaičiavimo metodika, patvirtinta VMI prie FM viršininko 2004 m. gegužės 12 d. Nr. įsakymu Nr. VA-92 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 81-2925)
18. Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklės, patvirtinto Finansų ministro 2004 m. gegužės 13 d. įsakymu Nr. 1K-182, (Valstybės žinios, 2004, Nr. 82-2965)
19. Mokesčio mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimo tvarka, patvirtinta Finansų ministro 2004 m. gegužės 14 d. įsakymu Nr. 1K-184 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 82-2967)
20. Mokestinės nepriemokos į biudžetą bei fondus mokėjimo atidėjimo tvarka patvirtinta Lietuvos Respublikos Finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymu Nr. 268 (Valstybės žinios 1998, Nr. 103-2854; 2004, Nr. 82-2965)

*Specialioji literatūra:*

21. JUDICKAS, Laimonas. Kai nesumokami mokesčiai Londone. *Verslo žinios*, 2007, Nr. 44
22. MAJAUSKAS, Paulius. Galimybė mokesčius išieškoti be ginčo. *Juristas*, 2006, Nr. 12
23. „Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo sustabdymas“ *Mokesčių žinios*, 2006 m. vasario 6 d. Nr. 6 (468)
24. SIMAITIS, Rimantas. Kokio Lietuvai reikia antstolio – turtingo ar vargšo? *Justitia*, 2006, Nr. 2(60)

25. ŠIOLIŪNAITĖ, Daiva. Jei sumokėjote per daug. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006, Nr. 10
26. Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2005 m. sausio 20 d. konsultacija *Dėl kai kurių Civilinio proceso kodekso normų taikymo*, Nr. A3-121.
27. Civilinių bylų, kylančių iš mokesčių teisinių santykių, nagrinėjimo teismuose apžvalga, Lietuvos Aukščiausiasis teismas, (Teismų praktika, 1998, Nr. 8)
28. VAIŠVILA, Alfonsas. *Teisės teorija*. Justitia, 2002, Vilnius
29. Valstybinio audito ataskaita, *Ar bus išieškota skola valstybei?*, Valstybės kontrolės biuletenis, 2003, Nr. 8000-1/2/5/6/7/8
30. Pinigų pasiims tiesiai iš sąskaitos, *Verslo žinios*, 2006, Nr. 38
31. Mokesčių mokėtojams suteiks daugiau teisių, *Verslo žinios*, 1999 m. rugsėjo 9 d., Nr. 160

*Praktinė medžiaga:*

32. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 55 str. 2 d. 1 punkto, 56 str. 4 d. 1 ir 2 punktų ir 58 str. 3 d. atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, (Valstybės žinios, 1997, Nr. 67-1696)
33. Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2005 m. spalio 29 d. nutartis kasacine tvarka civilinėje byloje AB „Lithun“ v. *Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcija*, Nr. 3 K-3-523/2005, kat. 32.5.1, 128.1
34. Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2003 m. gruodžio 10 d. nutartis kasacine tvarka civilinėje byloje *Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija v. Artūras Survila*, Nr. 3K-3-1186, kat. 21.2.2.6
35. Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2002 m. gegužės 8 d. išaiškinimas civilinėje byloje Nr. 3K-3-699/2002
36. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. kovo 5 d. sprendimas apeliacine tvarka administracinėje byloje *L. S. individuali įmonė v. Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija*, Nr. A<sup>6</sup>-228/2007, kat. 8.1.1; 8.1.6(S)
37. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. sausio 10 d. nutartis apeliacine tvarka, administracinėje byloje *Ilona Ramalienė v. Marijampolės apskrities valstybinei mokesčių inspekcija.*, Nr. A<sup>2</sup>- 707 – 06, kat. 8.1.6

38. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. gruodžio 20 d. nutartis apeliacine tvarka administracinėje byloje UAB „Palemono keramika“ v. *Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcija*, Nr. A<sup>15</sup>-2286/2006, kat. 8.2.(S)
39. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. gruodžio 8 d. nutartis apeliacine tvarka administracinėje byloje *R. G v. Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcija*, Nr. A<sup>2</sup> – 1624/2006, kat. 8.1.6 (S)
40. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. rugsėjo 8 d. nutartis apeliacine tvarka administracinėje byloje UAB „Jomerta“ v. *Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija* Nr.A<sup>2</sup> – 1284/2006, kat. 8.1.6 (S)
41. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo, 2005 m. birželio 15 d., nutartis apeliacine tvarka civilinėje byloje, *UAB Romteksta” v. Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcija*, Nr. A-8-742-05, kat. 8.1.2,8.1.6.,65.1
42. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. gruodžio 23 d. nutartis apeliacine tvarka administracinėje byloje AB “*Lithun*” v. *Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcija*, Nr. A<sup>15</sup> – 562/2004, kat. 10.1.1
43. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. lapkričio 29 d. nutartis apeliacine tvarka,administracinėje byloje *Anano Martinkaus individuali baldų gamybos įmonė v., Klaipėdos apskrities valstybinei mokesčių inspekcija* Nr. A<sup>15</sup> 976/2004, kat. 10.1.1
44. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2004 m.lapkričio 25 d. nutartis apeliacine tvarka administracinėje byloje *Kompiuterinės technikos centras v. Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija*, Nr. A2- 93104, kat. 10.1.1
45. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. rugsėjo 28 d. nutartis apeliacine tvarka administracinėje byloje UAB“ *Vilniaus ūkas*” v. *Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija* Nr.A<sup>2</sup> -776 – 04, kat., 10.1.3
46. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. gruodžio 11 d. nutartis apeliacine tvarka administracinėje byloje *A. Malkenzono komercinė gamybinė firma“ Malha“ v. , Klaipėdos apskrities valstybinei mokesčių inspekcija* Nr. A<sup>6</sup>122903, kat. 10.1.1
47. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas Dėl V. T. 2005-05-05 prašymo atnaujinti procesą, 2005 m. gegužės 26 d. Nr. S-(7-257/2005)

*Elektroniniai dokumentai:*

48. Biudžeto pajamos, [interaktyvus], [žiūrėta 2007-03-24], Prieiga per internetą:<[vmi.lt/lt/?itemId=20149](http://vmi.lt/lt/?itemId=20149)>
49. G.Steponavičiaus, R.Palaičio Mokesčių administravimo įstatymo 17, 30, 31, 32, 32(1) ir 50 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projektas. [interaktyvus], [žiūrėta 2006 m. lapkričio 15 d.]. Prieiga prie interneto:<[http://www3.lrs.lt/docs3/kad4/w3\\_viewer.ViewDocp\\_int\\_tekst\\_id=24113&p\\_int\\_tv\\_id=2418&p\\_org=0.htm](http://www3.lrs.lt/docs3/kad4/w3_viewer.ViewDocp_int_tekst_id=24113&p_int_tv_id=2418&p_org=0.htm)>
50. Lietuvos Respublikos Seimas. 2002-06-02 BFK Posėdis. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-12-07] Prieiga prie interneto:<[http://www3.lrs.lt/docs3/kad4/W3\\_VIEWER.ViewDocp\\_int\\_tekst\\_id=25367&p\\_int\\_tv\\_id=4312&p\\_org=0.htm](http://www3.lrs.lt/docs3/kad4/W3_VIEWER.ViewDocp_int_tekst_id=25367&p_int_tv_id=4312&p_org=0.htm)>
51. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras [interaktyvus] 2006 12 04 [žiūrėta 2006-12-11] Prieiga prie interneto:<<http://coments.vmi.lt/>>
52. Seimo narių A. Butkevičiaus, G. Šivicko, R. Palaičio ir R. Vaštako 2002 m. spalio 9 d. MAĮ 14, 16,17,18, 39 ir56 str. pakeitimo, 32, 54, 58 str. pakeitimo ir papildymo, 2, 7, 22, 27 ir 29 str. papildymo bei papildymo 6 str. įstatymo projektas [interaktyvus], [žiūrėta 2007-02-23], Prieiga prie interneto:<[www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=188042&Condition2=>](http://www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=188042&Condition2=>)>
53. Antstolių sistemos reforma padės teismų sprendimus vykdyti efektyviau, *Teisingumo ministerijos viešųjų ryšių tarnyba*, 2002 , *Teisingumo ministerijos pranešimas spaudai* [interaktyvus], [žiūrėta 2007-03-23], Prieiga per nternetą :<[www.infolex.lt/portal/start](http://www.infolex.lt/portal/start)>.
54. VMI prie FM 2006 m. veiklos ataskaita [interaktyvus], [žiūrėta 2007-03-23], Prieiga prie interneto:<[www.vmi.lt/lt/?itemI=10127891](http://www.vmi.lt/lt/?itemI=10127891)>
55. VMI prie FM strateginis veiklos planas , [interaktyvus], [žiūrėta 2007-03-23] Prieiga prie interneto:<[www.vmi.lt/lt/?itemI=10127890](http://www.vmi.lt/lt/?itemI=10127890)>
56. Tarptautinis informacijos mainų skyrius. Tarptautinis bendradarbiavimas. [interaktyvus], [žiūrėta 2007-02-26], Prieiga per internetą:<[www.vmi.lt/lt/?itemId=20151](http://www.vmi.lt/lt/?itemId=20151)>