

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra

Agnės Kačinskytės
V kurso, Finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas
Mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos
Rights and obligations of taxpayers

Vadovas: partnerystės prof. dr. Gediminas Užubalis
Recenzentas: prof. dr. Bronius Sudavičius

Vilnius
2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiuo magistro darbu siekiama išanalizuoti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 36 ir 40 straipsniuose įtvirtintas mokesčių mokėtojų teises ir pareigas, kvalifikuojant jas į bendrąsias ir specialiąsias. Magistro darbe taikomi aiškiai apibrėžti kvalifikavimo kriterijai, leidžiantys atriboti universalaus pobūdžio teises ir pareigas nuo tų, kurios taikomos tik tam tiems mokesčių mokėtojams ir tik tam tikrose specifinėse mokestinėse situacijose.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčiai, mokesčių mokėtojas, teisė, pareiga, bendroji, specialioji.

This master's thesis aims to analyse the rights and obligations of taxpayers as established in Articles 36 and 40 of the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania, by classifying them into general and specific categories. The thesis applies clearly defined qualification criteria, which allow for distinguishing universally applicable rights and obligations from those that are relevant only to certain taxpayers and in specific tax-related situations.

Key words: taxes, taxpayer, right, obligation, general, special.

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS.....	2
IŽANGA	3
1. Mokesčių mokėtojų samprata	5
2. Mokesčių mokėtojų bendrasis teisinis statusas	7
3. Mokesčių mokėtojų teisių ir pareigų skirstymas	10
3.1. Bendrosios mokesčių mokėtojų teisės.....	11
3.2. Specialiosios mokesčių mokėtojų teisės	23
3.3. Bendrosios mokesčių mokėtojų pareigos	24
3.4. Specialiosios mokesčių mokėtojų pareigos	32
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	36
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	37
SANTRAUKA	39
SUMMARY	40

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

GPM	—	gyventojų pajamų mokestis
GPMĮ	—	Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas
Konstitucija	—	Lietuvos Respublikos Konstitucija
MAĮ	—	Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas
MAĮ komentaras	—	Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras
PM	—	pelno mokestis
PMĮ	—	Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas
PVM	—	pridėtinės vertės mokestis
PVMĮ	—	Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas

IŽANGA

Temos aktualumas. Visuotinai pripažįstama, kad mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų gavimo būdas, istoriškai atsiradęs kartu su pačia valstybe (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 29). Tačiau vien tik mokesčių egzistavimas savaime negarantuoja jų efektyvaus surinkimo ir paskirstymo – tam būtinas aiškus teisinis reglamentavimas. Mokesčių mokėtojo teisinis statusas kyla iš Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintos pareigos mokėti įstatymų nustatytus mokesčius, o konstitucinės nuostatos, reglamentuojančios mokesčių teisinį pagrindą, yra tiesiogiai susijusios su Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintais apmokestinimo principais bei mokesčių mokėtojų teisėmis, kurios skirtos užtikrinti konstitucinių vertybių įgyvendinimą. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme aiškiai įtvirtintos mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos, tačiau tiek mokslinėje literatūroje, tiek teismų praktikoje nėra aiškaus šių teisių ir pareigų teisinio kvalifikavimo – kokiais kriterijais remiantis galima jas skirstyti į bendrąsias ir specialiąsias.

Darbo tikslas. Šiuo magistro darbu yra siekiama išanalizuoti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 36 ir 40 straipsniuose įtvirtintas mokesčių mokėtojų teises ir pareigas, skirstant jas į bendrąsias ir specialiąsias. Siekiant šio tikslo darbe sprendžiami šie **uždaviniai**:

1. Apibrėžti mokesčių mokėtojo sampratą ir bendrąjį mokesčių mokėtojo teisinį statusą;
2. Identifikuoti kokiais požymiais remiantis galima skirstyti mokesčių mokėtojų teises ir pareigas į bendrąsias ir specialiąsias, bei nustatyti tokio skirstymo kriterijus;
3. Išanalizuoti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnyje įtvirtintas mokesčių mokėtojų teises pagal bendrųjų ir specialiųjų teisių kvalifikavimo požymius;
4. Išanalizuoti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnyje įtvirtintas mokesčių mokėtojų pareigas pagal bendrųjų ir specialiųjų pareigų kvalifikavimo požymius.

Darbo objektas. Šio darbo objektas – mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos, įtvirtintos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 36 ir 40 straipsniuose, ir jų kvalifikavimas į bendrąsias bei specialiąsias.

Tyrimo metodai. Siekiant išanalizuoti mokesčių mokėtojų teisių ir pareigų kvalifikavimą

į bendrąsias ir specialiąsias, šiame darbe taikomi keli tarpusavyje susiję mokslinio tyrimo metodai. Aprašomasis metodas naudojamas siekiant išsamiai atskleisti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintų mokesčių mokėtojų teisių ir pareigų teisinį turinį. Loginės ir sisteminės analizės metodai naudojami aiškinant ir kvalifikuojant atskiras mokesčių mokėtojų teises ir pareigas. Lyginamasis metodas taikomas vertinant bendrųjų ir specialiųjų teisių bei pareigų taikymo skirtumus. Lingvistinis teisės aiškinimo metodas naudojamas siekiant atskleisti teisės normose vartojamų sąvokų tikslią reikšmę. Teleologinis metodas pasitelkiamas siekiant įvertinti santykį konstituciniu nuostatų su Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintais principais. Atliekant tyrimą, formuojant ir pagrindžiant išvadas, būtinas kompleksinis visų nurodytų metodų taikymas.

Darbo originalumas. Mokesčių mokėtojų teisių ir pareigų institutas teisės doktrinoje ir teismų praktikoje iki šiol buvo nagrinėjamas per jų turinio ir taikymo aspektus. Nors šios teisės ir pareigos dažnai įvardijamos kaip bendrosios, t. y. universaliai taikomos visiems mokesčių mokėtojams, tačiau iki šiol nebuvo suformuluota aiškių požymių ar kriterijų, kurie leistų tokį skirstymą pagrįsti. Šis magistro darbas išsiskiria tuo, kad jame nagrinėjamos mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos diferencijuojant jas į bendrąsias ir specialiąsias, o taikomi konkretūs kvalifikavimo kriterijai leidžia nuosekliai išanalizuoti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 36 ir 40 straipsnių turinį.

Svarbiausi šaltiniai. Svarbiausi nacionalinės teisės aktai nagrinėjami darbe – Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, atskiri mokesčių įstatymai ir poįstatyminiai teisės aktai, aktuali Lietuvos Respublikos teismų praktika.

1. Mokesčių mokėtojų samprata

Mokesčio mokėtojo sąvoka tiek 1995 m. birželio 28 d. priimame Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme, tiek 2004 m. balandžio 13 d. priimame Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 2 straipsnio 17 dalyje, liko nepakitusi – tai asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį. Mokesčiu mokėtoju gali tapti tiek fizinis asmuo (individas), tiek juridinis asmuo, įskaitant bet kokią kitą organizaciją, kuri pagal Lietuvos Respublikos ar užsienio valstybės įstatymus pripažįstama teisės subjektu, investicinis fondas, pensijų fondas (MAĮ 2 straipsnio 2 dalis). Tuo remiantis, yra mokesčiai, kuriuos moka tik fiziniai asmenys (individa), pavyzdžiui gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM) ir paveldimo turto mokestį. Lygiai taip pat yra mokesčiai, kuriuos moka tik juridiniai asmenys ir jiems prilyginti asmenys, pavyzdžiui pelno mokestį, loterijų ir lošimo mokestį, atskaitymai pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą. Bei mokesčiai, kuriuos moka įvairūs mokesčio mokėtojai, pavyzdžiui nekilnojamo turto mokestį, žemės mokestį, žyminį mokestį. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas) (Pagal MAĮ 15 straipsnį, už muitų administravimą yra atsakinga Lietuvos Respublikos muitinė). Taigi, asmuo, nuo to momento, kai jam pagal mokesčių įstatymus atsiranda prievolė mokėti mokestį, tampa mokesčių mokėtoju. Dažniausiai šis momentas sutampa su asmens įsiregistravimu (įregistravimu) Mokesčių mokėtojų registre momentu (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 80).

Tačiau prievolė mokėti mokestį yra tik viena iš mokestinės prievolės sudedamųjų dalių. Remiantis MAĮ 2 straipsnio 20 dalimi, mokestinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu. Tai bendresnė pareigų visuma, apimanti ne tik materialiąją pareigą sumokėti mokestį, bet ir šios prievolės įvykdymui susijusius veiksmus (apskaičiavimas, deklaravimas, delspinigių ir baudų padengimas...). Galimi atvejai kai mokestinė prievolė yra padalijama tarp mokesčio mokėtojo ir mokestį išskaičiuojančio asmens. Pagal MAĮ įstatymą mokesčių mokėtoju laikomas ir mokestį išskaičiuojantis asmuo, kuriam MAĮ nuostatos taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus (pavyzdžiui tais atvejais, kai nustatomos MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos sąlygos dėl mokestinės naudos (priešingos teisei) gavimo, nesumokėtas mokestis gali būti tiesiogiai išieškotas iš asmens, gavusio tokią mokestinę naudą). Kaip yra pažymėjęs Lietuvos vyriausiasis

administracinis teismas, mokestį kaip prievolę valstybei struktūriškai sudaro pareiga mokėti įstatymo nustatytą mokestį ir pareiga laikytis įstatymo nustatytos mokesčio mokėjimo tvarkos. Daugumos mokesčių atžvilgiu šios dvi pareigos sutampa ir už tinkamą vykdymą atsako vienas asmuo – savarankiškas mokesčio mokėtojas. Tačiau galimi dvejopos mokestinės prievolės atvejai, kai vienas asmuo pagal mokesčio įstatymą privalo mokėti mokestį, o kitas asmuo šią prievolę faktiškai atlieka, sumokėdamas (pervesdamas) į biudžetą nustatyta tvarka apskaičiuotą mokestį. Šiuo atveju viena mokestinė prievolė tenka mokesčio mokėtojui ir mokestį išskaičiuojančiam asmeniui. Tokiu atveju mokestį išskaičiuojantis asmuo paprastai pakeičia mokesčių mokėtoją, t. y. jam Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos *inter alia* nuostatos, reglamentuojančios atsakomybę už mokesčio įstatymuose numatytų pareigų nevykdymą, taikomos analogiškai kaip ir mokesčių mokėtojui, o išimtys galimos tik tiesiogiai specialiai numatytais atvejais (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. balandžio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-359/2010).

Savarankiško mokesčio mokėtojo ir mokestį išskaičiuojančio asmens pavyzdys – pajamų mokestį nuo pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms¹ deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pats nuolatinis Lietuvos gyventojas arba jo įgaliotas asmuo (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 25 straipsnio 1 dalis), o už A klasės pajamas² mokestį išskaičiuoti turi asmuo, išmokantis pajamas, ir pervesti pajamų gavėjui sumą išskaičiavęs gyventojų pajamų mokestį (GPMĮ 23 straipsnio 1 dalis) (pavyzdžiui, darbo užmokestis, kai darbdavys išskaičiuoja iš algos GMP ir likusią sumą perveda darbuotojui). Šiuo atveju, mokestį išskaičiuojantis asmuo yra subjektas (asmuo), kuriam mokesčių teisės aktuose nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokestį ir jį sumokėti į biudžetą.

Taigi mokesčių mokėtojai yra tiek savarankiški fiziniai asmenys, tiek ir mokesčius išskaičiuojančius asmenys, tiek juridiniai asmenys, tiek ir net kokia kokia kita (užsienio) valstybės organizacija, kuriems mokesčio įstatymo pagrindu atsiranda pareiga teisingai

¹ B klasės pajamoms priskiriamos: 1) iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę ir iš nenuolatinio Lietuvos gyventojų per jo nuolatinę bazę gautos pajamos iš azartinių lošimų, loterijų, paslaugų kvitų, mažosios bendrijos ar neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamos, išvestinių finansinių priemonių realizavimas, individualios veiklos ir ne individualios veiklos turto pardavimas, palūkanos; 2) kitos A klasei nepriskiriamos pajamos.

² A klasės pajamoms priskiriamos: 1) iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę ir iš nenuolatinio Lietuvos gyventojų per jo nuolatinę bazę gautos pajamos (pvz., sporto, atlikėjo veiklos, individualios/ne individualios veiklos pajamos už nenukirstą mišką, medieną, atliekas, palūkanos, nekilnojamojo/kilnojamojo turto pardavimas); 2) iš nuolatinio Lietuvos gyventojų gautos pajamos, susijusios su darbo santykiais (pvz. sporto/atlikėjo veikla, palūkanos, honorarai, atliekų pardavimas per individualią veiklą, nekilnojamojo turto nuoma (išskyrus fiksuoto dydžio pajamų mokestį)).

apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu.

2. Mokesčių mokėtojų bendrasis teisinis statusas

Mokesčių mokėtojų teisinį statusą, kartu ir jų santykius su valstybe (mokesčių administratoriumi) formuoja konstitucinė pareiga mokėti mokesčius (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 81). Remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau – Konstitucija) 67 straipsnio 15 dalimi, valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas. Remiantis Konstitucijos 127 straipsniu, mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas išaiškino, kad mokesčiai yra būtina valstybės funkcionavimo sąlyga, todėl konstitucinė pareiga mokėti įstatymais nustatytus mokesčius įstatymuose yra įtvirtinta kaip valstybės reikalavimas, skirtas visiems mokesčių mokėtojams (Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas byloje Nr. 6/99-23/99-5/2000-8/2000). Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojų prievolė mokėti mokesčius yra visuotinai privaloma ir kyla iš Konstitucijoje įtvirtinto Seimo išimtinės kompetencijos priimti įstatymus, kuriais yra reglamentuojama mokestinė našta. Tuo remiantis, valstybės interesas yra surinkti įstatymu nustatytus mokesčius ir šiam tikslui įgyvendinti ypatingą vietą užima MAĮ. MAĮ – pagrindinis mokesčių teisės aktas, kuriame yra reglamentuojami pagrindiniai mokesčių teisės klausimai (principinės mokesčių teisės nuostatos) ir procedūros taikomos visiems mokesčiams, kurių baigtinis sąrašas yra pateiktas MAĮ 13 straipsnyje, išskyrus MAĮ 16 straipsnyje numatytas išimtis (Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 1 straipsnio 1 dalies komentaras (toliau – MAĮ komentaras)).

Aukščiau aptarta konstitucinė nuostata yra tiesiogiai susijusi su MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintu teisingumo ir visuotinio privalomumo principu, kuris reiškia, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Remiantis MAĮ 8 straipsnio komentaru, teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata reiškia, ne tik prievolę mokėti mokestį, bet ir pareigą griežtai laikytis mokesčių įstatymuose nustatytos mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Galima teigti, kad visos mokesčių mokėtojų pareigos yra tiesiogiai ar netiesiogiai susijusios su pamatine konstitucine pareiga mokėti mokesčius pagal įstatymuose nustatytą tvarką. Ši pagrindinė pareiga yra esminė, o kitos pareigos yra išvestinės, nes jos užtikrina tinkamą

pagrindinės pareigos įgyvendinimą. Tuo remiantis MAĮ 40 straipsnis nustato pagrindinių mokesčių mokėtojų pareigų sąrašą: 1) laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę; 2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių; 3) teisės aktų nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, laiku pranešti apie pasikeitusius mokesčių mokėtojų registre esančius duomenis; 4) teisingai apskaičiuoti mokesťį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais; 5) laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus; 6) teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus; 7) sudaryti mokesčių administratoriui patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją; 8) pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją; 9) šio Įstatymo 42 straipsnyje nustatyta tvarka pateikti mokesčių administratoriui informaciją apie sąskaitos užsienio kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigoje atidarymą; 10) šio Įstatymo 42¹ straipsnyje nustatyta tvarka pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai informaciją apie šio Įstatymo 42¹ straipsnyje nurodytus sandorius; 11) šio Įstatymo 42² straipsnyje nustatyta tvarka pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų duomenis; 12) šio Įstatymo 42³ straipsnyje nustatyta tvarka pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai važtaraščių ir kitų prekių gabenimo dokumentų duomenis; 13) Lietuvos Respublikos Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais, būdais ir tvarka fiksuoti atsiskaitymų už parduodamas prekes (kai prekės perkamos, – perkamas prekes) ir teikiamas paslaugas duomenis; 14) šio Įstatymo 42⁴ straipsnyje nustatyta tvarka teikti Valstybinei mokesčių inspekcijai šio straipsnio 13 punkte nurodytus duomenis; 15) atlikti kitas šiame ir kituose įstatymuose bei jų lydimuosiuose teisės aktuose numatytas pareigas.

Tačiau mokesčių mokėtojų teisinis statusas apima ne vien pareigas bet ir teises. Mokesčių mokėtojų teisės plačiąja prasme – tai teisės padedančios užtikrinti konstitucinius principus apmokestinimo srityje (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 82). Tuo remiantis MAĮ 6 straipsnyje įtvirtinti apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai veikia kaip konstitucinių mokesčių teisės principų įgyvendinimo priemonė. Jos įgalina mokesčių mokėtojus ne tik vykdyti savo pareigas, bet ir reikalauti tam tikrų teisių užtikrinimo. Viena iš jų – teisė reikalauti sąžiningo ir vienodo apmokestinimo mechanizmo. MAĮ 7 straipsnis nustato mokesčių mokėtojų lygybės principą, kuris reiškia, kad taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs. Šis principas tiesiogiai susijęs su Konstitucijos 29 straipsnyje

įtvirtinta nuostata, kad įstatymui, teismui ir kitoms valstybės institucijoms ar pareigūnams visi asmenys lygūs. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, kad šis principas iš esmės vertintinas kaip konstitucinio asmenų teisinės lygybės (lygiateisiškumo) įstatymui, teismui ir kitoms valstybės institucijoms principo, įtvirtinto Konstitucijos 29 straipsnio 1 dalyje, išraiška mokesčių teisėje. Todėl, aiškinant mokesčių mokėtojų lygybės principo turinį, būtina atsižvelgti ir į Konstitucinio Teismo formuojamą konstitucinę doktriną, kuria remiantis „lygybės įstatymui principas reiškia „lygų matą“, kai reikia tą pačią normą taikyti skirtingiems asmenims“. Be to, šis principas įpareigoja „vienodus faktus teisiškai vertinti vienodai, ir draudžia iš esmės tokius pat faktus savavališkai vertinti skirtingai“, taip pat reikalauja, kad „teisėje pagrindinės teisės ir pareigos būtų įtvirtintos vienodai“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. sausio 31 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A438-239/2011). Be kita ko, visi mokesčių mokėtojai turi teisę į aiškiai suprantamus įstatymus. Apmokestinimo aiškumo principas reiškia, kad mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti (MAĮ 9 straipsnis). MAĮ 9 straipsnio nuostata iš esmės yra siekiama užtikrinti mokesčių mokėtojų teises bei teisėtus interesus, todėl šio principo realizavimui yra svarbus įstatymo leidėjo nustatytas reikalavimas, jog visi mokesčių įstatymų neaiškumai turi būti aiškinami mokesčių mokėtojo naudai (MAĮ 3 str. 5 d.). Remiantis teismų praktika, mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 5 dalis, be kita ko, taikoma atvejams, kai: 1) mokesčių įstatymuose (juos lydinčiuose teisės aktuose) mokestiniams teisiniams santykiams reikšmingi klausimai yra nereguliuoti; 2) mokesčių teisės aktuose vartojamos neaiškiai apibrėžtos (neapibrėžtos) sąvokos, turinčios įtakos mokesčių mokėtojo teisėms ir pareigoms. Lietuvos aukščiausiasis teismas 2021 m. gruodžio 22 d. nutartyje civilinėje byloje Nr. e3K-3-260-403/2021 yra konstatavęs, kad vienas esminių Konstitucijoje įtvirtinto teisinės valstybės principo elementų yra ir teisinis aiškumas, kuris suponuoja tam tikrus privalomus reikalavimus teisiniam reguliavimui: jis privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai, jose negali būti dviprasmybių (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. gegužės 30 d., 2004 m. sausio 26 d., 2008 m. gruodžio 24 d., 2009 m. birželio 22 d. nutarimai).

Mokesčių mokėtojų teisės siaurąja prasme – garantijos įtvirtintos mokesčių įstatymuose, kuriu pagrindinis tikslas yra palaikti mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus tarpusavio santykių balansą (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 82). Tuo pagrindu MAĮ 36 straipsnis nustato pagrindinių mokesčių mokėtojų teisių sąrašą: 1) iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas,

informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti; 2) gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais; 3) reikalauti laiku grąžinti (įskaityti) mokesčio permokas; 4) asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose; 5) dalyvauti mokestinio patikrinimo procese; 6) teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto; 7) gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu; 8) nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, įskaitant teisę atsisakyti pateikti informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kaupti neprivalo; 9) reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų; 10) reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą; 11) reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą; 12) įstatymų nustatyta tvarka apskųsti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą; 13) tvarkyti mokesčių apskaičiavimo teisingumui pagrįsti reikalingus asmens duomenis; 14) pareikšti savo požiūrį dėl mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų, kurie grindžiami automatizuotu duomenų tvarkymu, įskaitant profiliavimą, ir reikalauti, kad tokius sprendimus peržiūrėtų ir motyvuotus paaiškinimus dėl jų pateiktų ar juos pakeistų tam įgaliotas mokesčių administratoriaus pareigūnas; 15) naudotis kitomis šio ir kitų įstatymų bei jų lydimųjų teisės aktų suteiktomis teisėmis.

Taigi, mokesčių mokėtojų bendrasis teisinis statusas – teisinė padėtis, kylanti iš Konstitucijoje įtvirtintos pareigos mokėti įstatymuose nustatytus mokesčius ir MAĮ nustatytos teisės, kurios užtikrina konstitucinių principų ir normų laikymą mokesčių srityje.

3. Mokesčių mokėtojų teisių ir pareigų skirstymas

Mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos gali būti skirstomos į bendrąsias ir specialiąsias. Tačiau siekiant jas teisingai kvalifikuoti, būtina nustatyti konkrečius teisinius požymius ar vertinimo kriterijus. Pirmas, pagrindinis kvalifikavimo kriterijus, skiriantis bendrąsias teises ir pareigas, yra jų universalus taikymas visiems mokesčių mokėtojams,

nepriklausomai nuo to, ar mokesčių mokėtojas yra fizinis ar juridinis asmuo, nepriklausomai nuo mokomų mokesčių rūšies, kitaip tariant universalumas. Atitinkamai specialiosios teisės ir pareigos universalumo kriterijumi nepasižymi, ir taikomis tik tam tikriems mokėtojams. Antrasis kriterijus, kurį galima būtų išskirti – administracinio proceso stadija. Bendrosios teisės ir pareigos yra aktualios viso administracinio proceso metu, atitinkamai specialiosios – konkrečioje stadijoje. Trečiasis kriterijus – reguliavimo sritis. Bendrosios teisės ir pareigos apima visas mokesčių rūšis, tuo tarpu specialiosios – priklauso nuo konkretaus mokesčio bei susijusios su specifinėmis situacijomis, kuriose gali atsirasti mokesčių mokėtojai. Taigi, pagrindiniai kriterijai kvalifikuojant mokesčių mokėtojų teises ir pareigas į bendrąsias ir specialiąsias: 1) universalumas; 2) administracinio proceso stadija; 3) specifiškumas. Tuo remiantis, galima teigti, kad bendrosios mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos yra universalios – jas turi visi mokesčių mokėtojai, nepriklausomai nuo to, kokius mokesčius jie moka ar kuriame etape vyksta mokesčių administravimo procesas. Tuo tarpu specialiosios mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos yra susijusios su konkrečiu mokesčiu administravimu ir atsiranda priklausomai nuo to, kuriame etape vyksta mokesčių administravimo procesas, bei susijusios su specifinėmis situacijomis, kuriose gali atsirasti mokesčių mokėtojai.

Taigi, remiantis nustatytais mokesčių mokėtojų teisių ir pareigų kvalifikavimui taikomais kriterijais, galima įvertinti, ar MAĮ 36 straipsnyje įtvirtintos mokesčių mokėtojų teisės bei MAĮ 40 straipsnyje įtvirtintos mokesčių mokėtojų pareigos atitinka bendrosioms mokesčių teisėms ir pareigoms keliamus kriterijus. Kadangi įstatymų leidėjas MAĮ II skirsnyje „Mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos“ pirmiausiai išvardija mokesčių mokėtojų teises, po to pareigas, tad analizė šiame darbe irgi prasidės nuo mokesčių mokėtojų teisių, tik po to pareigų.

3.1. Bendrosios mokesčių mokėtojų teisės

Teismų praktikoje ir akademinėje teisės literatūroje, mokesčių mokėtojų teisės reglamentuotos MAĮ 36 straipsnyje laikomos bendrosiomis, nes jos vienodai taikomos visiems mokesčių mokėtojams ir nėra susijusios su specifinėmis išimtimis ar papildomomis sąlygomis. Remiantis MAĮ 36 straipsniu mokesčių mokėtojai turi teisę:

- 1) Iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimo (I dalis, pritarta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų 2011 m. rugsėjo 21 d. pasitarime pasitarime; parengė Parengė Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas) 8.1 punkte pažymėta, kad MAĮ 12 straipsnio 1 dalis nustato, jog apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus, suderinusi su Finansų ministerija, teikia ir skelbia Valstybinė mokesčių inspekcija. Aplinkos ministerijos ar jos įgaliosios institucijos, Lietuvos Respublikos muitinės bei Žemės ūkio ministerijos ar jos įgaliosios institucijos administruojamų mokesčių įstatymų apibendrintus paaiškinimus teikia ir skelbia atitinkamai Aplinkos ministerija, Muitinės departamentas bei Žemės ūkio ministerija, suderinę su Finansų ministerija. Šių apibendrinimų juridinė galia yra nustatyta to paties straipsnio 2 dalyje – apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas mokesčių mokėtojų neturi teisės akto galios ir išreiškia kompetentingos valstybės institucijos nuomonę mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais. Todėl šie aiškinimai, *inter alia* mokesčių įstatymų komentarai, neturi sprendžiamojo pobūdžio reikšmės mokestinio ginčo (mokestinės bylos) teisme nagrinėjimui (2007 m. rugsėjo 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A10-762/2007).

Sąvokos „informacija“ apie mokesčius, apibrėžimą galima rasti ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymo Nr. VA-66 „Dėl Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių patvirtinimo“ 3.2 punkte – tai Valstybinės mokesčių inspekcijos teikiama administracinė paslauga – žodinis, rašytinis, pokalbio internetu, viešosios konsultacijos metu ar virtualiojo asistento SIMO pateikiamas atsakymas dėl galiojančių mokesčių teisės aktų nuostatų (pvz., taikomų lengvatų, mokesčių tarifų ir t. t.) bei kita informacija, reikalinga mokestinėms prievolėms tinkamai vykdyti (pvz., teisės aktuose išdėstyta mokesčių, apmokestinimo, apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo tvarka, kitos mokestinių procedūrų taikymo nuostatos, taip pat pateiktų dokumentų statusai, būsenos, mokesčių mokėtojų apskaitos kortelės duomenys, informacija iš trečiųjų šaltinių bei informacija apie turimas nepriemokas ir t. t.). To paties įsakymo 81 punkte nurodyta, kad konsultantas, pateikęs neteisingą informaciją paklausėjui³, privalo ištaisyti klaidą tuoj pat, kai tik apie ją sužinojo, ir nedelsdamas apie tai informuoti paklausėją.

³ Paklausėjas – Lietuvos (užsienio) juridinis ar fizinis asmuo, kuris žodžiu, raštu, per pokalbį internetu arba tekstinėmis užklausomis virtualiajam asistentui SIMUI kreipiasi į Valstybinę mokesčių inspekciją dėl konsultacijos ir / ar informacijos (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-66 „Dėl Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių patvirtinimo“ 3.10. punktas).

Mokesčių mokėtojų teisė gauti nemokamą informaciją atitinka visus tris bendrosios teisės kriterijus – universaliai taikoma visiems mokesčių mokėtojams, nepriklausomai nuo jų mokomų mokesčių rūšies, mokesčių administravimo etapo ar specifinės situacijos, kurioje gali atsidurti mokesčių mokėtojai. Ši teisė yra būtina visiems mokesčių mokėtojams, siekiant užtikrinti, kad jie galėtų suprasti ir vykdyti savo prievoles.

2) Gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais.

Pagal MAĮ 2 straipsnio 6 dalį, konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais – mokesčių administratoriaus individualaus pobūdžio paaiškinimas, skirtas konkrečiam mokesčių mokėtojui jo mokamų (numatomų mokėti) mokesčių mokėjimo klausimais. To paties įstatymo 37 straipsnio 2 dalyje taip pat nustatyta, kad mokesčių mokėtojas neprivalo vadovautis jam pateikta konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais. Sąvoka „konsultacija“ taip po gi yra apibrėžta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymo Nr. VA-66 „Dėl Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių patvirtinimo“ 3.4 punkte – tai Valstybinės mokesčių inspekcijos teikiama administracinė paslauga – žodinis (telefonu), rašytinis, per pokalbį internetu ar virtualiojo asistento SIMO pateikiamas individualaus pobūdžio paaiškinimas dėl paklausėjo (-ų) klausimo (-ų), kuris (-ie) susijęs (-ę) su konkrečios paklausėjo mokamų (numatomų mokėti) mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, mokėjimo ar kitų mokestinių procedūrų, mokesčių teisės aktų ir kitų teisės aktų pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos kompetenciją nuostatų taikymo klausimais. Pažymėtina, kad to paties įsakymo 80 punkte nurodyta, kad paklausėjas neprivalo vadovautis jam suteikta konsultacija.

Analogiškai, ši mokesčių mokėtojų teisė yra bendroji, nes atitinka visus tris kriterijus – universaliai taikoma visiems mokesčių mokėtojams, nepriklausomai nuo jų mokomų mokesčių rūšies, mokesčių administravimo etapo ar specifinės situacijos, kurioje gali atsidurti mokesčių mokėtojai. Galima pateikti net kelis pavyzdžius: fizinis asmuo, deklaruojantis pajamas, gali kreiptis dėl konsultacijos, kaip jam reikia teisingai paskaičiuoti gyventojų pajamų mokestį ir taikyti atskaitymus; juridinis asmuo, mokantis pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), gali kreiptis dėl konsultacijos dėl PVM atskaitymų taikymo sąlygų arba PVM deklaravimo taisyklių; deklaravimo etape – mokesčių mokėtojas gali konsultuotis dėl teisingo deklaravimo; mokesčių sumokėjimo etape – mokesčių mokėtojas gali gauti informaciją apie mokėjimo terminus ir būdus.

3) Reikalauti laiku grąžinti (įskaityti) mokesčio permokas.

Mokesčio permoka – mokesčių mokėtojo sumokėta per didelė mokesčio suma (MAĮ 2 straipsnio 12 dalis). MAĮ 87 straipsnio 1 dalis nustato, kad mokesčių mokėtojo

permokėtos mokesčių, administruojamų Valstybinės mokesčių inspekcijos ir muitinės, sumos pirmiausia yra įskaitomos mokesčių mokėtojo mokėtinų kitų mokesčių, administruojamų atitinkamai Valstybinės mokesčių inspekcijos ir muitinės, mokestinei nepriemokai padengti atitinkamo centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka. To paties straipsnio 5 dalis nustato, kad mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos, kurios lieka po permokėtų mokesčių sumų įskaitymo nustatyta tvarka, grąžinamos mokesčių mokėtojo prašymu. Taigi mokesčių administratorius, nustatęs, kad mokesčių mokėtojas yra sumokėjęs didesnę nei privalomą mokesčio sumą, pirmiausia šią permoką įskaito esamai mokestinei nepriemokai padengti, o tik vėliau – grąžina likutį mokesčių mokėtojui. Kaip yra pažymėjęs Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, gražinimas (įskaitymas) tiesiogiai siejamas su aplinkybe, kai konkretus mokesčių mokėtojas, sumokėdamas iš savo lėšų mokestį, patiria didesnes išlaidas negu numatyta mokesčio įstatyme. Be to, gali būti grąžinama (įskaitoma) realiai susidariusi mokesčio permoka, kuri yra mokesčių mokėtojo mokesčių administratoriui pateiktoje atitinkamo mokesčio deklaracijoje, mokesčio administratoriaus vedamoje mokesčio mokėtojų apskaitoje arba apskaičiuota mokesčio mokėtojo patikrinimo metu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. birželio 2 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-261-711/2008).

MAĮ 87 straipsnio 7 dalis nustato, kad mokesčio permoka grąžinama per 30 dienų po rašytinio prašymo grąžinti mokesčio permoką gavimo dienos. Mokesčių administratorius, per šio straipsnio 7 dalyje nurodytą terminą negrąžinęs mokesčio permokos sumos, mokesčių mokėtojo naudai skaičiuoja palūkanas, mokamoms pagal mokestinės paskolos sutartis, iki ši mokesčio permoka bus mokesčių mokėtojui grąžinta (MAĮ 87 straipsnio 9 dalis). Be kita ko, mokesčių administratorius gali inicijuoti patikrinimą dėl permokos grąžinimo – ne vėliau kaip per 10 dienų po prašymo grąžinti mokesčio permoką gavimo dienos pareikalauti pateikti trūkstamus dokumentus, per 5 dienas po dokumentų gavimo/termino pasibaigimo pradėti patikrinimą (MAĮ 87 straipsnio 6 dalis). Tais atvejais, kai dėl mokesčio permokos grąžinimo atliekamas mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas arba su mokesčio permokos grąžinimu susiję klausimai yra sudedamoji mokesčių administratoriaus atliekamo to mokesčių mokėtojo patikrinimo dalis, mokesčio permokos grąžinimas sustabdomas iki mokesčių administratoriaus sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos (jei pažeidimų nenustatyta, – pažymos apie tai), įteikimo mokesčių mokėtojui dienos, tačiau tai nestabdo MAĮ 9 dalyje nustatytų palūkanų skaičiavimo mokesčių mokėtojo naudai (MAĮ 87 straipsnio 7 dalis).

Pažymėtina, kad jei atitinkamame mokesčio įstatyme nenustatyta kitaip, mokesčio permoka gali būti grąžinta (įskaityta), jeigu ji susidarė ne anksčiau kaip per mokesčių perskaičiavimo terminą, nustatytą MAĮ 68 straipsnyje nurodytą mokesčių apskaičiavimo ar perskaičiavimo terminą. Remiantis MAĮ 87 straipsnio 13 dalies komentaru, nuo 2020 metų sausio 1 d. taikomas bendrasis permokos (skirtumo) grąžinimo senaties terminas – einamieji ir prieš juos einantys treji kalendoriniai metai. MAĮ 68 straipsnyje numatyti išimtiniai atvejai, kai taikomi ilgesni mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) senaties terminai, pavyzdžiui, einamieji ir prieš juos einantys penkeri (dešimt ir kt.) praėję kalendoriniai metai. Atsižvelgiant į tai, įstatyme įsakmiai numatytais atvejais mokesčio permoką (skirtumą) susigrąžinti galima už ilgesnį negu einamųjų ir prieš juos einančių trejų kalendorinių metų grąžinimo senaties terminą.

Ši mokesčių mokėtojų teisė atitinka du bendrųjų mokesčių teisių kvalifikavimo kriterijus: 1) yra taikoma visiems mokesčių mokėtojams, nepriklausomai nuo jų mokomų mokesčių rūšies; 2) nepriklausomai nuo mokesčių administravimo etapo. Pavyzdžiui: fizinis asmuo, permokėjęs GPM, gali reikalauti, kad permoka būtų grąžinta arba įskaityta kitų mokesčių sumokėjimui; juridinis asmuo, permokėjęs PVM, gali reikalauti, kad permoka būtų panaudota kitų mokesčių sumokėjimui; mokėjimo etape – mokesčių mokėtojas gali panaudoti permokas kitų mokesčių sumokėjimui; mokesčių administratoriaus kontrolės etape – mokesčių mokėtojas gali reikalauti permokų grąžinimo, jei mokestinis tyrimo metu nustatoma, kad buvo permokėtas tam tikras mokestis. Tačiau, galima teigti, kad ši teisė iš esmės priklauso nuo specifinės situacijos – jeigu mokesčio mokėtojas turi permoką. Atitinkamai, permokai nesant – šia teise mokesčio mokėtojas pasinaudoti negali.

4) Asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose.

Mokesčių mokėtojas, pateikęs savo įgaliojimus, gali pats asmeniškai dalyvauti arba suteikęs įgaliojimus būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo. Ši teisė užtikrina kiekvieno mokesčio mokėtojo galimybę apginti savo interesus, todėl vienareikšmiškai yra bendroji teisė.

5) Dalyvauti mokestinio patikrinimo procese.

Mokestinis patikrinimas – mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių

įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse (MAĮ 2 straipsnio 23 dalis). Pagal MAĮ 121 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius, prieš pradėdamas mokesčių mokėtojo patikrinimą, privalo įteikti mokesčių mokėtojui pranešimą apie numatomą mokestinį patikrinimą, nurodydamas dieną ir valandą, kada jam (jo atstovui) atvykti pas mokesčių administratorių arba būti savo patalpose, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją. Pranešime nurodomas numatomo patikrinimo dalykas bei preliminarus dokumentų ir kitų duomenų, reikalingų patikrinimui atlikti, sąrašas. Tokie dokumentai ir duomenys turi būti pateikti (parengti) atitinkamai mokesčių mokėtojo (jo atstovo) arba mokesčių administratoriaus pareigūno atvykimo dieną. Kiekvienu atveju nuo pranešimo mokesčių mokėtojui įteikimo dienos iki dokumentų ir kitų duomenų pateikimo (parengimo) dienos turi praeiti ne mažiau kaip 10 dienų. Trumpesnis terminas gali būti nustatytas mokesčių mokėtojo prašymu arba sutikimu. Šios nuostatos netaikomos operatyvaus patikrinimo atveju (MAĮ 121 straipsnis 2 dalis). Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimo (II dalis, pritarta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų 2012 m. kovo 7 d. pasitarime; parengė Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas) 17 punkte pažymėta, kad tinkamas mokesčių mokėtojo informavimas apie mokestinį patikrinimą užtikrina jo galimybę įgyvendinti MAĮ 36 straipsnyje įtvirtintas teises (pvz., dalyvauti mokestinio patikrinimo procedūroje, teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto, apskųsti mokesčių administratoriaus veiksmus ir kt.) bei vykdyti šio įstatymo 40 straipsnyje numatytas pareigas (pvz., bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus, pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikalingus dokumentus ir kt.) (2011 m. spalio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-751/2011).

Kaip jau buvo minėta, teismų praktikoje ir akademinėje teisės literatūroje, mokesčių mokėtojų teisės reglamentuotos MAĮ 36 straipsnyje laikomos bendrosiomis, tačiau teisės dalyvauti mokestinio patikrinimo procese kvalifikavimas kaip bendrosios teisės abejotinas. Vien formuluotė „dalyvauti mokestinio patikrinimo procese“, nurodo į tai, kad ši teisė yra aktuali specifiskai mokestinio patikrinimo etape, o ne kituose mokesčių administravimo etapuose. Iš to seka, kad ši teisė nėra universaliai taikoma visuose mokesčių administravimo procesuose ir aktuali tik tam tikrame kontekste (specifinėje situacijoje) – mokestinio patikrinimo procese. Tačiau, nepaisant to, kad ši teisė taikoma tik mokestinio patikrinimo etape, ji yra aktuali visiems mokesčių

mokėtojams ir nepriklausomai nuo jų mokomų mokesčių rūšies, todėl ši teisė šiuo atveju atitinka tik vieną kvalifikavimo kriterijų – universalumą.

6) Teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto.

Remiantis MAĮ 131 straipsniu, mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinant patikrinimo rezultatus, turi teisę per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto. Mokesčių mokėtojo prašymu pastabų dėl patikrinimo akto pateikimo terminą dėl svarbių priežasčių dar 30 dienų gali pratęsti atitinkamo mokesčių administratoriaus viršininkas arba jo tam įgaliotas pareigūnas. Mokesčių mokėtojas rašytiniu pareiškimu gali nurodyti, kad nesinaudos savo teise pateikti pastabas dėl patikrinimo akto. Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87 (Žin., 2005, Nr. 2-26, 2006, Nr. 42-1551, 2008, Nr. 91-3662, 2011, Nr. 63-3021).

Šios teisės kvalifikavimas kaip bendrosios teisės taipogi gali būti abejotinas, kadangi yra aktualus specifinei situacijai – mokesčių administratoriui surašius patikrinimo aktą. Bei akuali mokesčių administratoriaus kontrolės etape. Tačiau, kaip ir teisė dalyvauti mokestinio patikrinimo procese, taip ir teisė teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto yra aktuali visiems mokesčių mokėtojams ir nepriklausomai nuo jų mokomų mokesčių rūšies, todėl ši teisė šiuo atveju atitinka tik vieną kvalifikavimo kriterijų – universalumą.

7) Gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu.

Remiantis MAĮ 36 straipsnio 7 punkto komentaru, jei mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nustato ir patikrinimo aktu įformina mokesčių įstatymų pažeidimų, tai mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami mokesčių administratoriaus (vietos mokesčių administratoriaus – apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos) sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kurį pasirašo atitinkamo mokesčių administratoriaus viršininkas ar jo tam įgaliotas pareigūnas (jeigu įstatymų pažeidimų nenustatyta, patikrinimo rezultatai patvirtinami ne sprendimu, o pažyma). Vienas sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo egzempliorius turi būti įteikiamas mokesčių mokėtojui. Visi kiti priimti mokesčių administratoriaus sprendimai, susiję su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu, ir kai mokestinio patikrinimo rezultatai

patvirtinami patikrinimo pažyma, įteikiami mokesčių mokėtojui arba siunčiami tokia pat tvarka.

Šios teisės kvalifikavimas irgi gali kelti abejonių. Pirma, ši teisė aktuali tik mokesčių patikrinimo procesu metu mokesčių administratoriui patvirtinus mokestinio patikrinimo rezultatus. Antra, specifinė sąlyga – ši teisė aktuali tik tuomet, kai yra pradėtas mokestinis patikrinimas. O tai reiškia, kad šiai sąlygai nesant, atitinkamai MAĮ 36 straipsnio 7 punkte įtvirtinta teisė pasinaudoti neįmanoma. Taigi, atsižvelgiant į taikymo kontekstą, galima teigti, kad ši teisė iš tiesų gali būti kvalifikuojama kaip specialioji teisė. Tačiau, jeigu šią mokesčio mokėtojo teisę vertinsime pagal universalumą – ši teisė nėra išimtinė privilegija, o yra aktuali visiems mokesčių mokėtojams ir nepriklausomai nuo jų mokomų mokesčių rūšies. Šiuo atveju ši teisė šiuo atveju atitinka tik vieną kvalifikavimo kriterijų – universalumą.

8) Nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, įskaitant teisę atsisakyti pateikti informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kaupti neprivalo;

Remiantis MAĮ 36 straipsnio 8 punkto komentaru, mokesčių administratorius turi teisę duoti mokesčių mokėtojui nurodymus mokesčių sumokėjimo klausimais, pvz. duoti nurodymą asmeniui pateikti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti, duoti mokesčių mokėtojui nurodymą teikti gaunamų ir/arba išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registro duomenis ar sumokėti prekių (paslaugų) tiekimo PVM ir t. t. Šie ir kiti nurodymai mokesčių mokėtojui duodami vadovaujantis MAĮ ir kitų mokesčių teisės aktų reikalavimais. Tačiau mokesčių mokėtojas neprivalo vykdyti tokių mokesčių administratoriaus nurodymų, kurie nėra reglamentuoti mokesčių teisės aktuose. Mokesčių administratorius neturi teisės reikalauti pateikti duomenis, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir kurių pagal galiojančius teisės aktus kaupti neprivalo, pvz., pateikti informaciją apie mokesčių mokėtojo privatų gyvenimą: asmenines pažintis, pomėgius ir pan.

Šios teisės kvalifikavimas bendrąja teise nekelia abejonių. Ši teisė yra tiesioginė konstituciškai saugoma teisė į teisėtą, proporcingą viešosios valdžios veikimą išraiška, kuria turi teisę naudotis visi mokesčių mokėtojai, nepriklausomai nuo jų mokomų mokesčių rūšies, mokesčių administravimo etapo ar specifinės situacijos, kurioje gali atsidurti mokesčių mokėtojai.

9) Reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų;

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimo (I dalis, pritarta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų 2011 m. rugsėjo 21 d. pasitarime pasitarime; parengė Parengė Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas) 12 punkte pažymėta, kad mokesčių administratoriaus pareiga tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų glaudžiai susijusi su to paties įstatymo 36 straipsnio 8 ir 9 punktuose įtvirtinta mokesčio mokėtojo teise nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų bei reikalauti, kad pastarasis, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų. Kaip nurodė Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A143-722/2008, Mokesčių administravimo įstatymo 32 straipsnio 3 punkte ir 36 straipsnio 9 punkte nustatyta mokesčių administratoriaus pareiga tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų ir šiuose aktuose numatytų procedūrų, be kita ko, reiškia, kad atlikdamas vienokį ar kitokį veiksmą, mokesčių administratorius turi jį pagrįsti ne tik bendrojo pobūdžio teisės norma, į kurios taikymo sferą patenka šis veiksmas, bet ir nurodyti atitinkamą specialią tokį veiksmą leidžiančią atlikti teisės normą (2008 m. balandžio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A143-722/2008). Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A556-1292/2010 nagrinėtas ginčas kilo dėl mokesčių administratoriaus nurodymo mokesčių mokėtojui pateikti atitinkamų fizinių asmenų dokumentų kopijas apie jų nuolatinę gyvenamąją vietą ir dokumentų kopijas apie Europos Bendrijos sienos kirtimą bei jų buvimą Lietuvoje įvykusių ūkinių operacijų metu. Šį nurodymą mokesčių administratorius iš esmės grindė Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 42 straipsnio 1 dalimi, nustatančia, kad užsienio keleivis privalo įrodyti, jog jo nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Europos Bendrijų teritorijoje, pateikdamas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytos rūšies dokumentą. Pažymėjusi, kad ši teisės norma nukreipta į konkretų subjektą – užsienio keleivį, o ne į Lietuvos mokesčių mokėtoją, teisėjų kolegija pripažino, kad šia teisės norma remtasi neteisėtai, todėl pripažino minėtą nurodymą nepagrįstu (2010 m. gruodžio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1292/2010).

Remiantis MAĮ 36 straipsnio 9 punkto komentaru, mokesčių administratorius, vykdydamas savo veiklą, privalo tiksliai laikytis mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (Žin., 1999, Nr. 60-1945, 2006, Nr. 77-2975), kuris reglamentuoja viešojo administravimo subjektų (tarpe jų – valstybinių mokesčių inspekcijų) veiklą, 3 straipsnyje „Viešojo administravimo principai“ nustatyta, kad viešojo administravimo subjektai savo veikloje turi vadovautis

demokratinio valstybės administravimo principais, iš kurių vienas yra nepiktinaudžiavimo valdžia principas. Šis principas nustato, kad viešojo administravimo institucijoms draudžiama vykdyti veiklą neturint tam suteiktų įgaliojimų arba priimti sprendimus pagal savo kompetenciją siekiant kitų, negu įstatymu nustatyta, tikslų. Todėl mokesčių administratoriaus pareigūnai neturi teisės atlikti tokių veiksmų, kurie mokesčių įstatymuose nors ir nedraudžiami, tačiau įstatymų nėra leisti.

Nekyla abejonių, kad MAĮ 36 straipsnio 9 punkte įtvirtinta teisė yra bendroji ir atitinka visus bendrosios teisės kvalifikavimo kriterijus. Ši teisė yra tiesioginė demokratinės valstybės principo (nepiktinaudžiavimo valdžia) išraiška, kuria turi teisę naudotis visi mokesčių mokėtojai, nepriklausomai nuo jų mokomų mokesčių rūšies, mokesčių administravimo etapo ar specifinės situacijos, kurioje gali atsidurti mokesčių mokėtojai.

10) Reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą.

Informacija apie mokesčių mokėtoją, pateikta mokesčių administratoriui, turi būti laikoma paslapyje ir naudojama tik teisėtiems tikslams (MAĮ 38 straipsnio 1 dalis). Kokia informacija nelaikoma paslapyje reglamentuoja MAĮ 38 straipsnio 2 dalis, šis sąrašas nėra baigtinis. Keletas pavyzdžių informacijos, kuri nelaikoma paslapyje: mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris, mokesčių mokėtojo (išskyrus fizinį asmenį) sumokėtų (įskaitytų) mokesčių sumos, mokesčių mokėtojo (išskyrus fizinį asmenį) mokestinės nepriemokos sumos, informacija, susijusi su mokesčių teisės aktų pažeidimais, kai mokesčių mokėtojo kaltė už mokesčio įstatymo pažeidimus įrodyta. juridinių asmenų duomenys ir t. t. Atvejai ir subjektai, kuriems gali būti atskleidžiama pastarojo straipsnio 1 dalyje nurodyta informacija, kuri turi būti laikoma paslapyje, yra nurodyti MAĮ 39 straipsnyje.

Jeigu ši teisė būtų kvalifikuojama kaip specialioji, tai reikštų mokesčių mokėtojų lygybės principo pažeidimą, kadangi šia teise turėtų galimybę naudotis tik tam tikros grupės / tam tikro mokesčio mokėtojai. Todėl šios teisės priskyrimas bendrajai teisei – vienareikšmis. Šia teise saugoma asmens duomenys ir privatumas, todėl teisė taikoma visiems, be išimčių.

11) Reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą.

Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.271 straipsnis nustato atsakomybę už žalą, atsiradusią dėl valdžios institucijų neteisėtų veiksmų. Žalą, atsiradusią dėl valstybės valdžios institucijų neteisėtų aktų, privalo atlyginti valstybė iš valstybės biudžeto nepaisydama konkretaus valstybės tarnautojo ar kito valstybės valdžios institucijos

darbuotojo kaltės. Žalą, atsiradusią dėl savivaldybės valdžios institucijų neteisėtų aktų, privalo atlyginti savivaldybė iš savivaldybės biudžeto nepaisydama savo darbuotojų kaltės. Valstybės ar savivaldybės civilinė atsakomybė pagal šį straipsnį atsiranda, jeigu valdžios institucijų darbuotojai neveikė taip, kaip pagal įstatymus šios institucijos ar jų darbuotojai privalėjo veikti (Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.271 straipsnio 1, 4 dalys). Atkreiptinas dėmesys, kad remiantis Lietuvos Respublikos viešo administravimo įstatymo 39 straipsniu, viešojo administravimo subjektų atsakomybė apima ne vien turtinę bet ir neturtinę žalą, atsiradusią dėl viešojo administravimo subjektų neteisėtų administracinių aktų.

Šios teisės kvalifikavimas bendrąja teise atitinka visus kriterijus – universaliai taikoma visiems mokesčių mokėtojams, nepriklausomai nuo jų mokomų mokesčių rūšies, mokesčių administravimo etapo ar specifinės situacijos, kurioje gali atsidurti mokesčių mokėtojai.

12) Įstatymų nustatyta tvarka apskūsti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą.

MAĮ 144 straipsnis nustato, kad mokesčių mokėtojas turi teisę apskūsti bet kurį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą arba neveikimą. Pagal skundžiamų mokesčių administratoriaus sprendimų (veiksmų) pobūdį, tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus kilę ginčai yra skirstomi į mokestinius ginčus (MAĮ 145 str.) bei ginčus dėl kitų mokesčių administratoriaus sprendimų (MAĮ 146 str.). Mokestiniais ginčams yra nustatyta privaloma išankstinio ginčų nagrinėjimo ne per teismą tvarka. Kiti ginčai tarp mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno, taip pat ginčai dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų (jų nepriėmimo), kuriais mokestiniai ginčai nesprenžiami iš esmės, nagrinėjami Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka (MAĮ 146 str. 1 d.).

Ši teisė visų pirma yra gynybos priemonė, kuria gali pasinaudotis bet kuris mokesčio mokėtojas, bet kuriame mokesčių administravimo etape ar specifinėje situacijoje, kurioje jis atsidūrė. Todėl šios teisės kvalifikavimas bendrąja teise taip pat atitinka visus kriterijus.

13) Tvarkyti mokesčių apskaičiavimo teisingumui pagrįsti reikalingus asmens duomenis.

Remiantis MAĮ 36 straipsnio 13 punkto komentaru, mokesčių mokėtojas turi teisę tvarkyti mokesčių apskaičiavimo teisingumui pagrįsti reikalingus asmens duomenis. Pažymėtina, jog mokesčių mokėtojui tam tikrais atvejais, siekiant pagrįsti mokesčių lengvatų ar išlygų taikymą, pvz.: siekiant pagrįsti 0 proc. pridėtinės vertės mokesčio tarifo

taikymą (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMI) 49 ar 41 straipsnio pagrindu), lengvatinio pridėtinės vertės mokesčio tarifo taikymą neįgaliųjų pagalbos priemonėms, patirtų reprezentacinių išlaidų priskyrimą sąnaudoms pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nuostatas ir kitais atvejais, reikalingi įrodymai, kuriuose yra asmens duomenų. Ši teisė sudaro teisinę prielaidą mokesčių mokėtojams tinkamai vykdyti savo pareigą teisingai apskaičiuoti mokesčius, įtvirtinant mokesčių mokėtojo teisę tvarkyti mokesčių apskaičiavimo teisingumui pagrįsti reikalingus asmens duomenis ir pateikti šią pagrindžiančią informaciją mokesčių administratoriui, jam pareikalavus.

Ši teisė yra bendroji, nes būtina kiekvienam mokesčių mokėtojui, norinčiam pagrįsti savo deklaracijas ir teisingai vykdyti prievoles, bei atitinka visus bendrosios teisės kvalifikavimo kriterijus.

14) Pareikšti savo požiūrį dėl mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų, kurie grindžiami automatizuotu duomenų tvarkymu, įskaitant profiliavimą, ir reikalauti, kad tokius sprendimus peržiūrėtų ir motyvuotus paaiškinimus dėl jų pateiktų ar juos pakeistų tam įgaliotas mokesčių administratoriaus pareigūnas.

Remiantis MAĮ 36 straipsnio 14 punkto komentaru, mokesčių mokėtojas, atsižvelgdamas į tai, kad mokesčių administratorius turi teisę priimti automatizuotu duomenų tvarkymu, įskaitant profiliavimą, grindžiamus sprendimus, turi teisę pareikšti savo požiūrį dėl šių mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų. Mokesčių mokėtojas turi teisę pateikti prašymą ir pareikšti savo požiūrį dėl mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų, kurie grindžiami automatizuotu duomenų tvarkymu, įskaitant profiliavimą, ir prašyti, kad sprendimą peržiūrėtų įgaliotas mokesčių administratoriaus pareigūnas ir jį pakeistų arba paaiškintų šio sprendimo priėmimo motyvus. Mokesčių mokėtojui kreipusis dėl automatizuotu duomenų tvarkymu grindžiamo sprendimo peržiūros, mokesčių administratorius turi atlikti išsamų visų svarbių duomenų, įskaitant ir duomenų subjekto pateiktos informacijos, vertinimą ir pateikti duomenų subjektui motyvuotą atsakymą, vadovaudamasis Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. spalio 9 d. įsakymu Nr. VA-66 „Dėl Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių patvirtinimo“, nuostatomis.

Šios teisės kvalifikavimas bendrąja teise atitinka tik vieną kriterijų – universalumą. Tačiau iš esmės, ši teisė aktuali tik tada, kai sprendimas priimamas remiantis

automatizuotu duomenų tvarkymu – atsiradus specifinei situacijai. Dėl šios teisės kvalifikavimas kaip benrosios teisės – abejotinas.

15) Naudotis kitomis šio ir kitų įstatymų bei jų lydimųjų teisės aktų suteiktomis teisėmis.

Ši teisė išplečia bendrąjį teisių sąrašą, todėl kiekvienas mokesčių mokėtojas turi teisę naudotis MAĮ ir kitų įstatymų bei jų lydimųjų teisės aktų suteiktomis teisėmis.

Taigi, galima teigti, kad taikymo universalumo kriterijus yra esminis ir lemiantis nustatant, jog MAĮ 36 straipsnyje įtvirtintos teisės yra bendrosios mokesčių mokėtojų teisės.

3.2. Specialiosios mokesčių mokėtojų teisės

Pagrindiniai kvalifikavimo kriterijai, skiriantys specialiąsias mokesčių mokėtojų teises nuo bendrųjų, yra: 1) teisės taikomos tik tam tikriems mokesčių mokėtojams; 2) teisės aktualios konkrečioje administracinio proceso stadijoje; 3) priklauso nuo konkretaus mokesčio bei susijusios su specifinėmis situacijomis, kuriose gali atsidurti mokesčių mokėtojai. Mokesčių mokėtojų teisė į mokesčių lengvatų taikymą yra vienas ryškiausių specialiosios mokesčių mokėtojo teisės pavyzdžių. Vadovaujantis MAĮ 2 straipsnio 10 punktu, mokesčio lengvata – mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis. Mokesčio lengvatą ar lengvatas nustato tik atitinkamų mokesčių įstatymai, reglamentuojantys tų mokesčių apskaičiavimo tvarką (MAĮ 4 straipsnio 1 dalis).

Mokesčių lengvatų taikymas visais požymiais atitinka specialiųjų teisių apibrėžimą. Pirma, teisė į mokesčių lengvatą nėra taikoma visiems mokesčių mokėtojams vienodai. Tai pagrindžia terminą „mokesčio lengvata“ apibūdinusį Rūta Vainienė savo knygoje „Ekonomikos terminų žodynas“ – „tai teisės aktų numatyta privilegija tam tikram mokesčių mokėtojui ar mokesčių mokėtojų grupei. <...> mokesčio lengvata yra diskriminacinio pobūdžio, ji taikoma tik tam tikrai, išrinktajai, mokesčių mokėtojų kategorijai“ (Vainienė, 2025). Taigi, mokesčių lengvatomis siekiama palengvinti mokestinę naštą ne visiems mokesčių mokėtojams, bet tik kai kuriems mokesčių mokėtojams ar jų grupėms, kurie: a) atitinka specialias sąlygas mokesčio lengvatai gauti (pavyzdžiui yra neįgalieji, pensininkai, vieniši asmenys ir t. t.); b) vykdo tam tirą ūkinę ar socialinę veiklą (pavyzdžiui mokesčiu neapmokestinamas nekilnojamasis turtas, už kurį mokestį moka fizinis asmuo: nekilnojamojo turto (arba jo dalis), fizinio asmens

naudojamas socialinei globai ir socialinei priežiūrai). Antra, teisė į mokesčių lengvatą nėra aktuali viso mokesčių administravimo proceso metu ir pagrinde yra aktuali mokesčių apskaičiavimo bei mokesčių administratoriaus kontrolės arba ginčų nagrinėjimo etapuose (dėl lengvatos (ne)taikymo pagrįstumo). Trečia, priklauso nuo konkretaus mokesčio, pavyzdžiui: PVM – lengvatinis 5 procentų tarifas – kompensaciniams vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms (PVMĮ 19 straipsnio 4 dalies 1 punktas); pelno mokestis (toliau – PM) – pelno mokesčio lengvatos gali būti taikomos gamybinei įmonei, kurioje dirba riboto darbingumo asmenys. Įmonei, kurios pajamos už pačios pagamintą produkciją sudaro daugiau kaip 50 proc. visų gautų pajamų ir kuriose dirba riboto darbingumo asmenys, leidžiama mažinti apskaičiuotą pelno mokestį (Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 58 straipsnio 16 dalies 3 punktas);

3.3. Bendrosios mokesčių mokėtojų pareigos

Pagal MAĮ 40 straipsnį, mokesčių mokėtojas privalo:

- 1) Laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę.

Mokestinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu (MAĮ 2 straipsnio 20 dalis). „Laiku vykdyti mokestinę prievolę“ – reiškia, kad mokesčių mokėtojas, mokesčio įstatymo pagrindu atsirandančią pareigą teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu, privalo vykdyti pagal teisės aktuose nustatytus terminus. Mokestinės prievolės nevykdymas nustatytais terminais lemia delspinigių skaičiavimą (MAĮ 99 straipsnis), kurių dydis gali būti reikšmingas priklausomai nuo uždelimo trukmės. Be to, jei mokestis nėra sumokamas, mokesčių administratorius gali pradėti priverstinio išieškojimo procedūras (MAĮ 106 straipsnis). O tikslumo reikalavimas reiškia, kad mokesčių mokėtojas privalo teisingai apskaičiuoti mokesčio sumą pagal galiojančius teisės aktus, pateikti teisingas deklaracijas bei tinkamai tvarkyti apskaitą.

Pavyzdžiui, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 11 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-438-8-11, atsižvelgusi į tokias pareigas, kaip laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais, laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus, teisėjų kolegija padarė išvadą, jog pareiškėja, kaip

mokesčių mokėtoja ir PVM apmokestinamą ekonominę veiklą vykdančio asmens, privalėjo savarankiškai jai tenkančias mokestines prievoles apibrėžiančių teisės norminių aktų reikalavimais ir juos vykdyti. Todėl apeliacinės instancijos teismas jos argumentus, kad ji nežinojo ir nesuvokė, o mokesčių administratoriaus pareigūnai jai nepaaiškino apie prievolę registruotis PVM mokėtoja ir mokėti PVM, atmetė kaip nereikšmingus (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-8-11).

MAĮ 40 straipsnio 1 punkto pareiga atitinka visus bendrosios mokesčių mokėtojų pareigos kriterijus: 1) vienodai taikoma visiems mokesčių mokėtojams; 2) nepriklauso nuo mokesčių administravimo proceso stadijos; 3) pareiga laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę yra absoliuti – ji nepriklauso nuo specifinių situacijų. Tačiau šios pareigos turinį ir įgyvendinimo tvarką detalizuoja specialieji mokesčių įstatymai, nustatydami konkrečius terminus, formas ir mokestines procedūras, kurie priklauso nuo mokesčio rūšies ir mokesčių mokėtojo statuso. Pavyzdžiui: PVM – PVM mokėtojais paprastai privalo pateikti deklaracijas ir sumokėti mokestį iki mėnesio 25 dienos PVMĮ 85 straipsnis). GPM – remiantis GPMĮ 27 straipsnio 1 dalimi, nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos (jeigu šio straipsnio 3 dalyje ar šio įstatymo 28 straipsnyje nenustatyta kitaip) privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčio administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją už praėjusį mokestinį laikotarpį ir joje deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokestį, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. PM – metinė pelno mokesčio ir (arba) metinė fiksuoto pelno mokesčio deklaracijos pateikiamos pasibaigus mokestiniam laikotarpiui iki kito mokestinio laikotarpio šešto mėnesio penkioliktos dienos. Lietuvos vieneto arba nuolatinės buveinės paskutinio mokestinio laikotarpio metinė pelno mokesčio ir (arba) metinė fiksuoto pelno mokesčio deklaracijos pateikiamos per 30 dienų nuo veiklos pabaigos (PMĮ 51 straipsnis 2 dalis).

2) Bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių.

Remiantis MAĮ 40 straipsnio 2 punkto komentaru, vykdydamas teisėtus mokesčių administratoriaus nurodymus mokesčių mokėtojas taip bendradarbiauja su mokesčių administratoriumi. Mokesčių mokėtojas turi sudaryti mokesčių administratoriaus darbuotojui mokestiniam patikrinimui reikalingas sąlygas, pateikti visus reikalaujamus dokumentus, kompiuterinės apskaitos duomenis, reikiamus mokesčio apskaičiavimo,

deklaravimo ir sumokėjimo teisingumui patikrinti. Kai mokesčių mokėtojas teisėtai bendradarbiauja su mokesčių administratoriumi, mokesčių administratorius MAĮ nustatyta tvarka skirdamas sankcijas už mokesčių mokėtojo padarytus įstatymo pažeidimus turi teisę atsižvelgti į tai, kad mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, kad mokesčių mokėtojas pripažino mokesčių įstatymo pažeidimą ar buvo kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis. Pabrėžtina, jog įstatymai įtvirtina abipusę bendradarbiavimo pareigą. Mokesčių mokėtojas, bendradarbiaudamas su mokesčių administratoriumi, savanoriškai vykdo mokesčių teisės aktuose jam nustatytas pareigas bei nekliudo mokesčių administratoriui įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių (MAĮ 27 straipsnis 2 dalis).

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimo (I dalis, pritarta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų 2011 m. rugsėjo 21 d. pasitarime pasitarime; parengė Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas) 31.2 punkte pažymėta, kad netinkamas bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi įstatymų leidėjo taip pat pripažįstamas pagrindu mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydį apskaičiuoti Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnyje nustatyta tvarka. Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklių 4.2 punktas tokiam atvejui priskiria aplinkybes, kad mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdo mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti apskaitos dokumentus, registrus, sutvarkyti buhalterinę apskaitą ir kita. Spėsdamas, ar yra pagrindas taikyti apžvelgiamą mokestinės prievolės dydžio nustatymo būdą, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas vertina, ar mokesčių mokėtojas iš tiesų nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi.

Ši pareiga atitinka visus bendrosios mokesčių mokėtojų pareigos kriterijus – vienodai taikoma visiems mokesčių mokėtojams, nepriklauso administravimo proceso stadijos ar nuo specifinių situacijų, be kita ko, pareiga bendradarbiauti yra sąlyga, leidžianti efektyviai realizuoti mokesčių mokėtojo teises.

3) Teisės aktų nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, laiku pranešti apie pasikeitusius mokesčių mokėtojų registre esančius duomenis.

Asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį, privalo užsiregistruoti pas atitinkamą vietos mokesčių administratorių (registro tvarkymo įstaigą). Fiziniai asmenys, gaunantys su darbo ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų, mokesčių mokėtojais registruojasi per savo darbdavį – mokestį

išskaičiuojantį asmenį. O tam tikro turto mokesčių mokėtojus registruoja atitinkamas mokesčių administratorius (atitinkama registro tvarkymo įstaiga), remdamasis šio turto teisinį registravimą atliekančios institucijos pateikta informacija. O mokesčių administratorius (atitinkama registro tvarkymo įstaiga), remdamasis disponuojama informacija, gali savo iniciatyva užregistruoti asmenį mokesčių mokėtoju arba patikslinti jo duomenis, jei asmuo tinkamai nevykdo MAĮ 46 straipsnyje nurodytų pareigų. Apie nurodytus veiksmus, jei asmens adresas yra žinomas, informuojamas atitinkamai mokesčių mokėtoju įregistruotas asmuo arba mokesčių mokėtojas, kurio duomenys yra patikslinami (MAĮ 45 straipsnis).

MAĮ 46 straipsnio 1 dalis nustato aiškius terminus – jei Mokesčių mokėtojų registro nuostatai nenustato kitaip, asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį, privalo įsiregistruoti pas atitinkamą vietos mokesčių administratorių, atliekantį registro tvarkymo įstaigos funkcijas, ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo teisinio asmens įregistravimo, o jei teisinis registravimas įstatymų nenumatytas arba jei asmuo pradeda veiklą anksčiau negu po 5 darbo dienų po teisinio registravimo, – ne vėliau kaip veiklos vykdymo pradžios dieną. Vadovaujantis šio straipsnio 2 dalimi, asmuo, įsiregistravęs mokesčių mokėtoju, apie pasikeitusius ar naujus mokesčių mokėtojo registravimo duomenis atitinkamam mokesčių administratoriui, atliekančiam registro tvarkymo įstaigos funkcijas, turi pranešti ne vėliau kaip per 5 darbo dienas po duomenų pasikeitimo ar atsiradimo.

Ši pareiga yra bendroji, nes taikoma visiems mokesčių mokėtojams, o šios pareigos funkcija – įtraukti asmenis į mokestinių santykių erdvę, nes be jos negalima įgyvendinti kitų mokestinių prievolių.

4) Teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais.

Remiantis MAĮ 40 straipsnio 4 punkto komentaru, mokesčių mokėtojai – gyventojai ir ūkio subjektai mokesčius turi apskaičiuoti savarankiškai, įvertinant per mokestinį laikotarpį iš turėtų sandorių pajamas bei visas kitas gautas pajamas. Atsižvelgdami į teisės aktų reikalavimus mokesčių mokėtojai turi išsiaiškinti, kaip minėtos pajamos apmokestinamos ir atlikus šiuos veiksmus savarankiškai užpildyti deklaracijas, apskaičiuojant priklausančius mokėti mokesčius. Mokesčių mokėtojas privalo sumokėti mokestį to mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimajo teisės akto nustatytu terminu. Mokesčiai apskaičiuojami pagal mokesčių sumokėjimo laikotarpyje galiojusius įstatymus, jeigu juose nenustatyta kitaip.

Vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, priklausančią mokėti mokestį apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, išskyrus atitinkamuose mokesčių teisės aktuose numatytas

išimtis. Pastebėjęs, kad mokestis buvo apskaičiuotas neteisingai, mokesčių mokėtojas jį perskaičiuoja (MAĮ 66 straipsnio 1 dalis). Jeigu mokesčių mokėtojui, vykdant šią pareigą, iškyla neaiškumų, jis gali kreiptis konsultacijos į mokesčių administratorių (MAĮ 36 straipsnio 1 ir 2 punktai). Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiavo, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokestį apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais MAĮ numatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais (MAĮ 66 straipsnio 2 dalis).

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimo (I dalis, pritarta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų 2011 m. rugsėjo 21 d. pasitarime pasitarime; parengė Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas) 25 punkte nurodyta, kad Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 1 dalis nustato, jog, jeigu kitaip nenustatyta atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradėdama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Atvejais, kai mokestis apskaičiuojamas ar perskaičiuojamas atliekant mokestinį patikrinimą, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nuosekliai laikosi pozicijos, jog Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio taikymo požiūriu šioje teisės normoje nustatyto termino skaičiavimo pradžia yra siejama ne su mokesčių mokėtojo patikrinimo pabaiga, o su tokio patikrinimo pradžia (2009 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A143-214/2009).

Terminas netaikomas jeigu mokesčių mokėtojas pateikia mokesčio deklaraciją arba patikslintą mokesčio deklaraciją likus mažiau kaip 90 dienų iki šio straipsnio 1 dalyje numatyto mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) termino pabaigos (MAĮ 68 straipsnio 3 dalis); kai mokesčiai apskaičiuojami kaip žala baudžiamajame procese (MAĮ 68 straipsnio 5 dalis).

MAĮ 40 straipsnio 4 punkte nustatyta pareiga yra bendro pobūdžio, nes ji taikoma visiems mokesčių mokėtojams mokantiems mokesčius. Pareigos formuluotė nurodo bendrą pareigą „teisingai apskaičiuoti mokestį“, ir nesukonkretina jokie specifinio mokesčio. Tačiau jeigu šią pareigą performuluosime tokiu būdu – teisingai apskaičiuoti pelno mokestį, vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymu – ji būtų kvalifikuojama kaip

specialioji, kadangi ši pareiga siejama su konkrečiu mokesčiu, kyla iš specialaus mokesčio įstatymo, taikoma tik tam tikriems subjektams – pelno mokesčio mokėtojams.

5) Laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus.

Priklausančius mokėti mokesčius mokesčių mokėtojas deklaruoja savarankiškai, išskyrus tiesiogiai atitinkamų mokesčių įstatymuose nurodytus atvejus. Preziumuojama, kad mokesčio deklaracijoje nurodyti duomenys yra teisingi. Jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip, dėl kiekvieno mokesčių mokėtojų priklausančio mokėti mokesčio pateikiama atskira mokesčio deklaracija (MAĮ 73 straipsnio 1 ir 2 dalys). MAĮ 76 straipsnis nustato mokesčio deklaracijos pateikimo terminus. Vadovaujantis MAĮ 80 straipsniu, mokesčių mokėtojas turi teisę patikslinti mokesčio deklaraciją, jei nėra pasibaigęs MAĮ 68 straipsnyje nustatytas mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) terminas. Mokesčių administratorius, nustatęs formalius mokesčio deklaracijos trūkumus, turi teisę juos pašalinti savo iniciatyva, jeigu dėl to nesikeičia mokesčių mokėtojo mokestinė prievolė.

Pažymėtina, kad deklaravimo tvarka gali būti specifinė, bet pareigos pobūdis yra bendras visiems mokesčių mokėtojams.

6) Teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus.

Remiantis MAĮ 40 straipsnio 6 punkto komentaru, mokesčių mokėtojas privalo tvarkyti buhalterinę ūkinių operacijų, piniginių lėšų ir materialinių vertybių apskaitą, saugoti šiuos apskaitos dokumentus ir kitus registrus ir prireikus įstatymo nustatyta tvarka juos pateikti mokesčių administratoriui. Pažymėtina, kad netinkamas apskaitos tvarkymas ir pareigų, susijusių su apskaitos bei kitų dokumentų saugojimo nesilaikymas gali būti pagrindu apskaičiuoti mokestį pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymo Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ 4, 4.3 ir 4.4 punktais, įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: tvarkant apskaitą (apskaitos netvarko arba tvarko nesilaikydamas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų); saugant apskaitos ar kitus dokumentus (toliau – dokumentai) (dokumentų neišsaugo arba išsaugo ne visus; dokumentus saugo neužtikrindamas jų įskaitomumo ir kitais atvejais).

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimo (I dalis, pritarta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų 2011 m. rugsėjo 21 d. pasitarime pasitarime; parengė Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas) 31.3.3 punkte nurodyta, kad įtakos mokestinės prievolės dydžio nustatymui turinčių apskaitos dokumentų neišsamumas taip pat kartais sudaro prielaidas pastarąjį dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A63-606/2011 nustačius, kad kartu su žemės sklypu parduodamų butų kaina nebuvo atskirai išskirta, teisėjų kolegija pripažino, kad mokesčių administratorius (apmokestinimo PVM tikslais) pagrįstai taikė Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio nuostatas ir, pritaikydamas ekonominių modelių metodą, apskaičiavo pastato ir žemės sklypo vertės proporciją gautose pardavimo pajamose (2011 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A63-606/2011).

Ši mokesčių mokėtojų pareiga yra bendroji, nes taikoma visiems mokesčių mokėtojams, veikia viso mokesčių administravimo proceso metu, specialieji įstatymai tik konkretizuoja apskaitos reikalavimus, bet nekeičia pačios pareigos pobūdžio.

7) Sudaryti mokesčių administratoriui patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją.

Remiantis MAĮ 40 straipsnio 7 punkto komentaru, mokesčių mokėtojas privalo sudaryti mokesčių administratoriui sąlygas patikrinti mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus dokumentus, registrus, kompiuterinės apskaitos sistemas ir jų duomenis, mokesčių mokėtojo veiklai naudojamus materialinius techninius išteklius, įrenginius bei pagamintą produkciją ir kitus objektus, kiek tai susiję su mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo bei atskirų mokesčių mokėtojo pareigų vykdymo patikrinimu. Pareiga patikrinimo metu administratoriui sudaryti reikiamas sąlygas reglamentuojama poįstatyminiuose teisės aktuose: Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymas Nr. VA-87 „Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. birželio 23 d. įsakymas Nr. VA-128 „Dėl operatyvių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir tvirtinimo taisyklių patvirtinimo“. Taigi, „reikiamų sąlygų“ pavyzdžiai būtų tokie – įsileisti mokesčių administratorių į savo patalpas, pateikti reikiamus dokumentus ir duomenis, atsakyti į mokesčių administratoriaus klausimus ir suteikti reikalingą informaciją.

Šios pareigos kvalifikavimas kaip bendrosios pareigos iš tiesų gali būti abejotinas. Nors ši pareiga privaloma visiems mokesčių mokėtojams, svarbu tai, kad ši pareiga „aktyvuojasi“ tik mokestinio patikrinimo etapo metu ir tik kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją. Tą suponuoja vien pareigos formuluotė, nurodanti į pareigos specifiškumą. Kitaip tariant, ji nėra nuolatinio pobūdžio ir nėra taikoma visiems mokesčių mokėtojams visais atvejais, o tik tiems, kurių atžvilgiu priimtas sprendimas atlikti patikrinimą nuvykus pas mokesčių mokėtoją. Tokiu būdu, šios pareigos egzistavimas yra tiesiogiai priklausomas nuo konkrečios situacijos ir mokesčių administratoriaus inicijuoto proceso, o tai atitinka specialiosios pareigos požymius pagal mokesčių teisės normų kvalifikavimo kriterijus. Be kita ko, galima būtų teigti, kad MAĮ 40 straipsnio 7 dalyje įtvirtinta pareiga yra išvestinė iš pareigos bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių, t. y. ji labiau sukonkretinta ir nukreipta į specifinę situaciją, kurioje gali atsidurti mokesčių mokėtojai. Tad šiuo atveju MAĮ 40 straipsnio 7 punkto pareiga atitinka tik vieną iš kriterijų – privaloma visiems mokesčių mokėtojams.

8) Pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją.

Remiantis MAĮ 40 straipsnio 8 punkto komentaru, mokesčių administratoriui atliekant mokesčių mokėtojo patikrinimą mokesčių administratoriaus patalpose, mokesčių mokėtojo buveinėje ar kitoje patalpoje, kurioje mokesčių mokėtojas atlieka ūkinę veiklą, mokesčių mokėtojas turi pateikti apskaitos, sandorių ir kitus dokumentus, registrus, kompiuterinės apskaitos sistemas ir jų duomenis bei kitą informaciją. Už reikiamų dokumentų ar kitos informacijos nepateikimą, mokesčio mokėtojui gali būti taikoma administracinė atsakomybė – pagal Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso 187 straipsnį, už ataskaitų, deklaracijų ar kitų mokesčių administratoriaus funkcijoms įgyvendinti reikalingų dokumentų ir duomenų pateikimo tvarkos pažeidimus gali būti skiriama administracinė nuobauda. Ši nuobauda gali apimti įspėjimą arba baudą, kurios dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio ir aplinkybių.

Šios pareigos kvalifikavimas kaip bendrosios pareigos gali būti abejotinas, kadangi yra aktualus specifinei situacijai – mokesčių administratoriui atliekant mokesčių mokėtojo patikrinimą. Bei akuali mokesčių administratoriaus kontrolės etape. Tačiau ši pareiga yra aktuali visiems mokesčių mokėtojams ir nepriklausomai nuo jų mokomų mokesčių rūšies, todėl ši pareiga šiuo atveju atitinka tik vieną kvalifikavimo kriterijų – universalumą.

9) Atlikti kitas šiame ir kituose įstatymuose bei jų lydimuosiuose teisės aktuose numatytas pareigas (MAĮ 40 straipsnio 15 punktas).

Ši pareiga išplečia pareigų sąrašą, nukreipdama į specialiuosius įstatymus, kurie šią pareigą konkretizuoja, todėl ji veikia kaip bendroji prievolė, užtikrinanti teisinį universalumą.

Taigi, MAĮ 40 straipsnio 1-8 ir 15 punktuose nustatytos mokesčių mokėtojų pareigos kvalifikuotinos kaip bendrosios mokesčių mokėtojo pareigos, nes jos atitinka universalaus taikymo kriterijus. Nors 7 ir 8 punktai gali būti laikomi panašesni į specialiasias pareigas (dėl taikymo tik patikrinimo metu), jos kvalifikuotinos kaip bendrosios, nes jų taikymo apimtis – visi mokesčių mokėtojai, o pareiga sudaryti sąlygas patikrinimui ar pateikti dokumentus kyla ne kaip išimtis, o kaip privaloma elgesio taisyklė, jei patikrinimas inicijuotas.

3.4. Specialiosios mokesčių mokėtojų pareigos

MAĮ 40 straipsnio 9-14 punktuose reglamentuotos pareigos gali būti laikytinos specialiosiomis, nes atitinka visus esminius specialiosios mokesčių mokėtojo pareigos kriterijus: 1) jos nėra taikomos visiems mokesčių mokėtojams; 2) jos aktualios tik specifinėse situacijose, t. y. jų taikymas „aktyvuojasi“ tik esant konkrečiai faktinei ar teisinei aplinkybei, ir neveikia universaliai; 3) jos įgyvendinamos remiantis konkrečiomis normomis, įtvirtintomis MAĮ 42, 42¹–42⁴ straipsniuose, kurios turi specialų reguliavimo pobūdį. Toliau – detaliau apie kiekvieną pareigą. Taigi pagal MAĮ 40 straipsnį, mokesčių mokėtojas privalo:

1) Šio Įstatymo 42 straipsnyje nustatyta tvarka pateikti mokesčių administratoriui informaciją apie sąskaitos užsienio kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigoje atidarymą (MAĮ 40 straipsnio 9 punktas).

MAĮ 42 straipsnis reglamentuoja, kad Lietuvos Respublikoje įregistruoti juridiniai asmenys apie atidarytas ir uždarytas visų rūšių sąskaitas užsienio valstybės kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigose privalo pranešti Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų ministerijos ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo sąskaitos atidarymo arba uždarymo dienos. Fiziniai asmenys apie atidarytas ir uždarytas sąskaitas užsienio valstybės kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigose privalo pranešti Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka ir terminais.

MAĮ 40 straipsnio 9 punkte 5 įtvirtinta pareiga turi specifinę sąlygą – ji aktuali tik tiems mokesčių mokėtojams, kurie turi sąskaitas užsienyje, tai reiškias, kad ši pareiga nėra visuotinio pobūdžio.

2) Šio Įstatymo 42¹ straipsnyje nustatyta tvarka pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai informaciją apie šio Įstatymo 42¹ straipsnyje nurodytus sandorius (MAĮ 40 straipsnio 10 punktas).

Nuolatiniai Lietuvos gyventojai (toliau šiame straipsnyje – gyventojas) pateikia Valstybinei mokesčių inspekcijai informaciją apie jų sudarytus sandorius, kurie atitinka visas šias sąlygas: 1) gyventojas pagal sudarytus sandorius gauna lėšų (įskaitant pasiskolintas) iš fizinių arba užsienio juridinių asmenų (toliau šiame straipsnyje – asmuo); 2) asmens gyventojui per vienus kalendorinius metus grynaisiais pinigais sumokėta suma pagal vieną sandorį arba pagal keletą su tuo pačiu asmeniu sudarytų sandorių viršija 15 000 eurų; 3) sandoriai nėra notarinės formos; 4) gyventojas pagal sandorius negauna pajamų, kurios mokesčių administratoriui yra deklaruotos kitų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka. Ši nurodyta informacija pateikiama vieną kartą per kalendorinius metus centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir terminais. Jeigu gyventojas centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir terminais nurodytos informacijos nepateikė, tokiais sandoriais negali būti pagrindžiami jo turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltiniai. Gyventojas pavėluotai pateikta arba patikslinta šiame straipsnyje nurodyta atitinkamo laikotarpio informacija nevertinama, jeigu dėl gyventojas kompetentinga valstybės institucija yra jau pradėjusi mokestinį patikrinimą arba kitą šio MAĮ 143 straipsnyje nurodyto teisės pažeidimo tyrimą (MAĮ 42¹ straipsnis).

MAĮ 40 straipsnio 10 punkte įtvirtinta pareiga taikoma tik tiems mokesčių mokėtojams, kurie sudaro sandorius atitinkančius MAĮ 42¹ straipsnio sąlygas, tai reiškia, kad kad ši pareiga aktuali tik specifinėje situacijoje (sudarius sandorį, kuris atitinka minėtas sąlygas).

3) Šio Įstatymo 42² straipsnyje nustatyta tvarka pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų duomenis (MAĮ 40 straipsnio 11 punktas).

Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai, kaip jie apibrėžti Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme, tai mokesčių teisės aktų nustatyta tvarka privalantys tvarkyti gaunamų ir išrašomų pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų apskaitą, privalo pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai gaunamų ir išrašomų pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrų duomenis. Šių duomenų turinį nustato centrinis mokesčių administratorius (MAĮ 42² straipsnis). Vadovaujantis PVMĮ 2 straipsnio 29 punktu, PVM mokėtojas yra asmuo,

kuriam pagal PVMĮ nustatyta prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM ir kuris mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant kitaip PVM tikslais registruotus asmenis, išskyrus asmenis, kurie yra registruoti kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais.

Kadangi pareiga aktuali tik PVM mokėtojams t. y. priklauso nuo mokamo mokesčio, tai reiškia, kad pareiga negali būti taikoma universaliai, ir negali būti kvalifikuojama kaip bendroji pareiga.

4) Šio Įstatymo 42³ straipsnyje nustatyta tvarka pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai važtaraščių ir kitų prekių gabenimo dokumentų duomenis (MAĮ 40 straipsnio 12 punktas).

Mokesčių mokėtojai, kurie siunčia, veža ar gauna krovinius Lietuvos Respublikoje kelių transportu, privalo pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai važtaraščių ir kitų krovinių gabenimo dokumentų, jeigu šie teisės aktų nustatyta tvarka turi būti išrašyti, duomenis. Šių duomenų turinį nustato centrinis mokesčių administratorius. Nurodyti duomenys pateikiami centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir terminais (MAĮ 42³ straipsnis).

Ši pareiga taikoma tik tiek mokesčių mokėtojams, kurie verčiasi prekių tiekimu ar logistika, tai reiškia, kad kad ši pareiga nėra visuotinio pobūdžio ir negali būti kvalifikuojama kaip bendroji pareiga.

5) Lietuvos Respublikos Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais, būdais ir tvarka fiksuoti atsiskaitymų už parduodamas prekes (kai prekės perkamos, – perkamas prekes) ir teikiamas paslaugas duomenis (MAĮ 40 straipsnio 13 punktas).

Remiantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. rugpjūčio 13 d. nutarimo Nr. 1283 „Dėl Atsiskaitymų už prekes ir paslaugas duomenų fiksavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ 1 ir 2 punktais, atsiskaitymų už prekes ir paslaugas duomenų fiksavimo tvarkos apraše reglamentuojama atsiskaitymų už parduodamas prekes (kai prekės perkamos, – perkamas prekes) ir teikiamas paslaugas duomenų fiksavimo naudojant kasos aparatus tvarka ir būdai, taip pat atvejai, kai kasos aparatų nereikalaujama naudoti. Aprašas taikomas ūkio subjektams – juridiniams asmenims ir kitoms organizacijoms, juridinių asmenų ir kitų organizacijų filialams, atstovybėms ir individualia veikla besiverčiantiems gyventojams, kuriems už parduodamas prekes ir (arba) suteikiamas paslaugas sumokama grynaisiais ir (arba) negrynaisiais pinigais, kai yra naudojamosi mokėjimo priemonė, arba kurie už perkamas prekes sumoka grynaisiais pinigais ir

nepateikia pinigų išmokėjimo kvito, mokėjimo operacijos patvirtinimo dokumento, pinigų apskaitos ar kito apskaitos dokumento (ne kasos aparato kvito).

Ši pareiga yra specialioji, nes nėra taikoma visiems mokesčių mokėtojams, o tik ūkio subjektams.

6) Šio Įstatymo 42⁴ straipsnyje nustatyta tvarka teikti Valstybinei mokesčių inspekcijai šio straipsnio 13 punkte nurodytus duomenis (MAĮ 40 straipsnio 14 punktas).

Mokesčių mokėtojai privalo teikti Valstybinei mokesčių inspekcijai atsiskaitymų už parduodamas prekes (kai prekės perkamos, – perkamas prekes) ir teikiamas paslaugas duomenis. Duomenų turinį detalizuoja ir jų teikimo terminus ir tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius (MAĮ 42⁴ straipsnis).

Ši pareiga yra specialioji, nes taikoma tik tiems mokesčių mokėtojams, kuriems pagal teisės aktus yra nustatyta prievolė fiksuoti atsiskaitymų duomenis, kaip tai numatyta MAĮ 40 straipsnio 13 punkte ir 42⁴ straipsnyje, taigi nėra universalaus pobūdžio.

Taigi MAĮ 40 straipsnio 9–14 punktuose įtvirtintos pareigos laikytinos specialiosiomis, nes jos nėra visuotinio pobūdžio – taikomos tik tam tikriems mokesčių mokėtojams ir „aktyvuoja“ tik tam tikrose situacijose.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos gali būti skirstomos į bendrąsias ir specialiąsias remiantis pagrindiniais trimis kriterijais: 1) universalumas (taikymas visiems mokesčių mokėtojams, nepriklausomai nuo to, ar mokesčių mokėtojas yra fizinis ar juridinis asmuo, nepriklausomai nuo mokomų mokesčių rūšies); 2) administracinio proceso stadija (aktualumas viso administracinio proceso metu arba konkrečioje stadijoje); 3) specifiškumas (specifinės situacijos kuriose gali atsirasti mokesčių mokėtojai).
2. Nors MAĮ 36 straipsnio 1-15 punktuose įtvirtintos mokesčių mokėtojų teisės laikomos bendrosiomis teisėmis, tačiau iš esmės jos visos atitinka tik vieną kriterijų – universalumą, kuris reiškia, kad teisės universaliai taikomos visiems mokesčių mokėtojams, nepriklausomai nuo to, ar mokesčių mokėtojas yra fizinis ar juridinis asmuo, nepriklausomai nuo mokomų mokesčių rūšies. Tuo tarpu tam tikrais aspektais galima pagrįstai kvestionuoti, ar MAĮ 36 straipsnio 3, 5–7 ir 14 punktuose įtvirtintos teisės besąlygiškai priskirtinos bendrosioms mokesčių mokėtojų teisėms, kadangi MAĮ 36 straipsnio 5-7 punkto teisės aktualios tik kai mokesčių administratorius inicijuoja mokestinį patikrinimą – teisės susijusi su konkrečia mokesčių administravimo stadija (patikrinimu), o MAĮ 36 straipsnio 3 ir 14 punkto teisė aktualios tik atsiradus specifinei situacijai – mokesčių mokėtojui turint permoką (3 punktas) ar kai sprendimas priimamas remiantis automatizuotu duomenų tvarkymu (14 punktas) – o šie požymiai būdingi specialiosioms teisėms.
3. Mokesčių lengvatų taikymas visais požymiais atitinka specialiųjų teisų apibrėžimą, kadangi yra taikoma tik tam tikriems mokesčių mokėtojams ar jų grupei – nėra bendro pobūdžio, bei turi aiškią objektinę (materialinę) priklausomybę nuo konkretaus mokesčio rūšies ir ją reglamentuojančio įstatymo.
4. Mokesčių mokėtojų pareigos įtvirtintos Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnio 1-15 punktuose yra mišraus pobūdžio. MAĮ 40 straipsnio 1-8, 15 punktuose įtvirtintos pareigos yra bendrosios, kadangi taikomos visiems mokesčių mokėtojams, yra nuolatinio pobūdžio ir būtinos pagrindinių mokestinių santykių funkcionavimui, nepriklauso nuo mokesčio rūšies ar veiklos specifikos. Tuo tarpu MAĮ 40 straipsnio 9-14 punktuose įtvirtintos pareigos taikomos tik tiems mokesčių mokėtojams, kuriems atsiranda konkreti teisinė ar faktinė pareigos vykdymo situacija, ir yra nustatytos specialiose normose (MAĮ 42–42⁴ str.), pareigų taikymo apimtis ribota, jos aktyvuojasi tik specifinėmis sąlygomis.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014;
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 1995, Nr. 61-1525;
3. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004, Nr.63-2243;
4. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2001, Nr.110-3992;
5. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271;
6. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085;
7. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262.
8. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas. TAR, 2015, Nr. 2015-11216;
9. Lietuvos Respublikos viešo administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 1999, Nr. VIII-1234;
10. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. rugpjūčio 13 d. nutarimas Nr. 1283 „Dėl Atsiskaitymų už prekes ir paslaugas duomenų fiksavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2002, Nr. 82-3522;
11. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymas Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2004, Nr. 86-3156;
12. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymas Nr. VA-87 „Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“;
13. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. birželio 23 d. įsakymas Nr. VA-128 „Dėl operatyvių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir tvirtinimo taisyklių patvirtinimo“.
14. Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko įsakymas Nr. VA-66 „Dėl Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2007, Nr. 106-4364.

Specialioji literatūra:

15. Medelienė, A., Sudavičius, B. (2011). *Mokesčių teisė: Vadovėlis*. Vilnius: VĮ Registrų Centras;
16. Vainienė, R. (2005). *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba;
17. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis). Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas, 2011;
18. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (II dalis). Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas, 2012;

Teismų praktika:

19. Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas 2000 m. gruodžio 6 d. nutarime byloje Nr. 6/99-23/99-5/2000-8/2000;
20. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. balandžio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-359/2010;
21. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. rugsėjo 22 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-442-965/2010;
22. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. sausio 31 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-438-239-11;
23. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-158/2008;
24. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004;
25. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gegužės 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-958-575/2019;
26. Lietuvos aukščiausiojo teismo 2021 m. gruodžio 22 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-260-403/2021;
27. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-8-11;
28. 2008 m. birželio 2 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-261-711/2008.

Kiti šaltiniai:

29. Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras (aktuali redakcija 2025-02-06).

SANTRAUKA

Mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos

Agnė Kačinskytė

Magistro darbe nagrinėjamos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ) įtvirtintos mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos, sistemingai analizuojant jų teisinę prigimtį ir kvalifikavimą į bendrąsias bei specialiąsias. Tyrimas pradedamas nuo mokesčių mokėtojo sąvokos analizės, kurios apibrėžimas yra būtinas siekiant nustatyti kokiems subjektams taikomos nagrinėjamos teisės ir pareigos. Toliau analizuojamas bendrasis mokesčių mokėtojo teisinis statusas, kildinamas iš Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintos pareigos mokėti mokesčius, taip pat aptariama, kartu analizuojant jo sąsajas su įstatymuose įtvirtintomis teisėmis ir pareigomis, užtikrinančiomis konstitucinių apmokestinimo principų įgyvendinimą. Siekiant pagrįsti darbo teorinę dalį, išskiriami aiškūs ir teisiškai kvalifikavimo kriterijai, kuriais remiantis mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos gali būti skirstomos į bendrąsias – taikomas visiems mokesčių mokėtojams, nepriklausomai nuo to, kokius mokesčius jie moka ar kuriame etape vyksta mokesčių administravimo procesas – ir specialiąsias, susijusias su konkrečiu mokesčiu administravimu, bei aktualias tik tam tikromis aplinkybėmis ar specifiniuose administravimo etapuose. Remiantis šiais kriterijais, atlikta MAĮ 36 straipsnyje įtvirtintų mokesčių mokėtojų teisių ir MAĮ 40 straipsnyje nurodytų pareigų analizė, kiekvienai jų nustatant teisinį kvalifikavimą. Darbe padaryta išvada, kad dauguma MAĮ 36 straipsnyje nustatytų teisių atitinka bendrųjų teisių požymius, tačiau kai kurios jų, dėl taikymo specifikos, turi specialiųjų požymių. Tuo tarpu MAĮ 40 straipsnio pareigos turi mišrų pobūdį – dalis jų laikytinos bendrosiomis, o kita dalis atitinka specialiųjų pareigų požymius.

SUMMARY

Rights and obligations of taxpayers

Agnė Kačinskytė

This master's thesis examines the rights and obligations of taxpayers as regulated in the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania. The study focuses on determining their legal nature by classifying these rights and obligations into general and specific categories. The analysis begins with an overview of the concept of a taxpayer, the definition of which is essential for establishing the scope of subjects to whom these rights and obligations apply. The subsequent part of the thesis explores the general legal status of the taxpayer, derived from the constitutional duty to pay taxes as established in the Constitution of the Republic of Lithuania. This status is further analysed in connection with the legal guarantees and duties established by law, which serve to implement the constitutional principles of taxation, such as legality, fairness, and equality. To support the theoretical framework of the research, the thesis identifies clear and legally substantiated qualification criteria. These criteria serve to distinguish general rights and obligations – those applicable to all taxpayers regardless of the type of tax paid or the stage of the tax administration process – from specific ones, which are relevant only in defined circumstances or particular phases of tax administration and are often tied to the administration of certain taxes. Applying the above criteria, the thesis systematically examines the rights set out in Article 36 and the obligations provided in Article 40 of the Law on Tax Administration. Each right and obligation is assessed to determine its legal qualification. The research concludes that most rights listed in Article 36 bear the characteristics of general rights, although some exhibit features of specific rights due to their conditional applicability. Meanwhile, the obligations under Article 40 show a mixed legal nature: some are of a general character, while others clearly fall within the scope of specific obligations.