

**VILNIAUS UNIVERSITETAS**  
**TEISĖS FAKULTETAS**  
**VIEŠOSIOS TEISĖS KATEDRA**

Rapolo Bernatonio,  
V kurso, finansų ir mokesčių  
teisės studijų šakos studento

**Magistro darbas**

**Mokesčių mokėtojo teisinė padėtis Lietuvos Respublikoje**

Vadovas: prof. dr. Bronius Sudavičius

Recenzentas: lekt. dr. Gediminas Užubalis

**Vilnius**

**2018**

## Turinys

Ižanga.....	3
1. Mokesčių mokėtojo teisinės padėties samprata, jos raida, reikšmė.....	5
2. Mokesčių mokėtojo teisinės padėties analizė pagal Lietuvos Respublikos mokesčių teisę.....	15
2.1. Bendrosios mokesčių mokėtojo teisės.....	15
2.1.1. Mokesčių mokėtojo teisė gauti informaciją.....	16
2.1.2. Mokesčių mokėtojo teisė į konsultavimą.....	17
2.1.3. Mokesčių mokėtojo teisė reikalauti grąžinti (įskaityti) mokesčio permokas.....	21
2.1.4. Mokesčių mokėtojo teisė į dalyvavimą mokestinio patikrinimo metu.....	23
2.1.5. Teisė teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl mokestinio patikrinimo akto.....	25
2.1.6. Mokesčių mokėtojo teisė gauti sprendimą dėl mokestinio patikrinimo akto tvirtinimo.....	28
2.1.7. Mokesčių mokėtojų kontrolė ir mokesčių mokėtojo teisės į tikslų mokesčių įstatymo taikymą.....	30
2.1.8. Mokesčių mokėtojo teisė į informacijos apie jį slaptumą.....	37
2.2. Mokesčių mokėtojo pareigos.....	39
2.2.1. Mokesčių mokėtojo pareiga laiku ir tiksliai vykdyti mokestinę prievolę.....	39
2.2.2. Pareiga įsiregistruoti mokesčių mokėtoju ir laiku pranešti apie pasikeitusius mokesčių mokėtojų registre esančius duomenis.....	40
2.2.3. Mokesčių mokėtojo pareiga apskaičiuoti mokestį.....	43
2.2.4. Mokesčių mokėtojo pareigos teisės aktų nustatyta tvarka vesti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus ir mokesčių mokėtojo pareiga laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus.....	45
2.2.5. Mokesčių mokėtojo pareiga bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių.....	48

2.2.6. Mokesčių mokėtojo pareigos mokestinio patikrinimo metu.....	49
Išvados.....	53
Santrauka.....	55
Summary.....	56
Literatūros sąrašas.....	58

## **Įžanga**

**Temos aktualumas.** Lietuvos Respublikos Konstitucija tiesiogiai neįtvirtina mokesčių mokėtojo prievolės mokėti mokesčius, veikia šią prievolę yra kildinama iš konstitucijos nuostatų visumos, t.y. joje atspindėtų valstybės ir piliečio teisių, pareigų ir interesų, bei juos siejančio priežastinio ryšio. Konstitucijoje įtvirtintas piliečio ir valstybės tarpusavio santykio reglamentavimas parodo ypatingą mokestinių teisinių santykių ir mokesčių mokėtojo teisinės padėties tarpusavio santykio svarbą. Mokesčių mokėtojas yra suvokiamas kaip pagrindinis mokestinių teisinių santykių dalyvis, nes jo valstybei atiduodama pajamų ir nuosavybės dalis sudaro valstybės biudžeto pagrindą. Iš viso to seka, kad tiek valstybei, tiek mokesčių mokėtoją kontroliuojantiems subjektams turi būti svarbu, ar mokesčių mokėtojui yra suteiktos reikiamos teisės ir sudaromos tinkamos sąlygos vykdyti jam nustatytas pareigas, ar jis dėl paskirtų svarbių pareigų netampa beteisiu įkaitu.

Mokesčių mokėtojo teisinės padėties klausimas yra aktualus ne tik konstitucinių žmogaus teisių aspektu, bet ir valstybės bei jos institucijų vykdomos politikos ir ekonomikos aspektais. Paliekant mokesčių mokėtoją tradicinėje pasyvioje pozicijoje, šiandienos valstybėje siekiant sparčios ekonomikos plėtros, negalima tikėtis sėkmingos tolesnės integracijos Europos Sąjungoje ir efektyvaus šalies ūkio vystymosi.

**Darbo tikslas.** Magistriniu darbu yra siekiama kompleksiškai teoriniu ir praktiniu aspektu išanalizuoti mokesčių mokėtojo teisinę padėtį mokesčių administravimo kontekste Lietuvos Respublikoje. Siekiant šio tikslo darbe sprendžiami šie uždaviniai:

1. Ištirti mokesčių mokėtojo teisinės padėties istorines atsiradimo priežastis, ir vystymąsi.
2. Atskleisti Lietuvos mokesčių mokėtojo teisinę padėtį Lietuvos Respublikos Konstitucijos, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo ir kitų mokesčių teisės aktų kontekste.
3. Išanalizuoti mokesčių mokėtojui mokesčių teisės aktais suteiktų teisių ir pareigų visumą.

Priežastis, kuri lėmė šios temos pasirinkimą, yra per Lietuvos nepriklausomybės laikotarpį vykusi Mokesčių administravimo įstatymo, poįstatyminių aktų ir tuo pačiu – teismų doktrinos kaita, kurios eigoje būtina įžvelgti atskiras mokesčių mokėtojo teisinės padėties besikeitimo aktualijas.

**Objektas ir tyrimo metodai.** Darbe nagrinėjama mokesčių mokėtojo teisinė padėtis remiantis dabar galiojančiu Mokesčių administravimo įstatymu ir jį įgyvendinančiais lydimaisiais teisės aktais<sup>1</sup>.

Objekto tyrimas atliktas taikant aprašomąjį, istorinį, loginės ir sisteminės analizės, lyginamąjį, lingvistinį, teleologinį metodus. Istorinis metodas taikomas siekiant iširti mokesčių mokėtojo teisinės padėties susiformavimo prielaidas ir tendencijas. Loginės ir sisteminės analizės metodas naudojamas aiškinant mokesčių mokėtojo teises, pareigas reglamentuojančius mokesčių teisės aktus, apibendrinant teiginius ir darant išvadas. Norint atskleisti teisės normų turinį naudojami lingvistiniu bei teleologiniu metodais. Be minėtų pagrindinių tyrimo metodų, taip pat naudojami aprašomasis ir kiti metodai. Atliekant tyrimą, formuojant ir pagrindžiant išvadas, būtinas kompleksinis visų nurodytų metodų taikymas, nes tik tokiu būdu yra įmanoma atlikti išsamią mokesčių mokėtojo teisinės padėties teisinio reguliavimo analizę.

**Darbo originalumas ir naujumas.** Tiriant magistrinio darbo objektą ypatingas dėmesys atkreiptas į istorinę ir konstitucinę mokesčių mokėtojo teisinę padėtį ir konkrečius jos formavimosi pagrindus. Darbo naujumas yra lemiamas to fakto, kad mokesčių mokėtojo teisinė padėtis, kaip atskiras klausimas, iki šiol nėra pakankamai detalai nagrinėtas teorinėje literatūroje. Pasirinktas tyrimo objektas suteikia galimybę analizuojant jau esančią informaciją atskleisti būtent nūdienai būdingus mokesčių mokėtojo teisinės padėties aspektus.

**Svarbiausi šaltiniai.** Teoriniai darbo klausimai analizuojami atsižvelgiant į Lietuvos bei užsienio autorių vadovėlius. Praktiniai tyrimo aspektai ir išvados daromos analizuojant nacionalinės teisės šaltinius, teismų praktiką.

Mokesčių mokėtojo teisinės padėties prigimtis, jos konstitucinis įstatyminis reglamentavimas plačiai nagrinėtas teoriniu bei praktiniu lygmeniu, todėl autorių moksliniai darbai yra vertinga tyrimo medžiaga. Šie šaltiniai padeda tiksliau išsiaiškinti teisės aktų turinį, suprasti tam tikras teises kategorijas, išskirti svarbiausius klausimus, susijusius su tiriamąja problema.

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

---

<sup>1</sup> SUDAVIČIUS, Bronius, MEDELIENĖ, Aistė, *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011, p. 81-82. Teisės literatūroje skiriamas bendrasis ir specialusis mokesčio mokėtojo statusas. Magistro darbo objektas yra būtent bendrasis mokesčio mokėtojo statusas, kuris suprantamas kaip visuma mokesčio mokėtojo teisių ir pareigų, įtvirtintų Mokesčių administravimo įstatyme, ir kurios yra taikytinos visų mokesčių mokėtojų atžvilgiu.

## 1. Mokesčių mokėtojo teisinės padėties samprata, jos raida, reikšmė

Mokesčiai, kaip pagrindinis valstybės pajamų ir egzistavimo šaltinis, kartu ekonominiu ir teisiniu požiūriu yra laikytinas vienu iš seniausių prievolinių visuomeninių institutų. Būtent valstybei, kaip teisės subjektui, priklauso monopolinė teisė nustatyti, rinkti mokesčius, teikti mokestines lengvatas, atleisti nuo mokesčių mokėjimo. Tokiu būdu valstybės piliečiui atsiranda prievolinė pareiga mokėti mokesčius. Asmuo, tapdamas mokesčių mokėtoju, įgyja įstatymiškai reglamentuotų teisių ir pareigų visumą, nes tampa mokestinių santykių dalyviu, nes būtent jis valstybei atiduoda savo pajamų dalį tuo užtikrindamas pilnavertišką nepriklausomos valstybės gyvavimą ir vystymąsi.

Būtina išskirti pagrindines prielaidas, įtakousias tiek mokesčių kaip instituto, tiek mokesčių mokėtojo statuso ir padėties kaitą istoriškai. Laikoma, kad tokius pokyčius įtakojo būtent perėjimas nuo natūrinio ūkio bei mainų sistemos į materialią vertę turinčių objektų – <sup>2</sup> pinigų atsiradimą, naudojimą ir paplitimą. Vienos mokestinės konstrukcijos išliko beveik nepakitusios iki mūsų laikų, kitos pasikeitė ir prarado savo aktualumą socialinių, ekonominių, politinių ir kitų procesų įtakoje. Valstybių, o kartu ir ekonomikos bei teisėkūros vystymosi pradžioje atsiradęs siekis surinkti kuo daugiau pajamų į valstybės biudžetą, nepatiriant neigiamų padarinių, nepakito iki šiol. Tačiau valstybėms besivystant ir tobulėjant jų santvarkai kartu augo ir išlaidos, pradėta vengti tokių darinių, kaip ekonominis nuosmukis, infliacija. Tam tikslui buvo įvedami nauji mokesčiai, kuriami nauji apmokestinimo būdai, todėl keitėsi mokesčių mokėtojo teisinis statusas ir mokesčių mokėtojo teisinės padėties samprata.

Kalbant apie mokesčių mokėtojo teisinės padėties pokyčius Lietuvos Respublikoje, svarbu apžvelgti jos evoliuciją istoriniu kontekstu. Dėmesys šiuo atveju atkreiptinas į faktą, kad daugumoje išsivysčiusių demokratinių užsienio valstybių savo mokesčių sistemas formavo jau daugelį dešimtmečių ar ilgiau, ir turėdamos politinę nepriklausomybę tą sugebėjo atlikti visapusiškai. Lietuva dėl plačiai žinomos susiklosčiusios politinės situacijos šių procesų atlikti negalėjo ir šiuolaikiškos vakarietiškos mokestinės sistemos kūrimas prasidėjo tik maždaug prieš 25 metus ir vyksta iki šiol. Visgi, Lietuvos valstybei net ir perėmus daugelio užsienio valstybių patirtį bei tapus Europos Sąjungos, nare, visuomenėje vis dar ryški nuomonė, kad mokesčių politika, o kartu ir mokesčių mokėtojo teisinė padėtis Lietuvoje įtakojama vien sau naudos siekiančių valdžios institucijų naudai ir į mokestines prievoles žiūrima ne kaip į savaime suvokiamą procesą, o kaip į lupikavimą ir bausmę.

---

<sup>2</sup> КУЧЕРОВ, И.И. *Налоговое право зарубежных стран*. Москва: 2003, с.7.

Kaip jau minėta aukščiau, Lietuvos mokesčių sistema, o ypač po įstojimo į Europos Sąjungą, yra toliau kuriama, tobulinama ir derinama. Šio proceso metu iki šiol galima išvelgti daugybę teigiamų ir neigiamų aspektų. Nors mokestinės teisėkūros metu yra stengiamasi remtis užsienio praktika tobulinant mokesčių mokėtojo teisinės padėties visumą, tačiau iki šiol nėra sugebama išvengti biudžeto deficito, neteisėtų pajamų problemų, mokesčių slėpimo ir vengimo problemų verslo ar institucinėse srityse, gausu mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų pažeidimų mokesčių administravimo srityje.

Trumpa Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo istorija nepasižymi administravimo skaidrumu, kultūra, nuolat juntama įtampa tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų, norinčių ginti tik savo teisių ir pareigų visumą ir prioritetus. Vakarų Europoje mokestis jau seniai nėra suprantamas kaip prievolinis darinys ir mokesčių mokėtojams jau yra įteigtas savanoriško mokesčių mokėjimo būtinumas kaip vienintelis teisingas kelias demokratiškoje valstybėje rinkti mokestines pajamas. Tačiau pas mus iki šiol nėra sutariama net ir dėl mokesčių mokėtojo teisinio statuso problemų, jo teisių ir pareigų visumos bei privalomumo.

1995 m. birželio 28 d. priimtas Mokesčių administravimo įstatymas laikytinas pirmu pilnavertišku teisės aktu Lietuvos mokesčių teisės sistemoje, kuris, kaip pagrindinis mokesčių teisės šaltinis Lietuvoje, apima ne tik kompleksiską mokestinių santykių tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus reguliavimą, tačiau kartu įtvirtina ir pagrindines mokesčių teisės nuostatas, taikytinas visiems mokesčiams, mokesčių administravimo pagrindus, mokestinių ginčų sprendimo procedūras. Įstatymas siaurai apibūdina mokesčių mokėtojo sąvoką: „Mokesčio mokėtojas - asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį“<sup>3</sup>. Šiame teisės akte taipogi aptariama mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų visuma, teisių gynimas, mokestinės prievolės privalomumas, tai yra mokesčių teisės atžvilgiu reglamentuojama mokesčių mokėtojo teisinė padėtis Lietuvos Respublikoje.

Svarbu paminėti, kad naujas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas 2004 metais pakeitė paminėto įstatymo senąją redakciją, kuri jau nebeatitiko besivystančiai Lietuvos Respublikos, kaip Europos Sąjungos narės, mokestinei sistemai. Tai daug platesnio pobūdžio aktas, kurį priimant, o vėliau ir keičiant, buvo ir yra inkorporuojamas Europos Sąjungos mokesčių teisės reglamentavimas. Kai pirmasis įstatymas, o kartu ir juo įtvirtintas teisinis reguliavimas kėlė tikslą teisinių santykių reguliavimą grynai nacionaliniu mastu, jau priimant naująjį įstatymą buvo siekiama tapti Europos Sąjungos monetarinės politikos dalimi, įsivesti eurą, prisijungti prie Europos

---

<sup>3</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 61-1525, 2 str.

centrinių bankų sistemos ir mokesčių sistemos harmonizavimo Sąjungos viduje. Pabrėžtina, kad dabar galiojantis Mokesčių administravimo įstatymas atitinka Europos Sąjungos teisę, kokybiškai įgyvendina naują mokesčių administravimo krypties ir mokesčių mokėtojo teisinės padėties visumą tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu lygiu.

2004 m. balandžio 13 d. priimto Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 15 dalyje mokesčių mokėtojo sąvoka apibūdinama: „Mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesťį. Mokesčių mokėtoju pagal šį Įstatymą laikomas ir mokesťį išskaičiuojantis asmuo, tai yra šio Įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas)“<sup>4</sup>.

Mokesčių teisės specialistai šią sąvoką sukonkretina: „Mokesčių mokėtoju gali tapti tiek fizinis asmuo (individas), tiek juridinis asmuo, tiek kita organizacija, taip pat bet koks kitaip organizuotas teisės subjektas, nepriklausomai nuo to, kokių teisinių santykių su valstybe, nustačiusia mokesťį, dalyvis jis yra (t.y. ar jis priklauso jos jurisdikcijai ar ne)“<sup>5</sup>.

Iš aukščiau minėto galima daryti išvadą, kad Lietuvos teisinėje sistemoje mokesčių mokėtojo teisinis statusas yra bendras ir fiziniams, ir juridiniams asmenims. Plačiaja prasme visų gyventojų atžvilgiu jis apibrėžia teisių ir pareigų visumą, taip pat valstybės institucijų ir pareigūnų įgaliojimų visumą. Šiuos teiginius įgalina Mokesčių administravimo įstatymas – pamatinis teisės aktas Lietuvos mokesčių teisės sistemoje. Konkrečiai reglamentuojant mokesčių mokėtojo teisinę padėtį Lietuvoje įstatymas taipogi apibrėžia bendrąjį mokesčių mokėtojo statusą, reglamentuoja mokesčių apskaičiavimo, mokėjimo ir išieškojimo bei grąžinimo reikalavimus, įtvirtina atsakomybės priemones mokesčių mokėtojo atžvilgiu už atliktus mokesčių įstatymų pažeidimus, jų taikymo pagrindus ir tvarką, nustato mokesčių ginčų nagrinėjimo procedūras, teisėtų mokesčių administratoriaus veikų ribas. Būtent šio akto pagalba yra nustatoma ar konkretus asmuo (fizinis ar juridinis) turi pareigą konkrečiu atveju mokėti tam tikrą mokesťį, nes jis tai turės daryti tik tada, jei pakliūs į Mokesčių administravimo įstatyme išreikštą mokesčių mokėtojo sampratą ir turės apmokestinimo objektą. Priešingu atveju pareigos mokėti mokesčius Lietuvos Respublikoje toks asmuo neturi ir praranda mokesčių mokėtojui priskiriamas teises, nebent kiti įstatymai ar teisės aktai numatytų priešingai. Iš reglamentavimo darytina išvada, kad mokesčių mokėtoju Lietuvoje gali tapti fizinis, juridinis asmuo ar kita organizacija ar kitoks subjektas, nepriklausomai nuo to, ar jis

---

<sup>4</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr.63-2243, 2 str. 15 d.

<sup>5</sup> SUDAVIČIUS, Bronius, MEDELIENĖ, Aistė, *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011, p. 79.



priklauso Lietuvos jurisdikcijai ar ne. Jei konkrečioje situacijoje nėra nustatomas nei apmokestinimo objektas arba jis nepatenka į Mokesčių administravimo įstatymu apibrėžiamą mokesčių mokėtojo statusą, prievolė mokėti mokestį neatsiras.

Aiškinant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą reikia paminėti, kad asmuo, pakliuvęs į mokesčių mokėtojo sampratą, kartu su mokesčių administratoriumi tampa viešąja teise reguliuojamų mokestinių teisinių santykių dalyviu. Jų realizavimui pirmiausia taikomas administracinio teisinio reguliavimo metodas. Mokestiniuose įstatymuose, kaip matyti iš Mokesčių administravimo įstatymo teksto, dominuoja subordinacijos ir liepimo elementai. Būtent jų pagalba yra nustatomos mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančios priemonės, apibrėžiami mokestinių teisinių santykių subjektų statusas ir padėtis, sprendžiami mokesčių mokėtojų atsakomybės klausimai. Mokesčių mokėtojui yra privalomas visų mokestiniais įstatymais jam priskirtų pareigų laikymasis, taip pat už įstatymų pažeidimą jis privalo atsakyti ne tik mokestine, bet kartu ir administracine, o kartais net ir baudžiamąja atsakomybėmis. Toks reguliavimas užtikrina viešojo intereso prioritetą mokestiniuose santykiuose.

Kaip minėta, kartu su mokesčių mokėtoju mokestiniuose teisiniuose santykiuose egzistuoja ir kitas dalyvis – mokesčių administratorius. Tai yra du visiškai skirtingi subjektai, kurie jokiais būdais negali būti sutapatinti, nes daugeliu atveju dėl mokesčių, kaip prievolės valstybei mokėjimo, jiems yra suteiktos visiškai skirtingos teisės ir pareigos. Svarbu nepamiršti, kad mokesčių administratorius savo veikloje atstovauja Lietuvos Respublikos, o ne asmeninius interesus, remdamasis jam valstybės suteiktais valdingais įgalinimais.

Teisinis mokestinių santykių subjektų atskyrimas toli gražu nepaneigia jų sąveikos tarpusavyje būtinybės, priešingai, toks bendradarbiavimas vyksta ir turi vykti nuolat. Kiekvienas mokesčių mokėtojas gali pasinaudoti jam įstatymo suteikta teise skusti mokesčio administratoriaus veiksmus, jų vykdymo procedūras arba mokesčių administravimo subjekto neveikimą, jei tik asmuo mano, kad yra pažeidžiamos įstatymų ar poįstatyminių aktų nuostatos. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojas turi ne tik pareigą laikytis mokestinių įstatymų ir vykdyti teisėtus mokesčių administravimo subjektų nurodymus, bet ir teisę realiai ginti savo teisėtus interesus: „Mokesčių santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas. Mokesčių santykiai – tai valdingo pobūdžio teisiniai santykiai tarp mokesčio mokėtojų ir valstybės vykdomosios valdžios institucijų. Šių priimti sprendimai (nurodymai) yra privalomi mokesčio mokėtojams. Konstitucinis Teismas 1997 m. liepos 10 d. nutarime konstatavo, kad dėl mokesčių nesitariama. Kartu pažymėtina, kad mokesčio mokėtojų ir mokesčius administruojančių pareigūnų santykiai

turi būti grindžiami ne tik valdingų nurodymų veiksmingu įgyvendinimu, bet ir mokesčio mokėtojų realia galimybe ginti savo teisėtus interesus. Teisinėje valstybėje yra nustatomos garantijos, apsaugančios mokesčių mokėtojus nuo valdžios institucijų nepagrįstų reikalavimų. Iš mokesčių mokėtojų teisių apsaugos teisinių garantijų paminėtinos inter alia Konstitucijoje įtvirtintas mokesčių įstatyminis nustatymas ir pažeistų teisių gynyba, įskaitant jų teisminę gynybą<sup>6</sup>.

Teisės aktais apibrėžiant mokesčių mokėtojo teisinę padėtį naudojamos materialinės ir procesinės teisės normos. Materialinės teisės normos mokestiniuose įstatymuose įtvirtina valstybinę mokesčių sistemą, mokesčių paskirstymo tarp biudžetų ir fondų principus bei tvarką, mokestinių santykių dalyvių teises ir pareigas. Procesinės mokesčių teisės normos savo esme detalčiai reglamentuoja mokesčių apskaičiavimą, mokėjimą, išieškojimą, mokestinių teisinių santykių dalyvių teisių ir pareigų įgyvendinimo tvarką. Konkrečiai mokesčių administravimo įstatymo normose yra įtvirtintos bendrosios mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos ir vėliau šio įstatymo nustatytų procedūrų metu, bendrosios materialinės mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos tampa specialiosiomis teisėmis ir pareigomis, t.y. įgyvendinant materialines teises ir pareigas, jos perauga į procedūrines teises ir pareigas.: „Mokesčių santykiai yra prievoliniai teisiniai santykiai tarp valstybės ir mokesčio mokėtojo. Pagal Konstituciją mokesčiai, kaip pinigine prievole valstybei, gali būti nustatomi, kaip minėta, tik Seimo priimtu įstatymu (Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktas, 127 straipsnio 3 dalis). Tačiau tam, kad mokesčiai būtų tinkamai mokami ir surenkami, nepakanka mokesčius, kaip prievolę valstybei, vien nustatyti. Būtina taip pat sureguliuoti jų mokėjimo tvarką, kuri inter alia apimtų mokesčių administravimo procedūras, mokesčių apskaičiavimo metodiką ir kt. Taigi, mokesčių santykių teisinis reguliavimas – tai ne tik mokesčių nustatymas įstatymais, bet ir mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatymas“<sup>7</sup>.

Norint plačiau aptarti mokesčių mokėtojo teisinį statusą ir jo, kaip teises ir pareigas turinčio subjekto padėtį Lietuvoje, atkreiptinas dėmesys ir apie jo apibūdinimą Lietuvos Respublikos Konstitucijoje. Priešingai nei tarkim 1938 metų Lietuvos Konstitucijoje, dabartinėje Lietuvos Respublikos Konstitucijoje pareiga mokėti mokesčius nėra įvardinta,

---

<sup>6</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27-1 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 "Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo" 2 punkto, taip pat šiuo Vyriausybės nutarimu patvirtintų Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus "Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai" ir skyriaus "Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai" atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“. Valstybės žinios, 2003, nr. 109-4887.

<sup>7</sup> Ibid.

kaip nėra nieko užsiminta ir apie mokesčių mokėtojo statusą. Todėl tenka pasinaudoti plečiamuoju Konstitucijos aiškinimu ir žvelgiant sistemiškai atrasti, kad netiesioginė konstitucinė pareiga mokėti mokesčius visgi svarbiausiame valstybės teisės akte egzistuoja. Tas matyti sistemiškai aiškinant Lietuvos Respublikos Konstitucijos 28, 67 ir 127 straipsnius.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 28 straipsnis teigia: „Įgyvendindamas savo teises ir naudodamasis savo laisvėmis, žmogus privalo laikytis Lietuvos Respublikos Konstitucijos ir įstatymų, nevaržyti kitų žmonių teisių ir laisvių“<sup>8</sup>. Suprantama, kad pareiga laikytis įstatymų mokesčių teisės atžvilgiu suponuoja tai, kad mokesčių mokėtojas negali išvengti jam priskirtų pareigų ir atsakomybės ir turi valstybei mokėti mokesčius - taip tapdamas mokesčių mokėtoju ir pakliūdamas į Mokesčių administravimo įstatyme pateiktą mokesčių mokėtojo sampratą. „Akivaizdu, kad laikantis įstatymų, neįmanoma išvengti nustatytų mokesčių mokėjimo valstybei. Šią pareigą, priskirtiną prie socialinio valstybingumo elementų, būtų klaidinga vertinti izoliuotai nuo asmens teisinio tikrumo ir saugumo principo laikytino valstybingumo komponentu.“<sup>9</sup> Pabrėžtina, kad ši pareiga yra neatskiriama nuo mokesčių mokėtojams Mokesčių administravimo įstatymu suteiktų teisių, nes mokesčiai teisiniai santykiai, kaip jau aukščiau minėta, nelaikytini vienašaliais, o ir pati Konstitucija savo ruožtu įvirtina valstybės pareigą rūpintis savo piliečių gerove ir tuo pačiu užtikrinti sklandų piliečiams suteiktų teisių ir pareigų vykdymą.

Aiškinant Konstitucijos nuostatas galima teigti, kad Lietuvos Respublikos piliečiai per savo išrinktus atstovus Seime gali vykdyti Konstitucijos 67 straipsnyje numatytus įgalinimus, tačiau konkrečiu atveju mums reikia atkreipti dėmesį tik į 2 ir 15 punktus: „2) leidžia įstatymus;“<sup>10</sup> ir „15) nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus“<sup>11</sup>. Nes būtent šis straipsnis taikomas kartu su 23 str ir 127 str. įvirtina Seimo teisę įstatymais nustatyti mokesčius. Tokiu būdu, Lietuvos Respublikos piliečiai savo išrinktus atstovus Seime įgalioja nustatyti mokesčių mokėjimo pareigą, kaip valstybės funkcionavimo garantą. Konstitucijos normos, kurios suteikia teisę Seimui nustatyti, įvesti mokesčius, kartu nustato ir valstybės pareigą sukurti mokesčių teisinių santykių subjektų teisių ir pareigų įgyvenimo teisinį mechanizmą. Valdžios atstovai įpareigojami

---

<sup>8</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1992, nr.33-1014.

<sup>9</sup> ŠILEIKIS, Egidijus, *Alternatyvi konstitucinė teisė*. Vilnius: 2005, p.255.

<sup>10</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1992, Nr.33-1014, 67 str. 2 p.

<sup>11</sup> *Ibid*, 67 str. 15 p.

rūpintis kuo ekonomiškai efektyvesniu mokesčių nustatymu, surinkimu ir paskirstymu, o mokesčių mokėtojais pripažįstami asmenys turi Konstitucinę pareigą mokėti mokesčius.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnis teigia: „Lietuvos biudžetinę sistemą sudaro savarankiškas Lietuvos Respublikos valstybės biudžetas, taip pat savarankiški vietos savivaldybių biudžetai. Valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų. Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“<sup>12</sup>. Iš paminėtos normos matyti, kad valdžios atstovai privalo rūpintis efektyvia mokestinių įstatymų leidyba, mokesčių nustatymu, surinkimu ir paskirstymu. Seimas, kuriam Konstitucijos normos suteikia teisę nustatyti mokesčius ir priimti mokestinius įstatymus, savo veikla privalo užtikrinti mokestinių santykių subjektų teisių ir pareigų įgyvendinimą, taip pat dalyvauti mokesčių administratorių įgalinimo procese. Tuo pačiu Konstitucija suponuoja ir mokesčių mokėjimo savanoriškumą, kas reiškia, kad mokesčių mokėtojas negali neteisėtais būdais būti verčiamas mokėti mokesčius, turi būti laikomasi asmens nuosavybės neliečiamumo principo ir savanoriška pareiga mokėti mokesčius negali būti interpretuojama mokesčių mokėtojo nenaudai. Mokestis yra būtinas fiskalinis mokėjimas, užtikrinantis valstybės išdo pildymą. Jame sukauptos lėšos bus naudojamos visuomeniniams poreikiams taikyti, ekonominei politikai vykdyti.: „Konstitucijos 127 straipsnio nuostatos, įtvirtinančios Lietuvos Respublikos biudžeto sistemą, nurodančios valstybės biudžeto formavimo šaltinius, kartu įtvirtina ir konstitucinę pareigą mokėti mokesčius. Ši mokesčio mokėtojui nustatyta pinigine prievolė atliekama įstatymo nustatyta tvarka. Taip pat pažymėtina, kad nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku valstybės, išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei. Be to, vieniems ūkinės veiklos subjektams nemokant mokesčių, kiti jos subjektai – sąžiningi mokesčio mokėtojai atsiduria jiems nepalankioje padėtyje, pažeidžiami esminiai laisvosios rinkos, besiremiančios sąžininga konkurencija, principai. Valstybės biudžetas turi būti visą laiką papildomas. Todėl mokesčių mokėjimo srityje mokestinių santykių subjektų teisės ir pareigos turi būti vykdomos ne tik visiškai, bet ir nustatytu laiku“<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1992, nr.33-1014, 127 str.

<sup>13</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. liepos 10 d. Nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ *Valstybės žinios*, 1997, nr. 67-1696.

Svarbu pažymėti, kad remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo doktrina, Seimo prerogatyva leisti mokesčius ar nustatyti naujus valstybinius mokesčius nesikerta su Konstitucijos 23 str. nustatomu bendroju nuosavybės neliečiamumo principu: „Konstitucijos 23 straipsnyje skelbiant bendrąjį nuosavybės neliečiamumo principą, kartu 127 straipsnio antrojoje dalyje, 67 straipsnio 15 punkte įtvirtinama Seimo teisė įstatymais nustatyti mokesčius. Be to, Konstitucijos normos, suteikdamos Seimui teisę nustatyti mokesčius, kartu suponuoja valstybei pareigą sukurti būtinas, pakankamas ir efektyvias mokesčių santykių subjektų teisių ir pareigų įgyvendinimo teisinės priemonės. Valstybės veiklos biudžeto formavimo, mokesčių srityse apmokestinimo dalykas pirmiausia yra turtas, gautos pajamos, pelnas, sukaupti finansiniai ištekliai ir kt. Taigi, savininkui atsiranda konstitucinė pareiga mokėti mokesčius valstybei. Savininkas yra ir mokesčių teisės subjektas – mokesčių mokėtojas, ir per mokesčius jis finansuoja valstybės vidaus ir išorės funkcijų įgyvendinimą“<sup>14</sup>.

Plečiamai aiškinant minėtas Konstitucijos normas galima teigti, jog pareiga mokėti mokesčius yra fundamentali mokesčių mokėtojo prievolė ir mokesčių santykių tarp atskiro mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dalis. Įstatymuose įtvirtinant šią pareigą būtina išlaikyti pusiausvyrą tarp tiek mokesčių mokėtojų, tiek valstybės teisių ir pareigų visumos. Tuo pačiu ji turi būti konkrečiai aptarta įstatymo lygio teisės aktuose, nes pati Konstitucija jos nedetalizuoja, todėl ir ji ir pats mokesčių mokėtojo teisinis statusas bei jo teisių ir pareigų visuma tiesiogiai yra įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatyme.

Lietuvos vyriausiasis administracinius teismas savo praktikoje labai dažnai praplečia arba net paneigia teorinį ir įstatyminių įvairių teisės klausimų aiškinimą, todėl norint aptarti mokesčių mokėtojo sampratos subtilybes yra pravartu panagrinėti, kaip mokesčių mokėtojo sampratą aiškina Lietuvos vyriausiasis administracinius teismas. Savo praktikoje teismas teigia: „Mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesťį. Mokesčių mokėtoju pagal Mokesčių administravimo įstatymą laikomas ir mokesťį išskaičiuojantis asmuo, tai yra šio įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat, kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas) (Mokesčių administravimo

---

<sup>14</sup>. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ Valstybės žinios, 1997, nr. 67-1696.

įstatymo 2 str. 15 d.). Pastaroji sąvoka yra bendrinė, apimanti visų rūšių mokesčių mokėtojus, neatsiejama nuo kitų Mokesčių administravimo įstatymo nuostatų<sup>15</sup>.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad taip aiškinant mokesčių mokėtojo sąvoką tampa nesvarbu, dėl kokios priežasties asmuo šią pareigą įgijo, pavyzdžiui, tokia prievolė valstybei gali atsirasti dėl neteisėtų trečiojo asmens veiksmų, tačiau mokesčių mokėtojo statusas, toks kokį jį apibrėžia Mokesčių administravimo įstatymas, vis tiek yra įgyjamas.

Taipogi Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo praktikoje yra nurodęs, kad yra atvejų, kai mokesčių mokėtojo samprata, numatyta mokesčių administravimo įstatyme gali būti praplečiama, nes taikant teisę atsiranda situacijos, kai mokesčio mokėtojo padėtis mokestinių santykių metu gali būti perimama ir kaip yra pažymėjęs 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 nustatytą 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 inter alia nuostatos, reglamentuojančios atsakomybę už mokesčio įstatymuose numatytų pareigų nevykdymą, taikomos analogiškai kaip ir mokesčių mokėtojui, o išimtyms galimos tik tiesiogiai specialiai numatytais atvejais.

Toliau nagrinėjant Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką galima atrasti situacijas, kai mokesčių mokėtojas yra atleidžiamas nuo konstitucinės pareigos mokėti mokesčius arba pareigų, susijusių su jo išskaičiavimu. Administracinėje byloje Nr. A442-965/2010 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pasisakęs: „Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 23 straipsnyje įtvirtinta taisyklė, kad gyventojų pajamų mokestį nuo A klasei priskirtų pajamų sumoka mokestį išskaičiuojantis asmuo, gali būti netaikoma. Priešingu atveju galėtų būti pažeisti teisingumo, protingumo ir sąžiningo mokesčių mokėjimo principai, kadangi gyventojas, kuriam numatyta pagrindinė mokesčių mokėjimo pareiga, fiktyviai, motyvuodamas vieninteliu tikslu – mokestinės naudos siekiu, gali perkelti gyventojų pajamų mokesčio mokėjimą kitam subjektui ir taip

---

<sup>15</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje R.A.P v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. P-556-272/2009.

piknaudžiauti savo mokestinėmis teisėmis. Taigi tais atvejais, kai nustatomos Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos sąlygos dėl mokestinės naudos (priešingos teisei) gavimo, nesumokėtas mokestis gali būti tiesiogiai išieškotas iš asmens, gavusio tokią mokestinę naudą, t. y. netaikant Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 23 straipsnio nuostatų<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. rugsėjo 22 d. sprendimas administracinėje byloje J.A.P. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-442-965/2010.

## **2. Mokesčių mokėtojo teisinės padėties analizė pagal Lietuvos Respublikos mokesčių teisę**

### **2.1 Bendrosios mokesčių mokėtojo teisės**

Mokesčių mokėtojų teisių visumą, išreikštą Mokesčių administravimo įstatyme ir atskiruose mokesčių įstatymuose, galima suvokti dvejopai: siaurąja ir plačiąja prasmėmis. Mokesčių mokėtojo teisių samprata plačiąja prasme apibrėžia tas mokesčių mokėtojo teises, kurios padeda užtikrinti konstitucinių principų laikymąsi apmokestinimo srityje. Siaurąja prasme mokesčių mokėtojo teisės suvokiamos kaip garantijos, įtvirtintos mokesčių įstatymuose, kurių pagrindinis tikslas yra palaikyti mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykių balansą mokestinių teisinių santykių bei mokestinių ginčų metu.

Mokesčių mokėtojo teisės yra teisingos ir tikslios mokesčių įstatymo realizacijos garantas. Tam užtikrinti daugelyje demokratiškų pasaulio valstybių yra priimtos mokesčių mokėtojų deklaracijos arba įstatymai, kuriuose yra aptariamoms svarbiausios taisyklės, reguliuojančios mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus tarpusavio santykius.

Bendrosios mokesčių mokėtojo teisės mokestiniuose teisiniuose santykiuose yra įtvirtintos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnyje:

„Mokesčių mokėtojas 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;
- 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 apskusti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą;
- 13) naudotis kitomis šio ir kitų įstatymų bei jų lydymųjų teisės aktų suteiktomis teisėmis<sup>17</sup>.

Mokesčių administravimo įstatyme pateiktas teisių sąrašas nėra baigtinis, mokesčių mokėtojas naudojasi ir kitomis Mokesčių administravimo įstatymo ir kitų įstatymų bei jų lydymųjų teisės aktų ar tarptautinių sutarčių suteiktomis teisėmis.

Atsižvelgiant į tai, kad pastaruosiu metu ypatingas Lietuvos mokesčių teisės praktikų dėmesys yra skiriamas mokesčių mokėtojo teisių institutui, taip pat remiantis Mokesčių administravimo įstatyme nustatytu mokesčių mokėtojo teisių eiliškumu, toliau darbe bus aptariamos visos bendrosios mokesčių mokėtojo teisės, numatytos 36 jo straipsnyje.

### **2.1.1. Mokesčių mokėtojo teisė gauti informaciją**

Norint užtikrinti kokybišką mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus tarpusavio bendradarbiavimą, Lietuvoje mokesčių mokėtojams yra užtikrinta teisė gauti visapusišką ir išsamią informaciją bei paaiškinimus apie mokesčių teisės aktus, mokesčių mokėjimo procedūras, mokesčių lengvatas ir aktualią informaciją, reikalingą mokestinėms prievolėms vykdyti. Ši informacija yra teikiama telefonu, raštu, žodžiu ir elektroniniu paštu konsultuojant konkrečiais mokesčių mokėjimo klausimais.

Mokesčių mokėtojas turi teisę gauti ir informatyvius paaiškinimus apie konkrečias mokestinių įstatymų normas, jų vykdymą ir įgyvendinimą, pavyzdžiui, kada ir kokius mokesčius reikia mokėti, kaip teisingai juos apskaičiuoti, gauti kitą aktualią informaciją, reikalingą mokestinėms prievolėms vykdyti. Apibendrintus paaiškinimus teikia ir skelbia atitinkamai Aplinkos ministerija, Muitinės departamentas bei Žemės ūkio ministerija, suderinę su Finansų ministerija. Šių apibendrinimų juridinė galia yra nustatyta Mokesčių administravimo įstatymo 12 str. 2 dalyje: „Apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios ir išreiškia kompetentingos valstybės

---

<sup>17</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr.63-2243, 36 str.

institucijos nuomonę mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais<sup>18</sup>. Jei mokesčių mokėtojai jo mokamų (numatomų mokėti) mokesčių mokėjimo klausimais reikalinga konsultacija, jis turi teisę ją gauti iš mokesčių administratoriaus: „...apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas mokesčių mokėtojui 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“<sup>19</sup>.

Mokesčių mokėtojo teisė gauti su mokesčiais ir mokestiniais santykiais susijusią tikslią ir nemokamą informaciją šiuo metu Lietuvoje yra reglamentuojama dviejuose teisės aktuose. Remiantis Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymu<sup>20</sup> mokesčių mokėtojas informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus, Konstitucinio teismo nutarimus ir teismų sprendimus gali gauti nemokamame elektroniniame Teisės aktų registre. Tuo metu kitas svarbus šios teisės įgyvendinimo užtikrinimui teisės aktas yra Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-40 „Dėl valstybinės mokesčių inspekcijos oficialios informacijos viešinimo taisyklių patvirtinimo“<sup>21</sup>. Šiame teisės akte nurodoma, kad norint kuo veiksmingiau įgyvendinti mokesčių mokėtojo teisę į informacijos prieinamumą, leidžiama informacija yra primenama ne tik Valstybinės mokesčių inspekcijos interneto portaluose, bet ir mokesčių mokėtojui kreipiantis raštu ar žodžiu.

### **2.1.2. Mokesčių mokėtojo teisė į konsultavimą**

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas mokesčių administratoriaus suteikiamą konsultaciją apibrėžia kaip „...mokesčių administratoriaus individualaus pobūdžio paaiškinimas, skirtas konkrečiam mokesčių mokėtojui jo mokamų „numatomų mokėti“ mokesčių mokėjimo klausimais“<sup>22</sup>.

Mokesčių administratorius mokesčių mokėtojams privalo teikti nemokamas ir teisingas konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais Mokesčių administravimo

---

<sup>18</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr.63-2243.

<sup>19</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinėje byloje AB „Lietuvos energija“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr.A-575-1883-13.

<sup>20</sup> Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2012, nr. 110-5564.

<sup>21</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr.VA-40 „Dėl valstybinės mokesčių inspekcijos oficialios informacijos viešinimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2006, nr. 45-1642.

<sup>22</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243. 2 str. 4 d.

įstatymo 37 straipsnio nustatyta tvarka. Mokesčių mokėtojas turi teisę gauti konsultacijas ir informaciją apie mokamus mokesčius, jų lengvatas, mokesčio apskaičiavimą, deklaravimą, mokėjimą ar kitų mokesčių procedūrų, mokesčių teisės aktų ir kitų teisės aktų pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos kompetenciją nuostatų taikymą. Visą konsultacinę medžiagą galima rasti Valstybinės mokesčių inspekcijos interneto svetainėje. Valstybinė mokesčių inspekcija taip pat teikia kitą su savo veikla susijusią informaciją bei informaciją, susijusią su mokesčių procedūromis. Teikdamas individualaus pobūdžio informaciją ir konsultacijas, mokesčių administratorius privalo atsižvelgti į savo išleistus apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus, kad būtų formuojama vieninga mokesčių įstatymų nuostatų taikymo praktika.

„Pažymėtina ir tai, kad Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 1 dalyje apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas apibrėžiamas kaip su Finansų ministerija suderinta centrinio mokesčių administratoriaus arba kitos šiuo Įstatymu tam įgaliotos institucijos pateikta nuomonė, kaip mokesčių administratorius ar minėta institucija supranta ir taiko mokesčio įstatymo nuostatas. Mokesčių administravimo įstatymo 12 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios ir išreiškia kompetentingos valstybės institucijos nuomonę mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais. Taigi, mokesčio įstatymo paaiškinimas yra mokesčių administratoriaus nuomonė mokesčių įstatymo taikymo atžvilgiu“<sup>23</sup>.

Mokesčių administravimo įstatymo 37 straipsnio 2 dalyje yra įtvirtinta nuostata, jog mokesčių mokėtojas neprivalo vadovautis jam pateikta konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais<sup>24</sup>. Mokesčių administratorius teikiamos konsultacijos konkrečiam mokesčių mokėtojui nėra suprantamos, kaip individualūs ar norminiai teisės aktai, nes konsultacijose nėra suformuluojami ar sankcionuojami privalomieji elgesio modeliai, nustatantys atitinkamo visuomeninio santykio dalyviams teises ir pareigas. Teisine prasme mokesčių administratoriaus pateikta konsultacija konkrečiam mokesčių mokėtojui jo mokamų mokesčių mokėjimo klausimais, gali būti vertinama tik kaip mokesčių administratoriaus neoficiali nuomonė dėl atitinkamų teisės aktų taikymo, kuri mokesčių mokėtojui nėra privaloma.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pasisakęs mokesčių administratoriaus konsultacijos privalomumo klausimu: „... teisinis reguliavimas lemia,

---

<sup>23</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje UAB „AMV“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr.A-575-312/2011.

<sup>24</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243, 37 str. 2 d.

kad mokesčių administratoriaus pateikta konsultacija konkrečiam mokesčių mokėtojui jo mokamų „numatomų mokėti“ mokesčių mokėjimo klausimais, nėra individualus ar norminis teisės aktas, kaip jis yra suprantamas Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 2 straipsnio 13 ir 14 dalyse, nes konsultacijoje nėra suformuluota ar sankcionuota visuotinai privaloma elgesio taisyklė, nustatanti atitinkamo visuomeninio santykio dalyviams teises bei pareigas ir garantuojama to santykio dalyvių abipusė nauda ir valstybės prievarta. Teisine prasme mokesčių administratoriaus pateikta konsultacija konkrečiam mokesčių mokėtojui jo mokamų „numatomų mokėti“ mokesčių mokėjimo klausimais gali būti vertinama tik kaip mokesčių administratoriaus neoficiali nuomonė dėl atitinkamų teisės aktų taikymo, kuri (nuomonė) mokesčių mokėtojui nėra privaloma<sup>25</sup>.

Remiantis šiuo teismo išaiškinimu, mokesčių administratoriaus teikiama konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais yra ne tik neprivalomo pobūdžio, tačiau konsultacijos turinys negali būti teismo nagrinėjimo dalyku, bet ginčai dėl konsultacijos turinio gali būti nagrinėjami ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijose.

Administraciniuose teismuose bylos nagrinėjimo dalyką sudaro tik nustatymas aplinkybių, ar nebuvo pažeista mokesčių mokėtojo teisė nustatyta tvarka ir būdu gauti konsultacijas dėl mokamų ar numatomų mokėti mokesčių mokėjimo.

Jeigu mokesčių mokėtojas, pasinaudojęs savo teise į konsultaciją gauna nekokybiškas tikrovės neatitinkančias konsultacijas iš mokesčių administratoriaus ir remdamasis jomis neteisingai deklaruoja, apskaičiuoja arba sumoka mokesčius, mokesčių mokėtojas neprivalo mokėti baudų ir delspinigių už atsiradusius dėl klaidingos konsultacijos atsiradusius pažeidimus<sup>26</sup>. Remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 24 d. įsakymu Nr.VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių patvirtinimo“ mokesčių mokėtojas yra atleidžiamas nuo baudų ir delspinigių mokėjimo: „Kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu arba telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė

---

<sup>25</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. birželio 1 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Litana ir Ko“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr.A-438-657/2009.

<sup>26</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 141 str. 1 d. 4 p.

nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais<sup>27</sup>.

Mokesčių mokėtojas individualaus pobūdžio konsultacijas gali gauti šiais būdais:

- a) Raštu arba prisijungęs prie „Mano VMI“ elektroninės paslaugų srities, kurioje yra pateikiama mokesčių mokėtojui aktuali asmeninė informacija; paštu, arba tiesiogiai pateikiant klausimus raštu Valstybinės mokesčių inspekcijos aptarnavimo skyriuose.
- b) Žodžiu, tai yra telefonu arba tiesiogiai Valstybinės mokesčių inspekcijos aptarnavimo skyriuose.

Šių konsultacijų gavimo tvarką detaliai reglamentuoja Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2017 m. spalio 9 d. įsakymas Nr. VA-66 „Dėl konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių patvirtinimo“<sup>28</sup>.

Be gaunamų rašytinių arba žodinių konsultacijų, mokesčių mokėtojas savo teisę į konsultacijas taip pat gali realizuoti dalyvaudamas mokesčių administratoriaus rengiamuose seminaruose įvairiais mokesčių mokėjimo klausimais. Jų tikslas yra šviesti mokesčių mokėtojus, skatinti juos teisingai ir laiku apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčines prievoleles, informuoti mokesčių mokėtojus apie įstatymų bei kitų teisės aktų pasikeitimus ir taikymą, skatinti Valstybinės mokesčių inspekcijos ir mokesčių mokėtojų bendradarbiavimą. Šie seminarai privalo būti nemokami ir vieši, prieinami visiems mokesčių mokėtojams. Seminarų dalyviai gali registruotis raštu, telefonu bei VMI internetiniame portale. Seminarų rengimas turi naudoti ne tik mokesčių mokėtojui, nes mokesčių administratorius seminarų metu jo dalyvius apklausinėja, o apklausų duomenys yra naudojami gerinant mokesčių administratoriaus veiklos efektyvumą.

Darytina išvada, kad mokesčių mokėtojo teisė į informaciją ir mokesčių mokėtojo teisė į konsultavimą savo esme ir prigimtimi yra susijusios, o mokesčių mokėtojo teisė į konsultavimą yra sudėtinė teisės į informacijos gavimą dalis.

---

<sup>27</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 24 d. įsakymu Nr. VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2012 m., nr. 116-5917, 5.4 p.

<sup>28</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. spalio 9 d. įsakymas Nr. VA-66 „Dėl konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2007, nr. 106 – 4364.

### 2.1.3. Mokesčių mokėtojo teisė reikalauti grąžinti (įskaityti) mokesčio permokas

Atlikdamas savo mokestines prievoles dažnas mokesčių mokėtojas susiduria su situacija, kad biudžete atsiranda per daug jo sumokėtų mokesčių, o būtent atsiranda mokestinė permoka, kuri Mokesčių administravimo įstatyme yra suprantama kaip „Mokesčių mokėtojo sumokėta per didelė mokesčių suma“<sup>29</sup>. Mokesčių mokėtojas neturi pareigos mokėti didesnės mokesčių sumos negu numatyta atitinkamuose mokesčių įstatymuose. Jeigu mokesčių mokėtojas sumoka per didelę mokesčių sumą, jis įgauna teisę į mokesčių permokos grąžinimą. Norint užtikrinti šios teisės vykdymą, mokesčių mokėtojas gali reikalauti, kad mokesčių administratorius savo pareigas atliktu tinkamai ir mokesčių permokas grąžintų arba įskaitytų, idant ši teisė būtų vykdoma laiku ir tiksliai. Remiantis dabartinėmis mokesčių administravimo nuostatomis, mokesčių administratoriai pirma yra linkę naudoti mokesčių įskaitymo institutą, tai yra įskaityti mokestines permokas į kitus nesumokėtus (mokėtinus) mokesčių mokėtojo mokesčius ir taip jas padengti. Mokesčių grąžinimo institutas yra siejamas su situacija, kai mokesčių mokėtojas jau neturi jokių skolų valstybės biudžetui, tai yra skolų dėl mokestinių prievolių, skolų, susidariusių negražinus mokėtinų sumų valstybei pagal paskolas iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų, ar pagal paskolas, dėl kurių konkrečiam mokesčių mokėtojui yra suteikta valstybės garantija. Todėl dažnas mokesčių mokėtojas šia įskaitymo teise anksčiau piktnaudžiaudavo, specialiai permokėdamas konkrečius mokesčius, kad permokėtos sumos būtų įskaitytos ateityje atsirandančioms mokestinėms prievolėms padengti. Tačiau šiuo metu mokesčių administratoriui yra suteikta teisė permokėtas sumas panaudoti ne tik mokestinių, bet ir kitų skolų valstybei įskaitymui. Šios Mokesčių įstatymo nuostatos imponuoja tai, kad mokesčių mokėtojas turėtų atidžiau sekti savo mokestinių prievolių vykdymą ir nepiktnaudžiauti mokestinės permokos įskaitymo institutu.

Naudodamasis savo teise į mokestinių permokų grąžinimą ar įskaitymą, mokesčių mokėtojas turi atkreipti dėmesį į teisės aktuose numatytas išimtis. Permokėtų sumų procedūros iniciavimas priklauso nuo paties mokesčių mokėtojo valinės išraiškos. Tik jam pateikus nustatytos formos tinkamai užpildytą prašymą, mokesčių administratorius pradeda mokesčių permokos grąžinimo procedūrą. Mokesčių administratorius savo iniciatyva permokos grąžinimo procedūrų pradėti negali, jis gali tik jas modifikuoti eigoje. Pavyzdžiui, remiantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, mokesčių administratorius negali inicijuoti mokestinės permokos grąžinimo procedūros

---

<sup>29</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 2 str. 10 p.

mokestinio patikrinimo metu, jeigu dar nėra priimtas mokesčių administratoriaus sprendimas dėl mokestinio patikrinimo rezultatų: „Šiuo aspektu pažymėtina, kad mokesčių permokos gražinimą reglamentuoja Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnis. Minėto straipsnio 6 dalis įtvirtina, kad mokesčių administratorius turi teisę patikrinti mokesčių mokėtojo prašymo gražinti mokesčio permoką pagrįstumą šio įstatymo nustatyta tvarka ir terminais. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio septintos dalies antrą punktą, tais atvejais, kai dėl mokesčio permokos gražinimo atliekamas mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas arba su mokesčio permokos gražinimu susiję klausimai yra sudedamoji mokesčių administratoriaus atliekamo to mokesčių mokėtojo patikrinimo dalis, mokesčių turi būti gražinta ne vėliau kaip per dvidešimt dienų po 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“<sup>30</sup>.

Tačiau mokesčių įskaitymą be mokesčių mokėtojo prašymo, mokesčių administratorius gali inicijuoti permokėtomis sumomis dengdamas kitas mokėtojo skolas valstybei be mokėtojo žinios ir sutikimo.

Mokesčių mokėtojas taip pat negali perleisti savo teisės į mokesčių permokas kitam asmeniui, arba naudoti šias teises ne savo mokestinėms permokoms susigrąžinti, nes kiekvieno mokesčių mokėtojo mokesčio permoka gali būti įskaitoma tik jo mokestinėms prievolėms padengti.

Mokesčių mokėtojui mokestinė permoka turi būti gražinama per trisdešimt dienų nuo iš jo gauto rašytinio prašymo gavimo dienos. Šį terminą galima pratęsti dar trisdešimt dienų, tačiau suėjus šiam laikui, jau mokesčių administratoriui yra pradedamos skaičiuoti palūkanos nuo negražintos permokos sumos iki mokesčio permoka bus gražinta.

Taip pat mokesčio permokos institutui yra taikomas senaties terminas – einamieji ir prieš juos einantys penki kalendoriniai metai, skaičiuojant atgal nuo įskaitymo dienos, o esant mokesčio mokėtojo prašymui, nuo to prašymo pateikimo dienos. Šie terminai yra naikinamieji ir praleidęs juos, mokesčių mokėtojas praranda galimybę realizuoti savo teisę į mokesčių permokos gražinimą atitinkamu laikotarpiu. Šiuo atveju įtvirtinta mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teisių ir pareigų pusiausvyra.

---

<sup>30</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gegužės 26 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Forsitia“ v. Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, Nr.A-575-956/2011.

#### 2.1.4. Mokesčių mokėtojo teisė į dalyvavimą mokestinio patikrinimo metu

Mokesčių mokėtojas mokestinio patikrinimo metu turi galimybę pasinaudoti trimis pagrindinėmis teisėmis, apibrėžtomis Mokesčių administravimo įstatymu:

- 1) Teise dalyvauti mokestinio patikrinimo procese.
- 2) Teise teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto.
- 3) Gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu<sup>31</sup>.

Mokestinis patikrinimas – apibūdinamas kaip procedūra, atliekama mokesčių administratoriaus, siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus, mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimą ir kitose mokestinės prievolės vykdymo srityse. Mokestinio patikrinimo paskirtis yra „...išaiškinti, ar mokesčių mokėtojas teisingai ir laiku apskaičiuoja, deklaruoja, moka mokesčius, ar jis nedaro mokesčių įstatymų pažeidimų ir pan. Pažymėtina, kad mokestinis patikrinimas yra labai svarbi ir sudėtinga mokesčių administravimo funkcija. Jo pagrindu priimami sprendimai, sukeltys mokesčių mokėtojui atitinkamus teisinius padarinius, be to, atliekant patikrinimą gali būti daromas poveikis mokesčių mokėtojo veiklai...“<sup>32</sup>.

Mokesčių mokėtojo mokestinių prievolių vykdymo patikrinimas sukuria mokesčių mokėtojui ir jo veiklai įvairiapuses teises ir pareigas, todėl mokestinis patikrinimas, kaip specifinis mokesčių administratoriaus veiksmas, turi būti griežtai reglamentuotas ir įformintas konkrečiais įstatymais ir poįstatyminiais teisės aktais<sup>33</sup>.

Prieš pradėdamas mokestinį patikrinimą mokesčių administratorius turi mokesčių mokėtojui įteikti pranešimą apie pavedimą atlikti patikrinimą, tai reiškia, kad mokesčių mokėtojo teisė dalyvauti mokestinio patikrinimo procese yra užtikrinama mokesčių administratoriaus pareiga informuoti mokesčių mokėtoją apie jo atžvilgiu mokesčių administratoriaus atliekamus veiksmus. Prieš prasidedant faktiniam mokestiniam patikrinimui, mokesčių mokėtojas ar jo atstovas su pavedimu tikrinti yra supažindinamas

---

<sup>31</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004, nr. 63-2243, 36 str. 5,6,7 p.

<sup>32</sup> SUDAVIČIUS, Bronius, MEDELIENĖ, Aistė, *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011. P. 133

<sup>33</sup> Pagrindiniai iš jų: Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243, VI skyrius.

Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymas Nr.VA-87 „Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įformintino ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr.80-2876.

Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 23 d. įsakymas Nr.VA-203 „Dėl kompleksinių ir teminių patikrinimų bei operatyvių patikrinimų rūšių klasifikatorių patvirtinimo“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr.186-6958.



pasirašytinai ir gauna pavedimo tikrinti akto kopiją. Šiais veiksmais mokesčių mokėtojai yra suteikiama galimybė apsispręsti naudotis savo aktyvia dalyvavimo teise ar ne.

Juridinio asmens atstovu pagal įstatymą yra juridinio asmens vadovas, kurio dalyvavimas, ar jis būtų aktyvus, ar pasyvus, yra privalomas. Jeigu mokesčių mokėtojas nesinaudoja aktyvia dalyvavimo teise mokestiniame patikrinime, jis gali pavedimu šiam tikslui paskirti savo atstovą, tai yra asmenį, atstovaujantį jam konkretaus mokestinio patikrinimo metu ar visiems mokestiniams santykiams su mokesčių administratoriumi. Jeigu juridinio asmens vadovas atstovu pasirenka advokatą, jo dalyvavimas yra įforminamas ne įgaliojimu, o pavedimo sutartimi. Įgalioto atstovo dalyvavimas jam išduoto įgaliojimo ribose, neatima iš mokesčių mokėtojo vadovo teisės taip pat dalyvauti atliekant mokestinį patikrinimą.

Tačiau, jeigu mokesčių administratorius turi informacijos, duomenų ar faktų, kad mokesčių mokėtojas, dalyvaudamas mokestiniame patikrinime, gali paslėpti ar sunaikinti mokestiniam patikrinimui reikalingus dokumentus arba kitaip apsunkinti mokestinio patikrinimo procesą arba padaryti jį neįmanomu, turi teisę pradėti operatyvų mokesčių mokėtojo patikrinimą, nepateikdamas pranešimo apie jį ir taip apriboti mokesčių mokėtojo teisę apsispręsti dėl dalyvavimo mokestinio patikrinimo procese. Remiantis Operatyvių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir tvirtinimo taisyklėmis<sup>34</sup>, mokesčių administratoriaus pareigūnai operatyvius patikrinimus gali atlikti tik turėdami operatyvaus patikrinimo pavedimą, kurį privalo pateikti mokesčių mokėtojui susipažinimui ir leisti jam pasidaryti kopiją, tačiau, skirtingai nei paprasto mokestinio patikrinimo metu, šiuo pavedimu mokesčių mokėtojas yra tiesiog informuojamas apie operatyvų mokestinį patikrinimą ir savo teisės dalyvauti jame ar ne, neinicijuoja.

Svarbu paminėti, kad mokestinis patikrinimas gali būti stabdomas norint užtikrinti mokesčių mokėtojo galimybę tinkamai pasinaudoti teise į dalyvavimą, o konkrečiau, kai mokesčių mokėtojas pateikia motyvuotą prašymą sustabdyti mokestinį patikrinimą dėl svarbių priežasčių ir nėra galimybės jo įgaliojimus perduoti atstovui, arba jeigu suseraga mokestinį patikrinimą atliekančio mokesčių administratoriaus pareigūnas, kai sudėtinga jį pakeisti kitu<sup>35</sup>. Kai aplinkybės (konkrečiu atveju mokesčių mokėtojo negalėjimas pasinaudoti dalyvavimo mokestiniame patikrinime teise), dėl kurių mokestinis

---

<sup>34</sup> 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“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr.107-4025.

<sup>35</sup> 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“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr.80-2876, 36 p.

patikrinimas buvo sustabdytas, išnyksta, jis turi būti nedelsiant atnaujintas ir užbaigtas. Mokestinio patikrinimo sustabdymo laikotarpiu iki išnyksta minėtos priežastys, jis faktiškai nėra atliekamas, taigi, mokestinio patikrinimo sustabdymo klausimas yra reikšmingas patikrinimo trukmei. Be to, mokestinio patikrinimo sustabdymas siejasi su mokesčių administratoriaus pareigų ir mokesčių mokėtojo teisių suderinimu – mokesčių mokėtojas turi teisę dalyvauti mokestinio patikrinimo procese ir reikalauti, kad administratorius savo veiklą vykdytų tiksliai laikydamasis mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir veiktų jam suteiktų įgaliojimų ribose, o mokesčių administratoriui iš jam numatytos pareigos nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių kyla įpareigojimas užtikrinti, jog mokestinis patikrinimas nebūtų vilkinamas mokesčių mokėtojui nepagrįstai jį stabdant dėl negalėjimo pasinaudoti dalyvavimo teise.

Darytina išvada, kad mokesčių mokėtojas, norėdamas realizuoti savo dalyvavimo teisę mokestinio patikrinimo procese, privalo puikiai išmanyti mokesčių administravimo pareigūno pareigą informuoti jį apie galimybę dalyvauti mokestiniame patikrinime ir šios pareigos priežastinį ryšį su jam Mokesčių administravimo įstatyme suteikta teise dalyvauti mokestiniame patikrinime pačiam arba per atstovą. Kitu atveju mokesčių administratoriui atsirastų galimybė piktnaudžiauti ne tik jam suteikta tarnybine padėtimi, bet ir mokesčių teisės aktais jam suteiktomis teisėmis, o kartu būtų pažeidžiami ir teisėti mokesčių mokėtojo interesai.

#### **2.1.5. Teisė teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl mokestinio patikrinimo akto**

Mokesčių mokėtojo teisė teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto yra laikoma dalyvavimo mokestiniame patikrinime teisės sudėtine dalimi. Ji pasireiškia tuo, kad mokesčių mokėtojas, gavęs patikrinimo aktą ir nesutikdamas su akte nurodytais neatitikimais, trūkumais ar prieštaravimais, tikrintuose mokesčių mokėtojo dokumentuose, mokesčių deklaravimo ar sumokėjimo srityje, papildomais apskaičiuotais mokesčiais ir su jais susijusiomis sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, turi teisę per trisdešimt dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos pateikti rašytines pastabas, paaiškinimus, atsikirtimus dėl patikrinimo akto, ar pateikti papildomus dokumentus, surašytus valstybine kalba arba jų vertimus.

Norėdamas pasinaudoti šia teise tinkamai, mokesčių mokėtojas turi pateikti rašytines pastabas ir atsikirtimus tam mokesčių administratoriui arba jos pareigūnui, kuriam yra pavesta tvirtinti mokestinio patikrinimo aktą. Jeigu mokesčių mokėtojas praleidžia trisdešimties dienų terminą savo teisei įgyvendinti, jis gali kreiptis į jį tikrinusio mokesčių administratoriaus viršininką, kad papildomoms trisdešimčiai dienų

būtų pratęstas terminas, leidžiantis pasinaudoti atsikirtimų teikimo teise. Svarbu tai, kad šios teisės, taip pat kaip ir teisės į aktyvų dalyvavimą mokestiniame patikrinime, mokesčių mokėtojas gali atsisakyti atskiru rašytiniu pareiškimu arba patikrinimo akte nurodyti, kad šia teise nesinaudos. Toks pareiškimas yra neatšaukiamas ir po šio pareiškimo pateikimo mokesčių administratorius turi teisę nepriimti jokių papildomų mokesčių mokėtojo paaiškinimų, pastabų ar dokumentų ir į juos neatsižvelgti tvirtindamas mokestinio patikrinimo aktą.

Lietuvos vyriausiasis administracijos teismas, aiškindamas ir taikydamas nuostatą dėl mokesčių mokėtojo atsikirtimų pateikimo termino pratęsimo, yra nurodęs, kad galimybė pratęsti minėtą terminą yra siejama su svarbių priežasčių buvimo faktu: „Teismų praktikoje laikomasi nuostatos, kad svarbiomis termino praleidimo ir pratęsimo priežastimis yra pripažįstamos tokios aplinkybės, kurios asmeniui sudaro kliūtis laiku įgyvendinti savo valią atlikti tam tikrus veiksmus. Paprastai tokios aplinkybės yra objektyvaus pobūdžio ir nepriklauso nuo asmens valios. Pavyzdžiui, fizinio asmens sunki liga, kitų asmenų veikla, ribojanti asmens veiksmų laisvę, valią, neraštingumas ir pan....“<sup>36</sup>.

Teikdamas paaiškinimus dėl mokestinio patikrinimo akto, mokesčių mokėtojas taipogi gali nurodyti aplinkybes, kurios turėtų įtakos keičiant jam skiriamos baudos už mokestinį pažeidimą dydį. Mokesčių administratorius, gavęs mokesčių mokėtojo paaiškinimą ir vertindamas padaryto pažeidimo pobūdį, remdamasis bendradarbiavimo principu, turi pareigą keisdamas skiriamos baudos dydį atsižvelgti į šias aplinkybes, kurios gali būti vertinamos kaip lengvinančios arba sunkinančios. Ši nuostata yra įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 132 straipsnio 1 dalyje: „Tais atvejais, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustatė mokestinių įstatymų pažeidimų, patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo priimamas atsižvelgiant į patikrinimo akto medžiagą bei mokesčių mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto (jei jos buvo pateiktos)“<sup>37</sup>.

Taip pat Mokesčių patikrinimų atlikimo ir rezultatų įforminimo bei patikrinimo taisyklių 127 punkte yra nurodyta: „Kai mokėtojas pateikia rašytines pastabas dėl patikrinimo akto, sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti nurodyta į kurias

---

<sup>36</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. gruodžio 21 d. nutartis administracinėje byloje G.J v. Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, Nr.A-438-1481/2009.

<sup>37</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 132 str. 1d.

pastabas yra atsižvelgta (neatsižvelgta). Jei į mokėtojo rašytines pastabas nebuvo atsižvelgta, turi būti nurodomos motyvuotos priežastys<sup>38</sup>.

Darytina išvada, kad mokesčių administratorius privalo sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo aptarti mokesčių mokėtojo rašytinių pastabų nagrinėjimą, pateikti analizę ir vertinimą. Tokie mokesčių administratoriaus veiksmai, kai jis tik pamini pareiškėjo pastabas dėl patikrinimo akto, tačiau jų iš esmės neįvertina ir nenurodo į kurias iš jų buvo atsižvelgta arba ne, ir to nepagrindžia, yra laikytini mokesčių mokėtojo teisės į paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto pažeidimu.

Mokesčių administratoriui atsisakius pateikti su mokestinio patikrinimo aktu susijusius dokumentus, yra apsunkinama mokesčių mokėtojo teisė teikti paaiškinimus, pastabas dėl mokestinio patikrinimo akto, tai yra atitinkama teise į gynybą. Teismų praktikoje laikomasi nuostatos, kad: „konkrečias teises pasekmes mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės srityje, atliekant mokestinį patikrinimą, mokesčių mokėtojui paprastai sukelia sprendimas dėl mokestinio patikrinimo akto tvirtinimo, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnai nustato mokesčių įstatymo pažeidimus (Mokesčių administravimo įstatymo 132 str. 1 ir 2 d.). Tuo tarpu, nors mokesčių administratoriaus atsisakymas pateikti tam tikrus su patikrinimo aktu susijusius duomenis mokesčių mokėtojui gali apsunkinti jo teisės pateikti pastabas įgyvendinimą, tačiau pats toks atsisakymas savaime niekaip nelemia mokesčių mokėtojo materialinių teisių ir pareigų mokesčių, apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, šis atsisakymas taip pat negali būti vertinamas, kaip sukeliantis savarankiškas (autonomines), t.y. su sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimu nesusijusias materialines teises pasekmes pareiškėjo teisių ir pareigų apimčiai“<sup>39</sup>.

Kaip minėta aukščiau, tokie mokesčių administratoriaus veiksmai gali būti iš pradžių skundžiami ikiteisminėse mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijose kaip blokuojantys mokesčių mokėtojo galimybę pasinaudoti savo teise į gynybą, tačiau negali būti panaudoti kaip pretekstas administraciniuose teismuose skusti visą mokestinio patikrinimo aktą atskirai.

---

<sup>38</sup> 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“ (su pakeitimais ir papildymais), nr. 80-2876, 127 p.

<sup>39</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. liepos 31 d. nutartis administracinėje byloje J.N v. Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, Nr.A-556-1627/2014.

### **2.1.6. Mokesčių mokėtojo teisė gauti sprendimą dėl mokesčio patikrinimo akto tvirtinimo**

Kaip minėta, mokesčių mokėtojo teisė teikti paaiškinimus mokesčių administratoriui, teisė gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo taipogi yra sudedamoji mokesčių mokėtojo teisės į dalyvavimą dalis. Mokesčių mokėtojas turi teisę gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžiu. Mokesčių mokėtojo teisė gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesstinės prievolės dydžiu užtikrinama keliamomis administratoriui nustatytais pareigomis.

Mokesčių administratorius, atlikęs mokesčių mokėtojo mokestinį patikrinimą ir surašęs patikrinimo aktą, patikrinimo rezultatus tvirtina sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo (kai nustatomi mokesčių įstatymų pažeidimai) ar patikrinimo pažyma (kai pažeidimų nenustatoma), taip pat patikrinus likviduoto ar mirusio mokesčių mokėtojo veiklos rezultatus.

Mokesčių mokėtojo teisė gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus dokumentus, susijusius mokesčių administratoriaus sprendimu ir su mokesstinės prievolės dydžiu, užtikrinama mokesčiui administratoriui nustatytais pareigomis.

Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma atitinkamai privalo būti surašyti dviem ar trim egzemplioriais ir vienas jų įteikiamas mokesčių mokėtojui. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnyje yra minimi keli dokumentų įteikimo būdai: tiesiogiai įteikiant; siunčiant registruotu laišku; telekomunikacijų galiniais įrenginiais; viešai paskelbiant<sup>40</sup>.

Būtina pažymėti, kad mokesčių administratorius turi mokesčių mokėtojui užtikrinti sprendimų gavimo teisę ir nustatyti tik labai efektyvius dokumentų įteikimo būdus: įteikiant tiesiogiai arba siunčiant registruotu laišku. Tik teisingas konkrečios mokesčių mokėtojo teisės užtikrinimas yra neatsiejamai susijęs su mokesčių administratoriaus pareiga teisingai ir laiku įteikti mokesčio patikrinimo aktą mokesčių mokėtojui, nes nuo tokio įteikimo teisingumo gali priklausyti tiek sprendimų teisėtumas, tiek terminų skaičiavimas, o tuo pačiu ir mokesčių mokėtojo pateikiamų skundų ar kitų dokumentų priėmimas. Tik teisingai įteikiant mokesčių mokėtojui dokumentus, jam gali būti sudaryta

---

<sup>40</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243, 164 str. 1 d.

galimybė susipažinti su jam skirta korespondencija ir tuo pačiu sudaryta galimybė įgyvendinti savo teises mokestinio patikrinimo metu ar ginti šias teises inicijuojant, ar nagrinėjant mokestinį ginčą. Todėl sprendžiant klausimą dėl skundo padavimo termino nustatyto mokestinio ginčo inicijavimui, svarbu patikrinti, ar mokesčių administratoriaus veiksmai įteikiant mokesčių mokėtojui dokumentus atitiko teisės aktų reikalavimus.

Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 5 dalies nuostatos patvirtina, kad dokumentų įteikimo būdas viešai paskelbiant gali būti taikomas tik tuomet, jeigu yra išnaudota galimybė įteikti dokumentus kitais būdais – tiesiogiai įteikiant, siunčiant registruotu laišku, telekomunikacijų galiniais įrenginiais<sup>41</sup>. Dokumentų įteikimas viešai paskelbiant yra dokumentų įteikimo būdas, kuriuo yra nustatoma tam tikra prezumpcija, kad mokesčių mokėtojui taps žinoma apie paskelbimą. Panaši prezumpcija yra nustatyta ir Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalies nuostata, jog dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos<sup>42</sup>. Mokesčių administratorius, taikydamas minėtas teisės aktuose nustatytas prezumpcijas ir skaičiuodamas procesinius terminus turi būti įsitikinęs, kad konkrečiu atveju pagrįstai taikė dokumentų įteikimą viešai paskelbiant, nes kitaip būtų pažeidžiama mokesčių mokėjo teisė tiek į sprendimo patvirtinimo akto gavimą laiku, tiek mokesčių administratoriaus konfidencialumo pareiga.

Mokesčių administratorius priima ir kitus įvairius sprendimus, susijusius su mokesčių administravimu: sprendimą gražinti arba ne mokesčio permoką; sprendimą, ar atleisti mokesčių mokėtoją nuo baudų ir delspinigių. Priėmus bet kurį iš šių sprendimų, vienas jo egzempliorius privalo būti įteiktas mokesčių mokėtojui tą pačia tvarka kaip ir sprendimas dėl mokestinio patikrinimo akto tvirtinimo, Taip mokesčių mokėtojas informuojamas apie priimtą sprendimą, o mokesčių mokėtojui nesutinkant su priimtu sprendimu, jam užtikrinama teisė jį apskusti. Netinkamas Mokesčių administravimo įstatymo normų dėl dokumentų įteikimo taikymas ir dėl to neteisingas sprendimo apskundimo mokestiniame ginče termino skaičiavimas yra vertintinas kaip svarbi termino praleidimo priežastis, dėl kurios šio sprendimo apskundimo terminas turėtų būti atnaujintas<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243, 164 str. 5 d.

<sup>42</sup> *Ibid.*, 164 str. 3 d.

<sup>43</sup> *Ibid.*, 152 str.

### **2.1.7. Mokesčių mokėtojų kontrolė ir mokesčių mokėtojo teisės į tikslų mokesčių įstatymo taikymą**

Mokesčių administravimo įstatymo VI ir VII skyrių nuostatos nustato dvi skirtingas mokesčių mokėtojo veiklos kontrolės formas – mokestinį patikrinimą ir mokestinį tyrimą. Mokestinis tyrimas nuo mokestinio patikrinimo skiriasi savo apimtimi, uždaviniais, tikrinamuoju laikotarpiu ir sukeliamu mokestinės atsakomybės laipsniu.

Mokestinio tyrimo atveju mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui įteikia rašytinį siūlymą pašalinti tyrimo metu nustatytas klaidas tik tokiu atveju, kai tyrimo metu yra nustatomi pateiktos mokesčių deklaracijos ar kitų dokumentų trūkumai ar kai nustatoma, kad šie dokumentai prieštarauja kitai mokesčių administratoriaus apie mokesčių mokėtoją turimai informacijai. Mokestinio patikrinimo atveju mokesčių administratoriui yra suteikta teisė savarankiškai pasirinkti tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustatyti tikrinimo mastą ir laiką, patikrinimo metu nustatant visų mokesčių mokėtojo mokamų mokesčių, per tam tikrą laikotarpį, apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą<sup>44</sup>. Todėl mokestinio patikrinimo metu suradus pažeidimų ir neatitikimų mokesčių mokėtojo deklaracijose ir kituose mokestiniuose dokumentuose ir jam šių trūkumų neištaisius, mokestinio tyrimo rezultatai gali tapti mokestinio patikrinimo priežastimi. Tokia mokesčių administratoriaus teisė yra įtvirtinta ir mokestinio tyrimo tvarką reglamentuojančiuose teisės aktuose. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. VA-108 patvirtintų Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 11 punkte nurodyta: „Mokestinio tyrimo metu siūlymas pašalinti nustatytus trūkumus ir prieštaravimus mokėtojui neteikiamas ir per objektyviai įmanomą laikotarpį, atsižvelgiant į taikomus atrankos patikrinimams prioritetus, turi būti pradedamas mokestinis patikrinimas, kai nustatoma finansinių nusikaltimų ir /ar kitų teisės pažeidimų požymių, turinčių duomenų ir sprendžiamas klausimas dėl informacijos perdavimo teisės saugos institucijoms“<sup>45</sup>.

Mokestinio tyrimo atlikimui mutatis mutandis taikomos kai kurios Mokesčių administravimo įstatymo VI skyriaus „Mokestinis patikrinimas“ nuostatos, reglamentuojančios patekimą į mokesčių mokėtojo patalpas, tikrinimo objektus, dokumentų ir daiktų paėmimą ir įrodymų rinkimą, nes nei Mokesčių administravimo

---

<sup>44</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243, 164 str. 5 d. 114, 115, 138 str.

<sup>45</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą R0687 formos ir užduoties atlikti mokestinį tyrimą FR0688 formos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2004, nr.88-3258.

įstatyme, nei Mokestinio tyrimo taisyklėse nėra teisės normų, kurios tiesiogiai nustatytų aukščiau nurodytas procedūras.

Pagrindinis mokestinio patikrinimo tikslas tiriant aplinkybes, susijusias su mokesčių mokėtojo veikla ir renkant bei analizuojant įrodymus, tiek patvirtinančius, tiek paneigiančius mokesčių mokėtojo veiksmų teisėtumą, nustatyti, ar mokesčių mokėtojas teisingai vykdo mokestines prievoles, o radus pažeidimų – iš karto skirti sankcijas (baudas ir delspinigius) jau nenumatant termino trūkumams ištaisyti. Toks patikrinimas, administruojant mokesčius, turi būti atliekamas vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais, nepažeidžiant mokesčių mokėtojo teisių ir stengiantis kuo mažiau trikdyti jo veiklą.

Mokestinio tyrimo metu yra siekiama kelių tikslų:

- 1) Kuo greičiau nustatyti ir pašalinti mokesčių mokėtojo veikloje padarytas klaidas, trūkumus ir prieštaravimus;
- 2) Užtikrinti mokesčio gražinimo įskaitymo kontrolę;
- 3) Užkirsti kelią mokesčių įstatymų pažeidimams.

Šios procedūros pagalba mokesčių mokėtojas išvengia galimų baudų, sumažina delspinigių mokėjimo galimybę ir trūkumų ištaisymo procesui vykstant tinkamai, užkerta kelią mokestiniams ginčams prasidėti. Taip pat pažymėtina, kas mokestinis tyrimas sudaro sąlygas mokesčių administratoriui vykdyti vieną iš pagrindinių savo pareigų – skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą.

Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas savo praktikoje yra pasisakęs: „Mokesčių administratoriaus atliekamas mokestinis patikrinimas turi būti visapusiškas, objektyvus, o galutinis sprendimas paremtas išsamiais faktiniais duomenimis. Tik tokiu atveju yra įmanomas, ginčui persikėlus į teismą, teismo atliktinas mokestinio ginčo vertinimas iš esmės bei atitinkama teisinė kvalifikacija“<sup>46</sup>.

Nors mokestinio patikrinimo ir mokestinio tyrimo atlikimo tvarkos yra reglamentuotos poįstatyminiuose aktuose, tačiau ši sritis yra problematiška todėl, kad nėra pilnai kodifikuota, kada mokesčių administratorius turi teisę pradėti mokestinį patikrinimą, nes, kaip minėta aukščiau, remiantis įstatymais ir poįstatyminiais aktais, mokesčių administratorius pats pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nusistato tikrinimo mastą ir laiką, teisingiausiai pilnai ir objektyviai įvertinęs aplinkybių visetą.

---

<sup>46</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 18 d. nutartis administracinėje byloje *A.M v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr.A-556-427/2011.



Remiantis atlikta įstatyminės bazės analize, mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo sąvokų tematika, galima teigti, kad mokestinis patikrinimas gali būti pradedamas tik esant vienai iš šių sąlygų:

a) Jeigu mokesčių mokėtojas per nustatytą terminą nepašalina mokestinio tyrimo metu nustatytų trūkumų;

b) Jeigu mokesčių mokėtojo veikloje atliekant mokestinį tyrimą buvo pastebėti šiurkštūs pažeidimai mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ir deklaravimo srityse.

Visu pirma, tikrinamas mokesčių mokėtojas turi teisę nevykyti neteisėtų ar viršijančių įgaliojimus mokesčių administratoriaus pareigūnų nurodymų. Be abejo, kad būtų įmanoma pasinaudoti šia teise ir kad mokesčių mokėtojas nebūtų apkaltintas teisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų nevykdymu, būtina žinoti, kokias teises turi mokesčių administratoriaus pareigūnai mokestinio patikrinimo metu. Svarbu, kad tokios teisės įgyjamos tik tai tų pareigūnų, kurie yra nurodomi pavedime tikrinti konkretų mokesčių mokėtoją. Taigi, jeigu mokesčių mokėtojui nebuvo pateiktas pranešimas apie būsimą patikrinimą, arba pas mokesčių mokėtoją atvyksta pareigūnas, neturintis pavedimo tikrinti, ar tame pavedime nenurodytas pareigūnas, mokesčių mokėtojas ne tik neprivalo nevykdyti tokio pareigūno nurodymo, bet ir turėtų informuoti mokesčių administratoriaus vadovybę apie įgaliojimų viršijimą.

Antra, net ir pavedime nurodyti pareigūnai su mokestinio patikrinimo metu jiems suteiktas ir su mokestinio patikrinimo atlikimu susijusias teises turi tik ribotą laiką – iki pasibaigs konkretus mokestinis patikrinimas. Darytina išvada, kad iki prasidedant mokestiniam patikrinimui, mokesčių administratoriaus pareigūnai dar nėra įgiję atitinkamų teisių, o patikrinimui pasibaigus, jas praranda.

Norėdamas efektyviai realizuoti savo kaip mokesčių mokėtojo teisę į dalyvavimą, asmuo gali susidurti su visa eile kliūčių, mat šios teisės realizavimas yra problematiškas dėl daugelio išorinių aplinkybių. Mokestiniai santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas ir jiems yra būdingi administracinio teisinio reguliavimo, privalomų nurodymų metodai, tarp šių santykių dalyvių dominuoja subordinacijos ir liepimo metodai. Mokesčių mokėtojas, norėdamas tikslingai realizuoti savo teisę į dalyvavimą mokestiniame patikrinime, privalo išmanyti mokesčių teisės aktus, žinoti ir suvokti ne tik savo, bet ir mokesčių administratoriaus teises ir pareigas, jo funkcijas ir įgaliojimus bei šių teisių ir pareigų ribas. Darytina išvada, kad mokesčių mokėtojas privalo būti ne tik mokestinių pareigų vykdytoju, bet išmanyti ir mokesčių administratoriaus darbo specifiką bei jos teisinį reglamentavimą.

Norint, kad mokesčių mokėtojas šią teisę įgyvendintų tinkamai, neišvengiama mokesčių mokėtojo teisių ir mokesčių administratoriaus pareigų polimerizacija, kaip antai mokesčių administratoriui nustatyta pareiga nepažeisti mokesčių mokėtojų teisių. Konkrečiai ši pareiga garantuoja mokesčių mokėtojui teisę nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų ir atitinkamai tiksliai laikytis mokesčių teisę reglamentuojančių aktų. Aptarta pareiga atitinka mokesčių mokėtojo teisę reikalauti, kad mokesčių administratorius skrupulingai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam įstatymais suteiktų įgaliojimų. Todėl, nors teoriniu lygmeniu šių mokesčių mokėtojo teisių įgyvendinimas ir yra įmanomas, tačiau praktikoje galimos įvairios probleminės situacijos.

„Teisiniai santykiai dėl mokestinio patikrinimo reglamentuojami Mokesčių administravimo įstatymo, iš kurio matyti, kad atliekančio mokestinį patikrinimą mokesčių administratoriaus ir tikrinamo mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos tarpusavyje subalansuotos. Nagrinėjamai bylai aktuali aspektu tai rodo, iš vienos pusės, šio įstatymo 32 straipsnio 2 ir 3 punktų nuostatos, pagal kurias mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, privalo nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių (2 p.) ir tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų (3 p.); iš kitos pusės - įstatymo 36 straipsnio 8 ir 9 punktų nuostatos, pagal kurias mokesčių mokėtojas turi teisę 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 (8 p.), ir reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojui atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų. Pasisakydama dėl šių nuostatų, kolegija pažymi, kad jos turi būti taikomos ir aiškinamos kaip visuma, t. y. adresuota mokesčių administratoriui nuostata turi būti aiškinama ir suprantama kartu su atitinkama nuostata, skirta mokesčių mokėtojui. Taip pat pažymėtina, kad šiose nuostatose įtvirtintas kertinis mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo tarpusavio santykių (mokestinio tikrinimo eigoje) principas, todėl taikant kitas mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo teises bei pareigas reglamentuojančias nuostatas būtina atsižvelgti į šias (aptariamąs) nuostatas“<sup>47</sup>.

Kaip matyti iš cituojamos Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, minėtos teisės realus įgyvendinimas praktikoje yra diskutuotinas kiekvienu konkrečiu atveju. Tačiau jos įtvirtinimas ir siekis užtikrinti efektyvų įgyvendinimą yra

---

<sup>47</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. birželio 22 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Kabotažas“ v. Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, Nr.A-143-722/2008.

būtinai vien dėl to, kad privalu palaikyti mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus tarpusavio santykių pusiausvyrą. Mokesčių mokėtojas, lyginant su mokesčių administratoriumi, būdamas silpnąja ir pasyviaja mokestinių teisinių santykių šalimi, neturi teisės duoti privalomųjų nurodymų mokesčių administratoriui. Todėl aukščiau paminėtų mokesčio mokėtojo teisių įgyvendinimas yra susijęs ir su jo teise ginčyti neteisėtus mokesčių administratoriaus veiksmus. Priešingai vertinant, mokesčių administratorius, vykdydamas teisės aktais jam priskirtas funkcijas, negali piktnaudžiauti savo padėtimi, šiuo atveju būdamas stipriąja ir aktyviaja mokestinių teisinių santykių šalimi. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius, atlikdamas jam pavestas funkcijas, santykiuose su mokesčių mokėtoju ne tik privalo vadovautis įstatymais ir poįstatyminiais teisės aktais, bet ir turi elgtis protingai, teisingai ir sąžiningai mokesčių mokėtojo atžvilgiu.

„Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnis apibrėžia mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) teises, kuriomis jis turi teisę naudotis, atlikdamas jam pavestas funkcijas. Šioje nuostatoje išvelgiamas tiesioginis mokesčių administratoriaus teisių ir jam pavestų funkcijų ryšys. Mokesčių administravimo įstatymo 32 straipsnis, nustatydamas mokesčio administratoriaus pareigas, įsakmiai reikalauja, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas nepažeistų mokesčių mokėtojo teisių (2 punktas), tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktų (3 punktas), naudotųsi savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis (6 punktas), atlikdamas savo funkcijas, stengtųsi kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą (7 punktas), vykdytų kitas šiame ir kituose įstatymuose bei jų lydumuosiuose teisės aktuose nustatytas pareigas (8 punktas) ir vykdytų kitas šiame straipsnyje nustatytas pareigas. Aiškinant visas šias Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas darytina išvada, kad mokesčio administratoriaus veika privalo griežtai atitikti įstatymų reikalavimus, būti pagrįsta teisinėmis ir faktinėmis aplinkybėmis, tiesiogiai susieta su įstatymų pavestų funkcijų ir uždavinių įgyvendinimu. Tik tokia mokesčio administratoriaus veika laikytina teisėta“<sup>48</sup>.

Analizuojant pateiktą Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo sprendimą darytina išvada, kad mokesčių mokėtojo teisė reikalauti, kad mokesčių administratorius tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų, neviršytų jam suteiktų įgaliojimų ir teisė reikalauti atlyginti neteisėta administratoriaus veikla padarytą turtinę ir neturtinę žalą, gramatine prasme yra panašios.

---

<sup>48</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. vasario 9 d. sprendimas administracinėje byloje VŠĮ „Egzotikos autosportas“ v. Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, Nr.A-180-127/2007.

Mokesčių mokėtojas dalį savo teisių gali realizuoti naudodamasis teise įstatymų nustatyta tvarka apskusti bet kokį mokesčių administratoriaus, pareigūno veiksmą ar jo neatlikimą. Iš teisės teorijos yra žinoma, kad teisinių santykių metu, vienos šalies teisių įgyvendinimo galimybė yra garantuojama kitos šalies pareigomis. Šiuo atveju, mokesčių mokėtojui suteikiant atitinkamas teises ir siekiant jų įgyvendinimo, turi būti laikomasi pusiausvyros principo: mokesčių mokėtojo teisių įgyvendinimo galimybės užtikrinamos mokesčių administratoriaus pareigomis. Todėl norint nustatyti ar konkrečios mokesčių mokėtojo teisės teoriniu požiūriu yra realios, reikia palyginti ar Mokesčių administravimo įstatyme yra nustatytos atitinkamos pareigos administratoriui.

Bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą mokesčių mokėtojas turi teisę apskusti Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka. Skundai gali būti pateikiami administracinių ginčų komisijai arba administraciniam teismui – per vieną mėnesį nuo mokesčių administratoriaus pareigūno priimto atitinkamo sprendimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos arba per du mėnesius nuo dienos, kai baigiasi įstatymo ar kito teisės akto nustatytas reikalavimo įvykdymo terminas. Tuo atveju, kai mokesčių administratoriaus pareigūnai nevykdo savo pareigų ar vilkina priimti sprendimą, toks neveikimas (vilkinimas) gali būti apskustas per du mėnesius nuo dienos, kai baigiasi klausimui išspręsti nustatytas laikas.

Svarbu paminėti, kad mokesčių mokėtojo teisė skusti neteisėtus mokesčių administratoriaus veiksmus nėra absoliuti, t.y. ji nesuteikia diskrecijos mokesčių mokėtojui teikti skundų dėl bet kokių mokesčių administratoriaus ar jo pareigūno veiksmų, kurie jo manymu buvo neteisėti. Būtina, kad tokie veiksmai (mokesčių administratoriaus veikimas viršijant įgaliojimus arba neveikimas trikdančias mokesčių mokėtojo veiklą) sukeltų neigiamus teisinius padarinius mokesčių mokėtojui. Pažymėtina, kad pats faktas, kad mokesčių administratorius atliko mokesčių mokėtojo neteisėtu laikoma veiksmą dar nereiškia, jog mokesčių administratorius vėliau tikrai priims kokias nors privalomas ir neigiamas teises pasekmes. Kaip yra konstatavęs Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas: „Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnio 12 punktą ir 144 straipsnį numato bendrą mokesčių mokėtojo teisę apskusti mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veikimą ar neveikimą ir ši teisė yra susijusi su skundų padavimu ne tik teismui, bet ir kitoms įgaliotoms nagrinėti tam tikrų kategorijų skundus institucijoms (pareigūnams). Ši teisės norma, kiek ji susijusi su apskundimu teismui, negali būti aiškinama priešingai teismo proceso paskirčiai ir negali būti traktuojama kaip suteikianti teisę skusti teismui ir tokius mokesčių administratoriaus

veiksmus, kurie teisinių pasekmių nesukelia ir kurių nagrinėjimas teisme būtų beprasmiškas.<sup>49</sup>

Mokesčių mokėtojas dėl neteisėtų mokesčių administratoriaus pareigūnų veiksmų ar mokesčių administratoriaus neveikimo patyręs turtinę ar neturtinę žalą (pavyzdžiui, netekęs turto, negavęs pajamų, kurias būtų gavęs, jei nebūtų buvę neteisėtų veiksmų) Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso nustatyta tvarka gali kreiptis į bendrosios kompetencijos teismą dėl patirtos žalos atlyginimo. Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso VI knygos XXII skyriaus nustatyta tvarka bei Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka gali kreiptis į administracinį teismą dėl žalos, atsiradusios dėl viešojo administravimo subjektų neteisėtų veiksmų, atlyginimo<sup>50</sup>.

Remiantis tokiu teisiniu reguliavimu, viena iš būtinų sąlygų, kuri leistų mokesčių mokėtojui pasinaudoti savo teise reikalauti atlyginti padarytą turtinę ir neturtinę žalą yra priežastinio ryšio tarp mokesčių administratoriaus neteisėtų veiksmų ir mokesčių mokėtojui atsiradusios žalos buvimas. Tokia išvada daroma konkrečiu atveju kartu su Mokesčių administravimo įstatymu taikant ir Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso 6.247 straipsnį: „Atlyginami tik tie nuostoliai, kurie susiję su veiksmais (veikimu, neveikimu), nulėmusiais skolininko civilinę atsakomybę tokiu būdu, kad nuostoliai pagal jų ir civilinės atsakomybės prigimtį gali būti laikomi skolininko veiksmų (veikimo, neveikimo) rezultatu“<sup>51</sup>.

Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso 6.271 straipsniu nustatyta, kad valstybės valdžios institucijos (šiuo atveju mokesčių administratoriaus) neteisėtais veiksmais yra apibudinami kaip bet koks tokio pobūdžio institucijos ar jos darbuotojų veiksmas, kuris tiesiogiai daro įtaką asmenų, šiuo atveju mokesčių mokėtojų, teisėms, laisvėms ir interesams. Taigi, reikalavimas, kad tokiais veiksmais buvo tiesiogiai įtakotos mokesčių mokėtojo teisės, suponuoja išvadą, kad yra atsakomybei dėl žalos padarymo pagal Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso 6.271 straipsnį atsirasti yra būtina, jog egzistuočiau tiesioginis priežastinis ryšys tarp neteisėtų mokesčių administratoriaus pareigūno aktų (veiksmų) ir atsiradusios turtinės (neturtinės) žalos.

---

<sup>49</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 29 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Delantera“ v. Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcija, Nr.AS-442-533/2010.

<sup>50</sup> Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1999, nr. 13-308, 17 str. 1 d. 3p.

<sup>51</sup> Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2000, nr.74-2262, 6.247 str.

### 2.1.8. Mokesčių mokėtojo teisė į informacijos apie jį slaptumą

Mokesčių mokėtojo teisė reikalauti užtikrinti informacijos apie jį slaptumą yra vienintelė detaliau Mokesčių administravimo įstatyme reglamentuota teisė.

Administratorius, realizuodamas jam paskirtas funkcijas ir naudodamasis suteiktais įgaliojimais, turi teisę gauti iš mokesčių mokėtojo informaciją apie jo turtą, pajamas, išlaidas, komercinę veiklą ir kitus duomenis, susijusius su jo mokestinės prievolės atlikimu<sup>52</sup>. Kita vertus, mokesčių mokėtojas turi teisę reikalauti, kad ši informacija būtų laikoma paslaptyste ir naudojama išskirtinai teisėtiems tikslams<sup>53</sup>. Tai yra, mokesčių administratorius naudodamasis teise gauti informaciją, privalo užtikrinti jos slaptumą<sup>54</sup> ir tai turi būti vykdoma ne tik administratoriaus pareigūnui tiesiogiai einant savo pareigas, bet ir pasibaigus tarnybos santykiams<sup>55</sup>.

Kaip minėta, mokesčių mokėtojas privalo vykdyti patikrinimą atliekančio mokesčių administratoriaus pareigūno reikalavimus pateikti patikrinimui atlikti reikiamus duomenis ar dokumentus. Būtina žinoti, kad informacijos pripažinimas komercine ar banko paslaptimi nėra pagrindas atsisakyti mokesčių administratoriui pateikti jo prašomą informaciją. Tačiau atsisakyti pateikti informaciją, esančią profesine paslaptimi, galima. Pavyzdžiui, pagal Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymą draudžiama viešai arba slaptai susipažinti su advokato profesinę paslaptį sudarančia informacija ir ją naudoti kaip įrodymą<sup>56</sup>. Advokato profesinę paslaptį pagal šį įstatymą sudaro kreipimosi į advokatą faktas, sutarties su klientu sąlygos, kliento suteikta informacija ir pateikti duomenys, konsultacijos pobūdis bei pagal kliento pavedimą advokato surinkti duomenys. Taigi advokatas ar advokato padėjėjas ne tik turi teisę atsisakyti, bet ir privalo mokesčių administratoriui neteikti profesine paslaptimi esančios informacijos.

Būtina pabrėžti, kad nei viena mokesčių mokėtojo teisė nėra absoliuti. Todėl Mokesčių administravimo įstatymo 38 straipsnyje yra nustatytos išimtys, kokia mokesčių mokėtojo pateikta informacija nėra laikoma paslaptimi<sup>57</sup>. Ją mokesčių administratorius gali atskleisti be mokesčių mokėtojo sutikimo ar žinios. Tokia informacija yra mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris, įregistravimo bei išregistravimo iš mokesčių mokėtojų ir kitų registrų datos, juridinio asmens sumokėtų mokesčių suma, mokesčių mokėtojo

<sup>52</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243. 33 str. 1 d.

<sup>53</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243, 38 str. 1 p.

<sup>54</sup> *Ibid.*, 32 str. 5 p.

<sup>55</sup> *Ibid.*, 39 str. 7 p.

<sup>56</sup> Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 50-1632. 46 str. 5 d.

<sup>57</sup> *Ibid.*, 38 str. 2 d.

mokestinės nepriemokos suma, metinės finansinės atskaitomybės duomenys, skelbtini pagal galiojančius teisės aktus, informacija, susijusi su mokesčių teisės aktų pažeidimais, kai mokesčių mokėtojo kaltė įrodyta, ir pan.

Šios mokesčių administratoriaus teisės realizavimą detaliau reglamentuoja Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 29 d. įsakymas Nr. VA-147 „Dėl paslapyje nelaikomos informacijos apie mokesčio mokėtoją paskleidimo tretiesiems asmenims taisyklių patvirtinimo“: „Mokesčių administratoriui pateikta paslapyje nelaikoma informacija apie mokesčių mokėtoją gali būti teikiama tretiesiems asmenims be mokesčių mokėtojo sutikimo ar žinios, esant teisėtiems bei apibrėžtiems šios informacijos panaudojimo tikslams. Mokesčių mokėtojai neprivalo pranešti mokesčių administratoriui apie konkrečius informacijos panaudojimo tikslus, kai pagal žodinius asmenų prašymus žodžiu tiesiogiai ar telefonu asmenims teikiama informacija nėra laikoma konfidencialia“<sup>58</sup>.

Mokesčių administravimo įstatymas įpareigoja mokesčių administratorių jam pateiktą informaciją apie mokesčių mokėtoją laikyti paslapyje ir naudoti tik teisėtiems tikslams, susijusiems išimtinai su savo funkcijų atlikimu. Be to, mokesčių administratoriaus pareigūnas informaciją apie mokesčių mokėtoją privalo laikyti paslaptimi ir pasibaigus tarnybos santykiams.

Kadangi Mokesčių administravimo įstatymas mokesčių administratoriui nustato pareigą saugoti jam pateiktą ar tapusią žinoma su mokesčių mokėtoju susijusią paslaptimi laikomą informaciją, kaip ir kiekvienas kitas šios pareigos nevykdantis asmuo, mokesčių administratorius atsako už slaptos informacijos paskleidimą be informaciją pateikusio asmens sutikimo. Taigi, mokesčių mokėtojas, patyręs nuostolių dėl to, kad mokesčių administratorius atskleidė su mokesčių mokėtoju susijusią slaptą informaciją, turi teisę teismo būdu reikalauti visiškai atlyginti tuo padarytą žalą.

---

<sup>58</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 29 d. įsakymas Nr. VA-147 „Dėl paslapyje nelaikomos informacijos apie mokesčio mokėtoją paskleidimo tretiesiems asmenims taisyklių patvirtinimo ( su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 124-4505. 6 p.

## **2.2. Mokesčių mokėtojo pareigos**

Mokesčių mokėtojo teisinį statusą sudaro ne tik teisės ir ir atitinkamos pareigos, kurių tinkamas įgyvendinimas turi užtikrinti savalaikį nustatyto dydžio valstybės ir savivaldybių pajamų gavimą.

**2.2.1. Mokesčių mokėtojo pareiga laiku ir tiksliai vykdyti mokestinę prievolę** yra laikytina pagrindine, kertine, kalbant apie mokesčių mokėtojo teisinį statusą Lietuvos Respublikoje, nes visos kitos Lietuvos respublikos mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnyje išvardintos mokesčių mokėtojo pareigos vienaip ar kitaip yra tiesiogiai arba netiesiogiai susijusios su ja, arba ją papildo ir jeigu ši pareiga nebus įgyvendinta teisingai, likusios mokesčių mokėtojo pareigos gali būti netinkamai įgyvendinamos.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme mokestinė prievolė yra suprantama kaip: „Mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu“<sup>59</sup>.

Mokestinė prievolė gali būti laikytina įvykdyta tik tada, kai mokesčių mokėtojas tinkamai ir laiku atlieka sekančius veiksmus: įsiregistruoja mokesčių mokėtoju; teisingai apskaičiuoja ir sumoka mokesčius; laiku pateikia teisingai užpildytas mokesčių deklaracijas ir prie jų prideda kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus; teisingai tvarko mokestinę apskaitą, saugo apskaitos dokumentus ir registrus. Taipogi, mokesčių mokėtojo pareiga laiku ir tiksliai vykdyti mokestinę prievolę yra neatsiejamai susijusi su mokesčių mokėtojo teise gauti nemokamą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms įvykdyti ir teisingas konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais bei mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimo principu. Tačiau, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 32 straipsnis, nustatantis mokesčių administratoriaus pareigas, imperatyviai neįtvirtina mokesčių administratoriaus pareigos suteikti nemokamą informaciją mokesčių mokėtojui, o taip pat nenumato administratoriaus atsakomybės tokiu atveju, kai mokesčių mokėtojas nėra mokesčių administratoriaus iniciatyva konsultuojamas ar informuojamas apie teisingą mokestinių prievolių įvykdymo tvarką. Taip yra todėl, kad teismų praktikoje yra formuojama nuomonė, kad būtent mokesčių mokėtojas, o ne mokesčių administratorius turi domėtis jam tenkančiomis prievolėmis ir jų vykdymu, pavyzdžiui: „Dėl pareiškėjos argumento, kad ji nežinojo ir nesuvokė, o mokesčių administratoriaus pareigūnai jai nepaaiškino apie prievolę registruotis PVM

---

<sup>59</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas ( su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243, 40 str. 1 p.



mokėtoja ir mokėti PVM, pažymėtina, jog Mokesčių administravimo įstatymo (2004 m. balandžio 13 d. įstatymo Nr. IX-2112 redakcija) 40 straipsnio 1 punktą numato, kad mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę. Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, jog pareiškėja, kaip mokesčių mokėtoja ir PVM apmokestinama ekonominę veiklą vykdančio asmuo, privalėjo savarankiškai domėtis jai tenkančiais mokesstinės prievolės apibrėžiančių teisės norminių aktų reikalavimais ir juos vykdyti. Byloje nėra duomenų jog pareiškėja pati ar per atstovą negalėjo įgyvendinti savo mokesčių teisių ir pareigų dėl tam tikrų objektyvių priežasčių.<sup>60</sup>

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčių mokėtojas pirmiausia pats yra atsakingas už tinkamą mokesstinės prievolės vykdymą nepaisant to, kokią informaciją jam suteikė mokesčių administratorius. Jis pats privalo žinoti, arba išsiaiškinti su savo mokesčių mokėjimu susijusias pareigas ir jų tinkamo įvykdymo tvarką, jas tinkamai vykdyti ir negali teisinti savo paties pareigų nevykdymo kitų asmenų nepakankamai atlikta jo veiklos kontrole.

### **2.2.2. Pareiga įsiregistruoti mokesčių mokėtoju ir laiku pranešti apie pasikeitusius mokesčių mokėtojų registre esančius duomenis**

Konkreči mokesčių mokėtojo pareiga yra detaliau reglamentuojama Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme ir lydimojuose teisės aktuose<sup>61</sup>. Šią pareigą savo praktikoje plačiai yra aptaręs Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas - „Mokesčių administravimo įstatymo 43 straipsnis numato, kad mokesčių mokėtojų apskaitai tvarkyti bei mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ir išskaičiavimo teisingumo kontrolei sudaromas bendras mokesčių mokėtojų registras. Mokesčių administratorius (atitinkama registro tvarkymo įstaiga) registruoja visus asmenis, kurių registravimas yra privalomas pagal šio Įstatymo 45 straipsnį. Vadovaujantis 45 straipsnio 1 dalimi, jei Mokesčių mokėtojų registro nuostatai nenustato kitaip, asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesť, privalo užsiregistruoti pas atitinkamą vietos mokesčių administratorių (registro tvarkymo

---

<sup>60</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 11 d. nutartis administracinėje byloje E.L v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-438-8/2011.

<sup>61</sup> Lietuvos Respublikos valstybės informacinių išteklių valdymo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2011, nr. 163-7739;

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. rugsėjo 6 d. nutarimas Nr. 1059 „Dėl mokesčių mokėtojų registro įsteigimo ir jų nuostatų patvirtinimo“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2000, nr. 77-2333;

Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2005 m. birželio 14 d. įsakymas Nr. VA-52 „Dėl užsienio juridinio asmens įregistravimo į mokesčių mokėtojų registrą/išregistravimo iš mokesčių mokėtojų registro“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2005, nr. 77-2804.

įstaiga) ir pateikti Mokesčių mokėtojų registro nuostatuose nurodytus mokesčių mokėtojo registravimo duomenis. Taigi šios nuostatos atitinka MAĮ 40 straipsnio 1 dalies 3 punkte įtvirtintą mokesčių mokėtojo pareigą – teisės aktų nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju bei laiku pranešti apie pasikeitusius Mokesčių mokėtojų registre esančius duomenis<sup>62</sup>.

Pavyzdžiui, fizinis asmuo, gaunantis darbo užmokestį ar kitas atlyginimo už darbą esmę atitinkančias ir su darbo santykiais susijusias pajamas, mokesčių mokėtoju registruojasi per savo darbdavį – mokestį išskaičiuojantį asmenį<sup>63</sup>, tai yra šią pareigą už jį atlieka mokesčius išskaičiuojantis asmuo.

Tam tikro turto mokesčių mokėtojus registruoja atitinkamas mokesčių administratorius, remdamasis turto teisinį registravimą atliekančios institucijos pateikta informacija<sup>64</sup>. Pavyzdžiui, asmenų, kurių teisės į nekilnojamąjį turtą yra įregistruotos Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registre, registraciniai duomenys į mokesčių mokėtojų registrą įrašomi pagal Valstybės įmonės registrų centro suteikiamą informaciją.

Pažymėtina, kad norint užtikrinti tinkamą ir savalaikį šios mokesčių mokėtojo pareigos įvykdymą mokesčių administratorius, disponuodamas informacija, turi teisę savo iniciatyva užregistruoti asmenį mokesčių mokėtoju arba patikslinti jo registracinius duomenis, jei jis turi tikslią informaciją apie mokesčių mokėtoją. Tokiems mokesčių administratoriaus veiksams inicijuoti būtina sąlyga yra netinkamas pareigos įsiregistruoti mokesčių mokėtoju vykdymas arba atsisakymas ją vykdyti apskritai. Apie nurodytus veiksmus mokesčių mokėtoju įregistruotas asmuo informuojamas, jeigu jo adresas yra žinomas<sup>65</sup>.

Teisėtam pareigos įsiregistruoti mokesčių mokėtoju įvykdymui yra nustatytas aiškus terminas - mokesčių mokėtojas yra įstatymiškai įpareigotas įsiregistruoti atitinkamame vietos mokesčių administracijoje ne vėliau kaip per penkias darbo dienas nuo teisinio asmens įregistravimo registre. Jeigu toks įsiregistravimas įstatymuose nenumatomas arba asmuo pradeda veiklą anksčiau negu penkios darbo dienos po teisinio registravimo, įsiregistruoti vietos mokesčių administracijoje jis privalo ne vėliau kaip veiklos vykdymo pradžios dieną. Jei mokesčių mokėtojo duomenys pasikeičia, jis turi apie šį faktą pranešti atitinkamam vietos mokesčių administratoriui, kuris kartu atlieka ir

---

<sup>62</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 5 d. nutartis administracinėje byloje V.G v. Tauragės apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-575-935/2011.

<sup>63</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 45 str. 2 d.

<sup>64</sup> *Ibid.*, 1, 45 str. 3 d.

<sup>65</sup> *Ibid.*, 45 str. 4 d.

registro tvarkymo įstaigos funkcijas, ne vėliau kaip per penkias darbo dienas nuo asmeninių duomenų pasikeitimo .

Jeigu mokesčių mokėtojas jau yra įregistruotas į registrą, bet patikrinimo metu nustatoma, kad jis vykdė individualią ar kitą veiklą kitu laikotarpiu, tai jo duomenys registre turi būti papildomi nauju veiklos vykdymo laikotarpiu.

Į registrą taip pat turi įsiregistruoti mokesčių mokėtojas, vykdamas individualią veiklą, jei jis savo pateiktoje metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje nurodo, kad gavo pajamų iš vykdytos individualios veiklos, bet registro tvarkytojas nustato, kad šių taisyklių nustatyta tvarka nėra jos įregistravęs. Nustatęs šį faktą, registro tvarkytojas turi informaciniame pranešime, nusiųstame mokesčių mokėtojui, priminti apie prievolę įregistruoti į registrą savo vykdytą individualią veiklą, pateikiant prašymo formą šių taisyklių nustatyta tvarka.

Į mokesčių mokėtojų registrą, kaip vykdamas individualią veiklą, privalo įsiregistruoti mokesčių mokėtojas, kuris vykdo individualią veiklą įsigijęs verslo liudijimą, tačiau jo gaunamos pajamos iš juridinių asmenų viršija 4 500 eurų sumą per mokestinį laikotarpį iš verslo liudijimo gaunamų pajamų.

Nepaisant aukščiau minėtos būtinybės laiku pateikti reikiamus duomenis vietos mokesčių administratoriui, reikia pažymėti, kad mokesčių mokėtojas neprivalo registracijos duomenų arba tam tikros jų dalies mokesčių administratoriui pateikti tiesiogiai, jei lygiai tokie patys duomenys yra arba jau buvo pateikti kitai valstybės registro arba registro funkcijas atliekančiai įstaigai, su kuria konkrečiau mokesčių mokėtojų registro valdytojas yra sudaręs duomenų perdavimo sutartį. Šiuo atveju mokesčių mokėtojai registruojami ir jų registro duomenys mokesčių mokėtojų registre yra tikslinami pagal atitinkamo valstybės registro mokesčių administratoriui pateiktą informaciją

Kiekvienas asmuo, kuris yra įregistruojamas mokesčių mokėtoju, gauna originalų mokesčių mokėtojo identifikacinį kodą. Fiziniais asmenimis, kurie nėra įregistruoti pagrindiniuose valstybės registruose (Juridinių asmenų, Lietuvos Respublikos gyventojų), tačiau jiems įstatymuose yra nustatyta prievolė mokėti mokesčius, mokesčių administratorius, kuris kartu atlieka ir registro tvarkytojo funkcijas, suteikia jiems identifikacinius numerius.

### 2.2.3. Mokesčių mokėtojo pareiga apskaičiuoti mokestį

Mokesčių mokėtojui yra nustatyta pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaujantis konkrečiais mokesčių įstatymais apskaičiuojant, sumokant ir deklaruojant privalomus mokėti mokesčius. Jeigu šios procedūros yra atliekamos teisingai, jos pasibaigia, o jeigu nors vienos iš jų metu mokesčių mokėtojas pažeidžia mokesčių įstatymų nuostatas, tada pareigos apskaičiuoti mokestį nevykdymas gali peraugti į mokestinį tyrimą, mokestinį patikrinimą arba mokestinius ginčus. Mokesčių administratorius atlikdamas tiek mokestinį tyrimą, tiek mokestinį patikrinimą, kontroliuoja ar mokesčių mokėtojas teisingai vykdo savo mokestinę prievolę teisingai ir laiku apskaičiuoti mokesčius. Jeigu mokesčių mokėtojas nesutinka su administratoriaus apskaičiuota ar perskaičiuota mokesčio suma ar šių procedūrų eiga, jis turi teisę apskusti bet kurį administratoriaus pareigūno veikimą ar neveikimą inicijuodamas mokestinius ginčus. Pažymėtina, kad Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnis įtvirtina, jog mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, teisės aktų nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, teisingai apskaičiuoti mokestį ir kt. Įvertinus išdėstytas teisės normas, darytina išvada, jog būtent mokesčių mokėtojui, o ne mokesčių administratoriui, kyla pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, bei, esant įstatymuose nustatytoms sąlygoms, įsiregistruoti mokesčių mokėtoju.

Paminėtina, kad mokesčių mokėtojas negali atsisakyti šios pareigos vykdymo arba tyčiniiais veiksmais ją vykdyti neteisingai remdamasis teiginiais, kad konkretaus mokesčio apskaičiavimo ar sumokėjimo tvarka yra neaiškiai ar nepakankamai kodifikuota Lietuvos Respublikos teisės aktuose, jei jis pats, kaip mokestinių santykių subjektas neįdėjo pastangų rasti ar suvokti atitinkamų teisės aktų. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo praktikoje yra pasisakęs:

„Teisėjų kolegija nesutinka su pirmosios instancijos teismo išvada, jog skundžiamas atsakovo sprendimas nėra pagrįstas objektyviais duomenimis ir teisės aktų normomis. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2013 m. vasario 20 d. sprendimo Nr. (23.17-08)-320-10951 priedas yra prievolių ataskaita, kurioje nurodyta prievolės tipas (konkretus mokestis), mokestinis laikotarpis, deklaracijos pateikimo data, prievolės ir delspinigių suma. Taigi, atsižvelgiant į pareiškėjo kaip mokesčio mokėtojo pareigas, numatytas Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnyje, jis privalėjo ir turėjo galimybę pagal savo apskaitos dokumentus žinoti, kokias mokesčių sumas jis deklaravo, per kokį terminą jis turėjo sumokėti mokesčius pagal pateiktas atitinkamo mokesčio deklaracijas, kokius privalėjo mokėti delspinigius, jeigu nesumokėjo mokesčio

per atitinkamo mokesčio įstatyme ar jo pagrindu priimtame lydimajame teisės akte nustatytą terminą“<sup>66</sup>.

„Mokesčių mokėtojas turi pareigą pats teisingai apskaičiuoti mokestį (Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnio 4 punktas). Jeigu mokesčių mokėtojui, vykdant šią pareigą, iškyla neaiškumų, jis gali kreiptis konsultacijos į mokesčių administratorių (Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnio 1 ir 2 punktai). Tuo tarpu mokesčių administratorius mokesčio deklaravimo metu negali žinoti visų reikšmingų mokesčių mokėtojo veiklos aplinkybių. Visapusiškai įvertinti mokesčių mokėtojo mokestinių prievolių vykdymo tinkamumą jis gali tik Mokesčių administravimo įstatymo VI skyriaus nustatyta tvarka atlikęs mokestinį patikrinimą, kas nagrinėjamu atveju ir buvo padaryta.“<sup>67</sup>.

Mokesčių administravimo įstatymo 66 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, priklausančių mokėti mokestį apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, išskyrus atitinkamuose mokesčių teisės aktuose numatytas išimtis<sup>68</sup>. Pastebėjęs, kad mokestis buvo apskaičiuotas neteisingai, mokesčių mokėtojas jį perskaičiuoja. Tačiau tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiuo mokesčio arba neteisingai apskaičiuo jį, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 66 straipsnio 2 dalį mokesčių mokėtojui priklausančių mokėti mokestį apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais Mokesčių administravimo įstatyme numatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais<sup>69</sup>. Tokiu atveju mokesčių mokėtojui atsiranda prievolė sumokėti trūkstamą mokesčių administratoriaus apskaičiuotą mokesčio sumą, be to, mokesčių mokėtojui yra skaičiuojami delspinigiai už laiku nesumokėtą mokesčio sumą ir gali būti skiriama Mokesčių administravimo įstatyme numatyto dydžio baudos.

Jeigu mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo pareigą apskaičiuoti mokesčius arba nebendradarbiauja su mokesčių administratoriumi, įstatymų nustatyta tvarka neveda apskaitos, nesaugo dokumentų ir dėl šios priežasties kliudo administratoriui nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydį įprastine tvarka, tai mokesčių administratorius mokesčio sumą apskaičiuoja pagal atliktą įvertinimą. 2004

---

<sup>66</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. vasario 6 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Hago“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-442-255/2014.

<sup>67</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. birželio 9 d. nutartis administracinėje byloje R.T.A v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A-442-1489/2011.

<sup>68</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 66 str. 1 d.

<sup>69</sup> *Ibid.*, 66 str. 2d.

m. gegužės 29 d. įsigaliojo 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“. Remiantis šiomis taisyklėmis, įvertinimas atliekamas, kai administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas<sup>70</sup>.

Mokestis už mokestinį laikotarpį negali būti apskaičiuojamas ir perskaičiuojamas neribotą laiką. Šis principas taikomas tiek mokesčių mokėtojo, tiek mokesčių administratoriaus atžvilgiu. Tokio teisinio reguliavimo reikšmė yra dvejopa. Viena vertus, mokesčių mokėtojas yra įpareigojamas laiku ir teisingai apskaičiuoti mokestį ir informuoti apie apskaičiuotą mokesčio sumą mokesčių administratorių, o suklydęs ar pastebėjęs netikslumus – operatyviai juos ištaisyti ir informuodamas apie tai mokesčių administratorių pateikti patikslintą mokesčio deklaraciją. Kita vertus, minėta teisės norma apriboja mokesčių administratoriaus teisę apskaičiuoti mokestį, kai mokesčių mokėtojas jo neapskaičiavo arba neteisingai apskaičiavęs neperskaičiavo.

Kaip minėta, pasitaiko atvejų, kai mokesčių mokėtojas nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiuotu priklausančio mokėti mokesčio dydžiu ar susijusiomis sumomis ir turi teisę ginčyti administratoriaus atlikto mokesčių apskaičiavimo teisingumą. Tačiau tokiu atveju jau mokesčių mokėtojas turi pareigą įrodyti, kad mokesčių administratoriaus apskaičiuotos mokesčių ir su jais susijusios sumos yra neteisingos. Tokiu būdu mokestiniuose teisiniuose santykiuose yra įtvirtinamas rungimosi principas.

#### **2.2.4. Mokesčių mokėtojo pareigos teisės aktų nustatyta tvarka vesti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus ir mokesčių mokėtojo pareiga laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus**

Teisingas ir efektyvus mokesčių mokėtojams tenkančių mokestinių prievolių apskaičiavimas nėra galimas nesurinkus duomenų, susijusių su konkrečia mokesčių mokėtojo komercine veikla, apskaitos tvarkymu ir buhalterinės apskaitos vedimu. Todėl mokesčių mokėtojui Mokesčių administravimo įstatymas nustatyto pareigą tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus. Mokesčių

---

<sup>70</sup> 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*, Nr. 86-3156.

administravimo įstatymo 73 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad priklausančius mokėti mokesčius mokesčių mokėtojas deklaruoja savarankiškai, išskyrus tiesiogiai atitinkamų mokesčių įstatymuose nurodytus atvejus<sup>71</sup>. Mokesčių administratorius iki neatsiras įrodymų teigiančių priešingai turi preziumuoti, kad mokesčio deklaracijoje nurodyti duomenys yra teisingi. Mokesčių administravimo įstatymo 66 ir 73 straipsniai įtvirtina, kad mokesčio deklaravimas – apskaičiavimas ir deklaracijos pateikimas – yra savarankiškas mokesčio mokėtojo veiksmas, todėl šio veiksmo negali atlikti mokesčių administratorius (išskyrus nustatytas išimtis), o deklaracijos pateikimas sukelia pasekmes pačiam mokesčių mokėtojui. Deklaracijoje yra pareiškama mokesčio mokėtojo valia dėl mokėtino mokesčio dydžio, todėl mokesčio deklaravimas suteikia teisę mokesčių administratoriui be jokių papildomų administracinių sprendimų priėmimo vykdyti priverstinį nepriemokos išieškojimą, jeigu pats mokesčių mokėtojas nevykdo jo deklaruotos mokesstinės prievolės

Mokesčių mokėtojo vedami mokesstinės apskaitos duomenys ir jų analizavimas yra vienas iš tinkamo mokesčių prievolių vykdymo - mokesčių sumokėjimo pagrindų. Šiuos duomenis mokesčio deklaracijos forma mokesčių mokėtojas turi pareigą ir privalo pateikti atitinkamam mokesčių administratoriui laiku, t.y. atitinkamuose mokesčių įstatymuose nustatytais tų mokesčių deklaracijų pateikimo terminais. Idant ši pareiga būtų vykdoma tinkamai, mokesčių mokėtojas turi įstatymuose nustatytą galimybę mokesčių deklaracijų pateikimo terminus pratęsti.

Kita svarbi išimtis šios pareigos vykdyme atsiranda, jei mokesčių mokėtojas laikinai nevykdo veiklos. Tada mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir terminais jis gali būti laikinai atleistas nuo tam tikro mokesčio deklaracijos pateikimo. Norint pasinaudoti šia išlyga, mokesčių mokėtojas turi atitikti sekančius kriterijus: nesudaryti ir nevykdyti jokių sandorių savo veikloje; nevykdyti atsiskaitymų su ūkio subjektais; negauti pajamų, išskyrus mokesčių mokėtojo banko sąskaitose esamų piniginių lėšų palūkanas. Ši išlyga nereiškia, jog mokesčių mokėtojas, kuris teisės aktų nustatyta tvarka yra atleistas nuo pareigos pateikti tam tikro mokesčio deklaraciją, kartu yra atleidžiamas ir nuo prievolės sumokėti tą mokestį, jeigu atitinkamu laikotarpiu ji buvo nustatyta.

Mokesčių mokėtojas turi teisę patikslinti mokesčio deklaraciją, jeigu nėra pasibaigęs mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) terminas – einamieji ir penkeri praėjusieji kalendoriniai metai, skaičiuojami atgal nuo tų metų, kada pradėdama mokestį

---

<sup>71</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243. 73 str. 1 d.

apskaičiuoti arba perskaičiuoti<sup>72</sup>. Tokia mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinta nuostata patvirtina, kad mokesčio mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį yra glaudžiai susijusi su jo teise perskaičiuoti mokestį ir pareiga pateikti deklaraciją. Mokesčio mokėtojo deklaracijos pateikimas turi būti suvokiamas ir laikomas vienu iš mokesčių apskaičiavimo būdų, nes būtent mokesčių deklaracijose atsispindi mokesčių mokėtojo apskaičiuoti ir sumokėti mokesčiai. Kartu šių pareigų tinkamas įgyvendinimas leidžia atlikti bendrąją mokesčių mokėtojo pareigą - laiku ir tiksliai vykdyti mokestinę prievolę.

Prieš pateikdamas mokesčių deklaraciją, mokesčių mokėtojas turi teisę pasirinkti jam patogų mokesčių deklaracijos pateikimo būdą: raštu ar elektroniniu būdu, bei turi teisę būti mokesčių administratoriaus aprūpintas nemokamomis deklaracijų formomis ir blankais, kad užtikrinti pareigos vykdymo sklandumą.

Siekiant, kad mokesčių mokėtojas galėtų tinkamai įgyvendinti pareigas vesti apskaitą, saugoti dokumentus ir laiku teikti mokesčių deklaracijas, yra būtina jį tinkamai informuoti. Tai jau yra mokesčių administratoriaus priedermė, - būtent jis, gavęs mokesčių mokėtojo prašymą, privalo jį teisingai informuoti, paaiškinti deklaracijų pildymo tvarką. Kitaip sakant, mokesčių mokėtojas turi teisę į informavimą ir konsultacijas.

Mokesčių mokėtojui teisės aktų tvarka nustatyta pareiga vesti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus, reiškia, kad mokesčių mokėtojas negali mokestinės apskaitos tvarkyti naudodamas savo susikurtą ir jam patogią sistemą, o tik griežtai laikantis įstatymų. Mokesčių mokėtojas, vykdydamas savo veiklą, privalo griežtai laikytis įstatyminių reikalavimų, kurie reglamentuoja mokestinės apskaitos tvarkymą ir kartu registruoti mokestines operacijas. Tik remiantis šiais duomenimis, mokesčių įstatymų pažeidimo atveju (pvz. mokesčių vengimo, sukčiavimo), mokesčių administratorius galėtų nustatyti pajamas, pelną, turtą, apyvartą ir kitus apmokestinimo objektus bei mokesčio bazę.

Paminėtina, kad be mokestinės apskaitos ir mokesčių deklaracijų teikimo, Lietuvos Respublikoje registruoti mokesčių mokėtojai, laiku teikdami metinę pajamų deklaraciją vietos mokesčių administratoriui, taip pat privalo pateikti ir informaciją apie visas per praėjusius kalendorinius metus užsienio bankuose atidarytas ir uždarytas sąskaitas. Mokesčių administravimo įstatymo 42 straipsnyje nustatyta, kad Lietuvos Respublikoje įregistruoti juridiniai asmenys apie atidarytas ir uždarytas visų rūšių sąskaitas užsienio valstybės kredito įstaigose privalo pranešti Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų

---

<sup>72</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 68 str.1d.



ministerijos ne vėliau kaip per penkias darbo dienas nuo sąskaitos atidarymo arba uždarymo dienos. Ši mokesčių mokėtojo pareiga yra nustatyta tam, kad mokesčių administratorius galėtų tinkamai vykdyti savo uždavinius ir funkcijas.

### **2.2.5. Mokesčių mokėtojo pareiga bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių**

Šią pareigą privalu aktyviai vykdyti viso mokesčių administravimo proceso metu. Mokesčių mokėtojas santykiuose su administratoriumi privalo laikytis jos, tam kad nepažeistų mokesčių administratoriui suteiktų teisių ir įgaliojimų. Kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Būtent mokesčių mokėtojas turi pareigą laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę. Sutiktina, kad mokesčių administratoriui yra pavestas uždavinys padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas, tačiau jis tai gali padaryti tik mokesčių mokėtojui bendradarbiaujant.

Bendradarbiavimo pareigos dėka mokesčių administratoriaus teisėti įgalinimai negali būti ribojami mokesčių mokėtojams suteikta veiksmų laisve. Tai reiškia, kad abiejų mokestinių santykių dalyvių teisės ir pareigas yra būtina suderinti ir panaikinti bet kokius tarp jų iškylančius prieštaravimus, neatitikimus. Mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus tarpusavio santykiai turi būti reguliuojami taip, kad nei viena šalis nepažeistų kitos šalies teisių ar netrukdytų vykdyti pareigų. Taigi, pareiga bendradarbiauti kyla ne tik mokesčių mokėtojui, bet tuo pačiu ir mokesčių administratoriui, šiuo atveju, mokesčių mokėtojas, atlikdamas bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi pareigą, savanoriškai turi vykdyti jam teikiamus teisėtus mokesčių administratoriaus nurodymus ir nekliudyti administratoriui įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių.

Šios pareigos tinkamo vykdymo svarbą savo praktikoje taipogi akcentuoja ir Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas: „Teisėjų kolegija akcentuoja, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos (MAĮ 8 str. 1 d.). Kilus nesutarimui tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo, kiekvienas iš jų yra atsakingas už operatyvų ir teisingą kilusio ginčo išsprendimą. Tokia mokesčių mokėtojo pareiga, be kita ko, kildintina iš MAĮ 40 straipsnyje įtvirtintų mokesčių mokėtojo pareigų *inter alia* pareigos bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti

įstatymų suteiktų teisių; pareigos pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją. Tokiu būdu, be kita ko, yra garantuojamas teisingas ir savo laiku atliekamas mokesčių surinkimas į valstybės biudžetą.<sup>73</sup>

Pabrėžtina, kad nesilaikant abipusio bendradarbiavimo tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigos mokesčių administratorius negalėtų tinkamai įvykdyti jam priskirtos mokesčių surinkimo į biudžetą funkcijos. Mokesčių mokėtojui nevykdant bendradarbiavimo pareigos tinkamai būtų pažeidžiami ir mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principai, nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Iš to seka, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas yra atsakingas už savo realiai atliktų operacijų tinkamą pagrindimą ir bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi jam priskirtų funkcijų ribose.

Kitą vertus, mokesčių administratoriaus pareiga bendradarbiauti turi pasireikšti efektyvia pagalba mokesčių mokėtojui vykdant mokestinę prievolę: pareiga suteikti nemokamą ir tikslią informaciją bei teisingas konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais.

### **2.2.6. Mokesčių mokėtojo pareigos mokestinio patikrinimo metu**

Mokesčių mokėtojas mokestinio patikrinimo metu privalo vykdyti dvi pareigas:

- a) Sudaryti patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas, kai patikrinimas atliekamas atvykus pas mokesčių mokėtoją<sup>74</sup>;
- b) Pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomus apskaitos duomenis bei kitą informaciją<sup>75</sup>;

Šios pareigos mokesčių mokėtojui yra nustatytos tam, kad mokesčių administratorius turėtų galimybę kontroliuoti, ar mokesčių mokėtojas teisingai apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka mokesčius.

Mokesčių mokėtojo pareiga sudaryti administratoriaus atliekamam patikrinimui reikiamas sąlygas, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją, yra kildinama iš bendrosios mokesčių mokėtojo pareigos bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti teisėtus jo nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymu

---

<sup>73</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. sausio 12 d. nutartis administracinėje byloje D.G v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A -575-12/2012.

<sup>74</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 40 str. 7 p.

<sup>75</sup> *Ibid.*, 40 str. 8p.

suteiktų teisių. Šios pareigos apimtis tiesiogiai priklauso nuo mokesčių administratoriui suteiktų įgaliojimų kiekio kiekvieno konkretaus mokestinio patikrinimo metu.

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“<sup>76</sup> 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“<sup>77</sup>.

Jei mokesčių administratorius mokestinį patikrinimą atlieka nuvykęs pas mokesčių mokėtoją, t.y. jo buveinės patalpose, mokesčių mokėtojas turi sudaryti administratoriaus pareigūnui patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas. Tuo atveju, jei mokėtojas negali sudaryti darbo sąlygų arba jos netinkamos, mokestinis patikrinimas atliekamas mokesčių administratoriaus patalpose<sup>78</sup>. Aišku, kad mokesčių administratorius turi teisę spręsti dėl konkrečios mokestinio patikrinimo vietos, ar mokestinį patikrinimą atlikti pas mokesčių mokėtoją arba savo buveinėje. Mokesčių administratorius taipogi sprendžia, ar sąlygos pas mokesčių mokėtoją jam yra tinkamos visiškai neatsižvelgdamas į mokesčių mokėtojo poziciją. Mokesčių administratorius, turėdamas apsisprendimo teisę, gali labai lengvai pažeisti mokesčių mokėtojo interesus ir trukdyti jo veiklai, nepaisant to, kad mokesčių mokėtojas turi priešpriešinę teisę į objektyviai kiek įmanoma trumpesnę patikrinimo atlikimo terminą, tuo labiau, kad Mokesčių administravimo įstatyme yra nustatyta, jog mokesčių administratorius, atlikdamas jam pavestas funkcijas, privalo stengtis kuo mažiau minėtą mokesčių mokėtojo veiklą trikdyti.

Vykdydamas mokestinį patikrinimą, mokesčių administratoriaus pareigūnas turi pilną teisę patikrinti mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus dokumentus, registrus, kompiuterinės apskaitos sistemas ir jų duomenis, mokesčių mokėtojo veikloje naudojamus techninius išteklius, įrengimus, jais pagamintą produkciją ir kitus objektus, toje apimtyje, kiek tai yra susiję su jam pavestomis atlikti funkcijomis, t.y. mokesčių

---

<sup>76</sup> 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“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr.80-2876.

<sup>77</sup> 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“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr.107-4025.

<sup>78</sup> 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“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr.80-2876. 31 p.

mokėtojo atliekamo mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo teisingumą bei atskiras mokesčių mokėtojo pareigas, susijusias su šių funkcijų atlikimo tvarka.

Norėdamas tinkamai įvykdyti minėtas pareigas, mokesčių mokėtojas turi administratoriaus pareigūnui pateikti visus dokumentus, iš jo reikalaujamus duomenis bei kitą informaciją, paaiškinimus. Jeigu mokesčių mokėtojas didžiąja dalimi savo apskaitą atlieka kompiuterizuotai ir šios apskaitos duomenys yra saugomi atitinkamuose laikmenose, mokesčių mokėtojas privalo pateikti mokesčių administratoriui kompiuterinės apskaitos duomenis ar jų kopijas, jei šis to teisėtai reikalauja.

„Mokesčių mokėtojui dokumentų registrų ir kitų duomenų parengimui bei pateikimui turi būti skiriama ne mažiau kaip dešimt dienų nuo pranešimo apie mokestinį patikrinimą mokėtojui įteikimo. Trumpesnis terminas gali būti nustatytas mokesčių mokėtojo prašymu arba sutikimu.“<sup>79</sup>. Ši norma turi išlygą kas šiek tiek palengvina aptariamą mokesčių mokėtojo pareigų vykdymą – mokesčių mokėtojas gali sutrumpinti dokumentų pateikimo terminą. Tam jis turi mokesčių administratoriui pateikti motyvuotą prašymą, kad mokestinis patikrinimas būtų pradėtas anksčiau, negu pranešime apie mokestinį patikrinimą nurodyta faktinė patikrinimo pradžios diena. Toks mokesčių mokėtojo prašymas yra nagrinėjamas tik tada, jeigu mokesčių administratorius jį gauna ne vėliau kaip likus penkioms dienoms iki termino atlikti mokestinį patikrinimą pradžios. Šiuo atveju, įvertinęs situaciją bei prašyme išdėstytus motyvus, mokesčių administratorius informuoja mokesčių mokėtoją apie faktinės mokestinio patikrinimo atlikimo pradžios datos pakeitimą arba ne.

Jeigu mokestinis patikrinimas yra atliekamas mokesčių administratoriaus buveinėje, administratoriaus pareigūnas gali pareikalauti, kad mokesčių mokėtojas įvykdytų savo pareigą pateikti jam visus mokestiniam patikrinimui reikalingus dokumentus. Savo ruožtu mokėtojas privalo leisti mokesčių administratoriui pasiimti jo apskaitos, sandorių ir kitus mokesčio apskaičiavimo teisingumo patikrinimui reikalingus dokumentus. Tačiau vykdydamas šią pareigą mokesčių mokėtojas gali reikalauti galimybės leisti pasidaryti paimtų dokumentų kopijas ir tų kopijų tikrumą patvirtinti savo žyma. Dėl tokios reglamentavimo pareigos sukeltos materialinės išlaidos tenka vien tik mokesčių mokėtojui ir dar paimami jo dokumentų originalai, o ne kopijos.

Dokumentų paėmimas iš mokesčių mokėtojo gali būti atliekamas jo patalpose. Jeigu mokesčių administratoriaus pareigūnas, norėdamas atlikti poėmį, susiduria su

---

<sup>79</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymas Nr.VA-87 „Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įformintino ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr.80-2876. 13 p.

sunkumais, jis gali teisėtai reikalauti iš mokesčių mokėtojo, kad šis patikrinimui reikalingus dokumentus ir duomenis pristatytų į mokesčių administratoriaus buveinę. Taigi, minėta pareiga gali būti atliekama dviem būdais: netrukdam mokesčių administratoriui paimti reikalingus dokumentus arba pristatant atitinkamus dokumentus bei duomenis pačiam administratoriui, atliekančiam mokestinį patikrinimą.

Mokesčių mokėtojui nevykdant arba netinkamai vykdant paminėtas savo pareigas, mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į tai, bei mokestinio patikrinimo sudėtingumą, veiklos pobūdį, tikrinimo mastą, gali savo nuožiūra pratęsti mokestinio patikrinimo trukmę.

## Išvados

1. Mokesčių teisės doktrinoje ir teismų praktikoje sutariama, kad mokesčių mokėtojas savo padėtimi yra svarbiausias mokestinių santykių subjektas. Jam numatyta pareiga mokėti mokesčius valstybei yra išvedama iš Lietuvos Respublikos Konstitucijos nuostatų, tačiau išsamiai jo kaip teisinių santykių subjekto padėtį, įpareigojimus ir teises aptaria tik kiti žemesnes teisinės galios aktai. Svarbiausias iš jų – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas.
2. Lietuvos Respublikos nepriklausomybės laikotarpiu vystantis mokestinių santykių teisiniam reglamentavimui teisinė pareiga mokėti mokesčius valstybei pradedama suvokti kaip būtina pareiga bet ne kaip prievolė ar bausmė, nes mokesčių mokėtojui tik tinkamai suvokiant būtinybę mokėti mokesčius, nekils grėsmė valstybės ekonominiam vystymuisi, biudžeto surinkimui ir valstybės suverenitetui.
3. Įstatyminių, kaip ir teorinių aiškinimų plečia praktika (šiuo atveju Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo), todėl norint suvokti mokesčių mokėtojo teisinės padėties niuansus, negalima nepasinaudoti teismų išaiškinimais, tačiau reikia atkreipti dėmesį, kad nors ir yra įmanoma šių sankirta su teisės teorija, teismų praktikos, prieštaraujančios mokestinių įstatymu nuostatoms, reikia vengti.
4. Mokesčių administravimo įstatymas bei lydintieji teisės aktai įtvirtina Lietuvos Respublikos mokesčių mokėtojo teisinį statusą ir padėtį mokestinių teisinių santykių metu suteikdami mokesčių mokėtojui teisių ir pareigų visumą. Mokesčių mokėtojas, kaip mokestinių teisinių santykių subjektas, savo veikloje privalo laikytis teisių ir pareigų pusiausvyros ir pasinaudoti jam suteiktomis teisėmis, būti aktyviu teisinių santykių dalyviu idant nepablogintų kito mokestinių teisinių santykių subjekto – mokesčių administratoriaus teisinės padėties.
5. Mokesčių mokėtojo teisės Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintos yra gan siaurai, labai konkretizuotai. Tačiau tarp mokesčių administratoriaus pareigos yra nurodytos plačios ir nėra pakankamai apibrėžtos. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojo teisės į informacijos slaptumą ir konsultavimą yra detalizuojamos atskiruose straipsniuose. Tuo tarpu Mokesčių administravimo įstatyme yra nustatyta, jog mokesčių administratorius, atlikdamas jam pavestas funkcijas, privalo stengtis kuo mažiau minėtą mokesčių mokėtojo veiklą trikdyti, tačiau ši pareiga nėra pakankamai detalizuota, nėra nurodyta ribos tarp veiksmų, kurie laikytini mokesčių mokėtojo veiklos trikdymu, o kurie šios ribos neperžengė. Reikalingas visų teisių detalizavimas.

6. Kai mokesčiai yra nepakankamai apibrėžti ar pernelyg sudėtingi, jie sukelia mokesčių mokėtojo priklausomybę nuo mokesčių administratoriaus valios.
7. Mokesčių mokėtojas mokestinio patikrinimo metu, siekdamas realizuoti savo procesines teises, privalo puikiai išmanyti mokesčių administratoriaus pareigūno veiklą reglamentuojančius poįstatyminius teisės aktus. Tai yra sudėtinga eiliniam mokesčių mokėtojui, todėl reikėtų numatyti priemones, efektyvinančias mokesčių mokėtojo informavimą.
8. Mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuotu priklausančio mokėti mokesčio dydžiu ar sumomis ir turintis teisę ginčyti administratoriaus atlikto mokesčių apskaičiavimo teisingumą turi pareigą pats įrodyti, kad mokesčių administratoriaus apskaičiuotos mokesčių ir su jais susijusios sumos yra neteisingos. Tokiu būdu mokesčių mokėtojas yra silpnesnis mokestinių santykių dalyvis ir atsiduria neproporcingoje situacijoje, nes privalo labai gerai ir smulkiai išmanyti mokesčių administratoriaus veiklos principus ir šios veiklos įstatyminį reglamentavimą.
9. Nepaisant to, kad mokesčių mokėtojas laikomas silpnesniu mokestinių santykių dalyviu, jis negali pateisinti jam mokesčių įstatymais nustatytų pareigų nevykdymo, turi domėtis, žinoti ir išsiaiškinti su savo mokesčių mokėjimu susijusias pareigas ir jų tinkamo įvykdymo tvarką.
10. Lietuvos mokesčių teisinė bazė vis dar nestabili. Norima įvesti ne tik naujus mokesčius, bet ir galiojantys teisės aktai dažnai keičiami, papildomi ir sudaro mokesčių mokėtojams didelių rūpesčių.

## Mokesčių mokėtojo teisinė padėtis Lietuvos Respublikoje

### Santrauka

Magistriniu darbu siekiama sistemiškai teoriniu ir praktiniu aspektais išanalizuoti mokesčių mokėtojo teisinės padėties ypatumus Lietuvos Respublikos mokesčių teisės kontekste. Idant šis tikslas būtų įgyvendinamas kuo efektyviau, siekiama aptarti mokesčių mokėtojo teisinės padėties istorines atsiradimo priežastis, vystimosi eigą ir reikšmę, atskleisti Lietuvos Respublikos mokesčių mokėtojo teisinę padėtį, suformuotą Lietuvos Respublikos Konstitucijos, galiojančio Mokesčių administravimo įstatymo ir kitų poįstatyminių mokesčių teisės aktų bei teismų praktikos kontekste; visapusiškai išanalizuoti mokesčių mokėtojui nustatytų vykdyti pareigų ir suteiktų teisių visumą. Darbe pateikiami Lietuvos Respublikos teismų praktikos pavyzdžiai atspindintys mokesčių mokėtojui tenkančių teisių ir pareigų visumos įgyvendinimo ypatumus.

Analizuojamos temos specifiskumas lėmė ir magistrinio tiriamojo darbo struktūrą. Pirmojoje darbo dalyje nagrinėjama mokesčių mokėtojo teisinės padėties samprata, jos raida ir reikšmė Lietuvos Respublikoje. Antrojoje dalyje detaliai analizuojamos Lietuvos Respublikos teisės aktuose mokesčių mokėtojui suteikiamos teisės. Trečioji dalis susideda ir Lietuvos Respublikos teisės aktuose mokesčių mokėtojui numatytų pareigų analizės.

Remiantis magistriniame darbe atliktos analizės rezultatais galima teigti, kad mokesčių mokėtojo teisinė padėtis Lietuvoje evoliucionavo valstybei besivystant ir turi ne tik įstatyminę, bet ir konstitucinę prigimtį. Svarbiausiose mokesčių mokėtojo teisinę padėtį reglamentuojančiuose teisės aktuose vis dar egzistuoja aiški mokesčių mokėtojui nustatytų pareigų ir suteiktų teisių sankirta bei dažna jam suteiktų ir siauriai apibrėžtų teisių ir pareigų, bei analogiškai mokesčių administratoriui nustatytų pareigų ir teisių priešprieša. Tuo pačiu – dažnas galiojančių mokestinių teisės aktų keitimas bei juose nustatytų teisių ir pareigų įgyvendinimo plėtojimas poįstatyminiais aktais taipogi apsunkina mokesčių mokėtojui nustatytą būtinybę savo mokestinę veiklą vykdyti teisėtai ir kelia pavojų mokesčių mokėtojo teisinės padėties stabilumui.



# **Taxpayer's Legal Status in the Republic of Lithuania**

## **Summary**

The objective of this Master's thesis is to systematically analyse, from theoretical and practical angles, the specifics of taxpayer's legal status in the context of tax law of the Republic of Lithuania.

To effectively achieve this objective, the following areas are covered:

- historical reasons that led to formation of the legal status of a taxpayer, its evolution and relevance thereof;

- disclosure and description of taxpayer's legal status, as it was formed in the context of the Constitution of Republic of Lithuania, Law on Tax Administration that is now in force and other legislative acts (secondary legislation) in the area of tax law, as well as court jurisprudence;

- exhaustive analysis of rights and obligations of a taxpayer.

In this Master's thesis, a number of examples are provided, by way of reference to court jurisprudence, which reflect practical specifics of implementing legislation on rights and obligations of a taxpayer.

Consequently, the specifics of the topic have determined the structure of this Masters's thesis.

Part I covers the concept, evolution and relevance of a taxpayer's legal status in the Republic of Lithuania.

Part II contains detailed analysis of the rights of a taxpayer that are foreseen in tax laws of the Republic of Lithuania.

To conclude, Part III contains analysis of the obligations of a taxpayer that are also foreseen in tax laws of the Republic of Lithuania.

The results of the analysis carried out in this Master's thesis permit to conclude that taxpayer's legal status in Lithuania has evolved together with development of the state and has its roots not exclusively in legislative acts but is of constitutional nature as well.

In the most important legislative acts that regulate taxpayer's legal status, clear intersection between rights and obligations of a taxpayer can still be observed.

Moreover, one can often encounter a conflict between narrowly defined rights and obligations of a taxpayer and analogous rights and obligations foreseen for tax administrator.

In addition, frequent amendments to existing tax laws and further development through secondary legislation of taxpayer's rights and obligations foreseen therein complicates further the duty of a taxpayer to carry out its taxable activities in compliance with law and consequently endangers stability of taxpayer's legal status.

## Literatūros sąrašas

### Norminė literatūra:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1992, nr.33-1014;
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 61-1525;
3. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr.63-2243;
4. Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2000, nr.74-2262;
5. Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2012, nr. 110-5564;
6. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1999, nr. 13-308;
7. Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 50-1632;
8. Lietuvos Respublikos valstybės informacinių išteklių valdymo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2011, nr. 163-7739;
9. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-40 „Dėl valstybinės mokesčių inspekcijos oficialios informacijos viešinimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2006, nr. 45-1642;
10. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 24 d. įsakymu Nr.VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2012 m., nr.116-5917;
11. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. spalio 9 d. įsakymas Nr. VA-66 „Dėl konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2007, nr. 106 – 4364;
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 įformintino ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr.80-2876;

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 informavimo ir tvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr.107-4025;

14. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 23 d. įsakymas Nr.VA-203 „Dėl kompleksinių ir teminių patikrinimų bei operatyvių patikrinimų rūšių klasifikatorių patvirtinimo“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr.186-6958;

15. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr.VA-108 „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą R0687 formos ir užduoties atlikti mokestinį tyrimą FR0688 formos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2004, nr.88-3258;

16. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 29 d. įsakymas Nr. VA-147 „Dėl paslapyje nelaikomos informacijos apie mokesčio mokėtoją paskleidimo tretiesiems asmenims taisyklių patvirtinimo ( su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 124-4505;

17. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. rugsėjo 6 d. nutarimas Nr. 1059 „Dėl mokesčių mokėtojų registro įsteigimo ir jų nuostatų patvirtinimo“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2000, nr. 77-2333;

18. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2005 m. birželio 14 d. įsakymas Nr. VA-52 „Dėl užsienio juridinio asmens įregistravimo į mokesčių mokėtojų registrą/išregistravimo iš mokesčių mokėtojų registro“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2005, nr. 77-2804;

19. 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*, Nr. 86-3156;

### Specialioji literatūra:

20. SUDAVIČIUS, Bronius, MEDELIENĖ, Aistė, *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011;
21. КУЧЕРОВ, И.И. *Налоговое право зарубежных стран*. Москва: 2003;
22. ŠILEIKIS, Egidijus, *Alternatyvi konstitucinė teisė*. Vilnius: 2005;

### Praktinė medžiaga:

23. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27-1 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 "Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo" 2 punkto, taip pat šiuo Vyriausybės nutarimu patvirtintų Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus "Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai" ir skyriaus "Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai" atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“. *Valstybės žinios*, 2003, nr. 109-4887;
24. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. liepos 10 d. Nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ *Valstybės žinios*, 1997, nr. 67-1696;
25. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje R.A.P v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. P-556-272/2009;
26. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. rugsėjo 22 d. sprendimas administracinėje byloje J.A.P. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-442-965/2010;
27. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinėje byloje AB „Lietuvos energija“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr.A-575-1883-13;
28. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje UAB „AMV“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr.A-575-312/2011;

29. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. birželio 1 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Litana ir Ko“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr.A-438-657/2009;
30. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gegužės 26 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Forsitia“ v. Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, Nr.A-575-956/2011;
31. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. gruodžio 21 d. nutartis administracinėje byloje G.J v. Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, Nr.A-438-1481/2009;
32. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. liepos 31 d. nutartis administracinėje byloje J.N v. Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, Nr.A-556-1627/2014;
33. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 18 d. nutartis administracinėje byloje A.M v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr.A-556-427/2011;
34. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. birželio 22 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Kabotažas“ v. Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, Nr.A-143-722/2008;
35. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. vasario 9 d. sprendimas administracinėje byloje VšĮ „Egzotikos autosportas“ v. Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, Nr.A-180-127/2007;
36. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 29 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Delantera“ v. Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcija, Nr.AS-442-533/2010;
37. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 11 d. nutartis administracinėje byloje E.L v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-438-8/2011;
38. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 5 d. nutartis administracinėje byloje V.G v. Tauragės apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-575-935/2011;
39. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. vasario 6 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Hago“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-442-255/2014;

40. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. birželio 9 d. nutartis administracinėje byloje R.T.A v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A-442-1489/2011;

41. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. sausio 12 d. nutartis administracinėje byloje D.G v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A -575-12/2012.