

MOKESTINĖS PRIEVOLĖS ĮVYKDYMO UŽTIKRINIMO INSTITUTAS VIEŠOJO ADMINISTRAVIMO PROCESĖ

Haroldas Juška, Giedrė Subačiūtė-Dulinskienė

Kauno kolegija

Anotacija. Mokestinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokesť, laiku sumokėti mokesť bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu. Mokestinė prievolė laikytina tiesiogiai susijusi ir papildanti mokesčio kategoriją, kurie yra valstybės finansų sistemos esminė dalis bei pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas. Ypatinga mokesčių svarba formuojant valstybės (biudžetą) pajamas objektyviai lemia veiksmingos mokesčių surinkimo valdymo (administravimo) sistemos sukūrimo būtinybė. Mokesčių administravimas apima visumą priemonių, kurias taiko valstybės ir savivaldybės institucijos, siekdamos nustatyti ir surinkti mokesčius bei kitus piniginius mokėjimus. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojas dažnai vėluoja mokėti mokesčius, jog yra pagrįsta rizika, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčių ir su juo susijusių sumų, siekiant užtikrinti pajamų gavimą, įstatymų leidėjas mokesčių administratoriui suteikė instrumentus – mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemones.

Raktiniai žodžiai: mokestinė prievolė, delspinigiai, turto areštas, hipoteka, laidavimas, garantija.

Įvadas

Mokesčiai yra pagrindinis pajamų šaltinis, todėl valstybė yra materialiai suinteresuota juos surinkti nustatytais terminais ir tam tikro dydžio. Ypatiną mokesčių svarba formuojant valstybės (biudžetą) pajamas objektyviai lemia veiksmingos mokesčių surinkimo valdymo (administravimo) sistemos sukūrimo būtinybė. Mokesčių administravimas apima visumą priemonių, kurias taiko valstybės ir savivaldybės institucijos, siekdamos nustatyti ir surinkti mokesčius bei kitus piniginius mokėjimus. Tokios teisinės kategorijos įtvirtinimas įstatymuose laikytinas dėsningu reiškiniu, nulemtu pačių mokesčių, kaip pagrindinio valstybės pajamų šaltinio, reikšme. Įstatymų leidėjas siekia kuo daugiau reglamentuoti mokestinės prievolės šalių teisių ir pareigų įgyvendinimo procedūras, kartu siekdamas pagrindinio mokesčių teisės tikslo – teisinėmis priemonėmis užtikrinti valstybės pajamų gavimą. Mokesčių administratorius administruodamas mokesčius iš esmės veikia kaip viešojo administravimo subjektas, šiuo tikslu, be kita ko, priimdamas administracinius sprendimus, kontroliuodamas mokesčių mokėtojus, teikdamas administracines paslaugas (Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo (toliau LVAT) 2011-06-27 nutartis byloje Nr. A⁵⁵⁶-336/2011)). Atsakingo valdymo principas, be kita ko, kylantis iš imperatyvų, kad valdžios galias riboja Konstitucija ir kad valdžios įstaigos tarnauja žmonėms, suponuoja, jog valstybės institucijos ir pareigūnai, vykdydami funkcijas ir įgyvendindami valstybės valdžią, turi veikti vadovaudamiesi Konstitucija, teise, tautos ir Lietuvos valstybės interesais. Šios pareigos privalo laikytis visos valstybės institucijos, visi valstybės pareigūnai (LR Konstitucinio teismo (toliau LR KT) 2004-07-01 nutarimas)), įskaitant ir mokesčių administratorių. Pesta-

rojo veikla apima mokesčių mokėtojų veiklos, kiek tai susiję su jų mokestinių prievolių vykdymu, kontrolę, kuri privalo griežtai atitikti įstatymų reikalavimus, būti pagrįsta teisinėmis ir faktinėmis aplinkybėmis, tiesiogiai susieta su įstatymų skirtų funkcijų ir uždavinių įgyvendinimu.

Straipsnio tikslas: išanalizuoti įstatymų leidėjo mokesčių administratoriui suteiktas teisinio reguliavimo priemones, siekiant užtikrinti mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimą bei apibendrinti praktinį jų įgyvendinimą teismų praktikoje.

Tyrimo uždaviniai: mokestinės prievolės sampratos analizė; mokesčių mokėtojo savanoriško mokestinės prievolės įvykdymo būdų analizė; mokesčių administratoriaus mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonių analizė; teismų praktikos analizė.

Tyrimo metodai: dokumentų analizės, analitinis kritinis metodai.

1. Mokestinė prievolė ir jos įvykdymas

2004-04-13 LR Mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 (toliau MAĮ) įtvirtino mokestinės prievolės kategoriją, kuri yra tiesiogiai susijusi ir papildanti mokesčio kategoriją. Tokios teisinės kategorijos įtvirtinimas įstatyme laikytinas dėsningu reiškiniu, nulemtu pačių mokesčių, kaip pagrindinio valstybės pajamų šaltinio, reikšme. MAĮ (2 str. 18 d.) mokestinė prievolė vertinama pirmiausia vadovaujantis viešosios teisės pozicijomis, tik kaip mokesčių mokėtojo atitinkamų pareigų „rinkinys“. Tačiau platesnis MAĮ teksto aiškinimas leidžia mokestinę prievolę vertinti kaip atitinkamą santykį, kylantį tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės. Tokio santykio narė valstybė turi tikslą surinkti jai reikalingas pajamas ir siekti, kad mokesčių mokėto-

jas tinkamai vykdytų jam nustatytas pareigas šioje srityje, o mokesčių mokėtojas – tikslą įvykdyti jam nustatytas pareigas ir išvengti valstybės numatytų poveikio priemonių taikymo. Aiškinantis mokesstinės prievolės teisinę prigimtį reikia atsižvelgti ir į KT 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimą, pagal kurį pareiga mokėti įstatymu nustatytus mokesčius vertintina kaip konstitucinė pareiga, kuri įstatymuose yra įtvirtinta kaip valstybės reikalavimas, skirtas visiems mokesčių mokėtojams, dėl to mokesčių mokėtojas privalo dalį savo nuosavybės, kuri yra išreiškiamą tam tikra pinigų suma, pervesti į valstybės (savivaldybių) biudžetą, nes kitaip bus pažeistas viešasis interesas bei kitų asmenų teisės ir įstatymų saugomi interesai. Būtent todėl pareiga mokėti mokesčius (mokestinė prievolė) vertintina kaip kylanti pagal įstatymą (Konstitucijos 67 straipsnį), o santykiškai, atsirandantis vykdamas šią pareigą, yra reglamentuojami viešosios teisės normomis. MAĮ laikomasi pozicijos, kad mokesčių mokėtojai yra pakankamai sąmoningi ir todėl pasirengę savarankiškai ir savanoriškai vykdyti jiems tenkančias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu susijusias pareigas. Būtent todėl įstatymo leidėjas pirmenybę teikia savanoriškiems mokesstinės prievolės įvykdymo būdams reglamentuoti. Mokestinė prievolė įvykdoma: 1) sumokant mokestį ir su juos susijusias sumas; 2) trečiajam asmeniui perimant mokesčių mokėtojo mokesstinę nepriemoką; 3) įskaitant turimą mokesčio permoką (skirtumą) mokestinei nepriemokai dengti (MAĮ 81 straipsnis).

2. Mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai

Asmens pareiga mokėti mokesčius – konstitucinė pareiga, todėl turi būti nustatytas toks teisinis reguliavimas, kad būtų užtikrintas mokesčių tinkamas mokėjimas, kad mokesčiai būtų mokami laiku (KT 2006 m. sausio 24 d. nutarimas). Valstybė turi tikslą surinkti jai reikalingas pajamas ir siekti, kad mokesčių mokėtojas tinkamai vykdytų jam nustatytas pareigas šioje srityje, o mokesčių mokėtojas – tikslą įvykdyti jam nustatytas pareigas ir išvengti valstybės numatytų poveikio priemonių taikymo. Tokie tikslai lemia, kad įstatymų leidėjas siekia kuo daugiau reglamentuoti mokesstinės prievolės šalių teisių ir pareigų įgyvendinimo procedūras, kartu siekdamas pagrindinio mokesčių teisės tikslo – teisinėmis priemonėmis užtikrinti valstybės pajamų gavimą. Ypatinga mokesčių svarba formuojant valstybės pajamas objektyviai lemia veiksmingos mokesčių surinkimo valdymo (administravimo) sistemos sukūrimo būtinybę. Mokesčių administravimas apima visumą priemonių, kurias taiko valstybės ir savivaldybės institucijos, siekdamos nustatyti ir surinkti mokesčius bei kitus piniginius mokėjimus. Valstybei atstovaujantis mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į tai, kad numatoma iš mo-

kesčio mokėtojo priskaičiuoti privalomus sumokėti mokesčius bei į tai, kad mokesčių mokėtojas dažnai vėluoja mokėti mokesčius, jog yra pagrįsta rizika, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turimą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčių ir su juo susijusių sumų gali taikyti mokesčių mokėtojui prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonės. MAĮ 33 straipsnio 15 punkte numatyta, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam paskirtas funkcijas, turi teisę taikyti mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus. Šių būdų sąrašas yra pateikiamas to paties įstatymo 95 straipsnio 1 dalyje ir apima delspinigius, turto areštą, nurodymą kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos (sąskaitų), hipoteką ar įkeitimą bei laidavimą ar garantiją, įskaitant atvejus, kada laidavimu arba garantija užtikrinamas galinčios atsirasti mokesstinės prievolės įvykdymas. Mokesčių administratorius gali naudoti ir kitus mokesčių įstatymų nustatytus atsiradusios arba galinčios atsirasti mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus (MAĮ 95 str. 3 d.), kaip antai, mokesstinės prievolės nustatymas pagal paskutinės prieš tai buvusio mokesčio laikotarpio mokesčių mokėtojo pateiktos deklaracijos duomenis, nurodymas mokesčių mokėtojui atsiskaityti negrynaisiais pinigais.

2.1. Delspinigiai

Delspinigiai yra prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, kuomet skolininkas yra neįvykdęs ar netinkamai įvykdęs mokesčių mokėtojo prievolę. Delspinigių paskirtis - užtikrinti mokesstinės prievolės įvykdymą (LVAT 2010-04-12 nutartis byloje Nr. A⁵⁵⁶-646/2010). Delspinigiai nėra sankcija už mokesčių įstatymų pažeidimus, o yra mokesstinės prievolės užtikrinimo būdas (LVAT 2014-01-29 nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-154/2014). Delspinigių, kaip mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonės, esmė yra ta, kad jų taikymas arba galimybė juos taikyti skatina mokesstinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo ar netinkamo vykdymo atveju – užtikrina įsiskolinimo biudžetui bei turtinių valstybės praradimų padengimą (LVAT 2011-11-18 nutartis byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011). Delspinigiai taikomi esamoms prievolėms užtikrinti bei gali būti taikomi kartu su kitais mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimo būdais. 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 (KT 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Delspinigiai pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių. LVAT išplėstinė teisėjų kolegi-

ja atsižvelgdama į tai, kad byloje buvo kilęs ginčas dėl 426 litų akcizo ir 107 litų PVM delspinigių, konstatavo, kad vertinant delspinigius kriminalinės baudmės (nubaudimo), kaip ji suprantama Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos Septintojo protokolo 4 straipsnio 1 dalyje, požymių kontekste, negalima teigti, jog nagrinētu atveju įpareigojimas pareiškėjai sumokėti delspinigius lėmė jos nubaudimą. Nagrinėjamu atveju delspinigiai atliko kompensacinę funkciją (LVAT 2011-11-18 nutartis byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011).

Delspinigių skaičiavimas yra siejamas su privalomo sumokėti mokesčio nesumokėjimu ar jo pavėluotu sumokėjimu. Delspinigių skaičiavimo prielaidos yra siejamos su atvejais, kai mokesčių mokėtojas (laiku) nesumoka į biudžetą privalomų sumokėti mokesčių ir su jais susijusių sumų, arba pagal mokesčių mokėtojo prašymą nepagrįstai jam sugrąžinama (įskaitoma) mokesčio permoka. Pažymėtina, kad jei atitinkamas mokesčio įstatymas nenustato kitaip, šis mokestinės prievolės užtikrinimo būdas netaikomas biudžetinėms įstaigoms, taip pat Lietuvos bankui. Delspinigių dydis ir jo apskaičiavimo tvarka yra nustatyta Delspinigių už nelaiku sumokėtų mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio apskaičiavimo taisyklėse, patvirtintose finansų ministro 2004 m. gegužės 14 d. įsakymu Nr. 1K-188, atsižvelgiant į vidutinę praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų litais Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį. Delspinigių dydis nustatomas minėtąją palūkanų normą padidinus 10 procentinių punktų (MAĮ 99 str.).

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad mokesčių mokėtojui už laiku ir tinkamai neįvykdytą mokestinę prievolę apskaičiuotų delspinigių dydį pirmiausia privalo pagrįsti mokesčių administratorius (MAĮ 67 str. 1 d.). Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 d.). Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-851/2011 buvo nustatyta, kad pareiškėjui (mokesčių mokėtojui) nurodytos sumokėti delspinigių sumos buvo pagrįstos mokesčių administratoriaus pateiktomis delspinigių apskaičiavimo lentelėmis. Tuo tarpu pareiškėjas nepateikė jokių pagrįstų argumentų dėl šių delspinigių sumų apskaičiavimo neteisingumo. Dėl šių aplinkybių LVAT atmetė pareiškėjo argumentus (LVAT 2011-05-05 nutartis byloje Nr. A⁵⁷⁵-851/2011).

Delspinigiai už laiku nesumokėtą deklaruotą mokestį yra numatyti MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 1 punkte. Pastaroji nuostata įtvirtina, jog delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį. Iš šios teisės normos matyti, kad delspinigių skaičiavimas yra

siejamas su privalomo sumokėti mokesčio nesumokėjimu ar jo pavėluotu sumokėjimu, o jų mokėjimas susijęs su mokesčių nesumokėjimu ar pavėluotu mokesčių sumokėjimu, todėl kitos su delspinigių skaičiavimu susijusios aplinkybės neturi reikšmės (Mokestinių ginčų komisijos (toliau MGK) 2009-12-30 sprendimas byloje Nr. S-407(7-401/2009)).

MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktas numato delspinigių mokėjimą už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį. LVAT ne kartą yra pažymėjęs, kad aiškinant MAĮ 81 straipsnio 2 dalies, 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto ir 97 straipsnio 2 dalies nuostatas sisteminiu teisės aiškinimo metodu, darytina išvada, kad įstatymų leidėjas yra nustatęs du skirtingus ir savarankiškai taikomus delspinigių skaičiavimo už netinkamą mokestinės prievolės vykdymą pagrindus tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas privalo sumokėti mokesčių sumą, nurodytą mokesčių administratoriaus sprendime dėl mokestinio patikrinimo akto ar kito patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento patvirtinimo (LVAT 2011-04-22 nutartis byloje Nr. A⁵⁵⁶-944/2011). Pirmu atveju delspinigiai yra skaičiuojami dėl to, kad mokesčių mokėtojas nesumokėjo mokesčio to mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatyto terminu. Šiuo pagrindu delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, ir baigiami skaičiuoti patikrinimo akto ar kito patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dieną. Antras delspinigių skaičiavimo pagrindas taikomas tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas per MAĮ 81 straipsnio 2 dalyje nustatytą terminą nesumoka sprendime, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, nurodytų papildomai apskaičiuotų mokesčių, paskirtų baudų ir apskaičiuotų delspinigių sumų. Šiuo atveju delspinigių skaičiavimas yra pradedamas nuo kitos dienos po minėto termino pasibaigimo (LVAT 2011-01-31 nutartis byloje Nr. A⁵⁵⁶-254/2011).

Delspinigių skaičiavimo trukmė

Atsižvelgiant į MAĮ 98 straipsnio 1 dalies nuostatas, delspinigiai yra skaičiuojami už kiekvieną pradelstą sumokėti mokesčius dieną, todėl prievolė mokėti mokesčius atsiranda kiekvieną dieną ir kiekvieną dieną ji apskaičiuojama naujai taikant tą dieną galiojančius teisės aktus, reglamentuojančius delspinigių skaičiavimą (LVAT 2009-12-07 nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-1359/2009). Delspinigiai, pradėti skaičiuoti už laiku mokestinės prievolės nevykdymą (MAĮ 97 str. 1 ir 2 d.), skaičiuojami ne ilgiau kaip 180 dienų nuo teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos, o mokesčių mokėtojui nesumokėjus jo (atitinkamo mokesčio

īstatyme nustatyto atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuoto nedeklaruojamo mokesčio, ne ilgiau kaip 180 dienų nuo atitinkamo mokesčio įstatyme numatyto sumokėjimo termino (MAĮ 98 str. 2 d.). Paminėtina, kad ši nuostata netaikoma skaičiuojant delspinigius už laiku nesumokėtus muitus (MAĮ 98 str. 4 d.). LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, jog pastarasis 180 dienų terminas yra taikomas tik skaičiuojant delspinigius už laikotarpį nuo mokesčių įstatymuose numatytos teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo momento. Kitaip tariant, šis terminas netaikomas situacijoms, kai delspinigiai apskaičiuojami už bet kokią kitą įstatymo nustatytą laikotarpį, kai dar nėra atsiradusi mokesčių administratoriaus teisė priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką. Pavyzdžiui, LVAT teisėjų kolegija konstatavo, kad minėtas 180 dienų terminas nebuvo pažeistas, nes pareiškėjui delspinigiai buvo paskaičiuoti tik už laikotarpius iki patikrinimo akto surašymo, kada mokesčių administratoriaus teisė priverstinai išieškoti nepriemoką dar net nebuvo atsiradusi (2009-02-10 LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-206/2009). Atkreiptinas dėmesys, kad aplinkybė, jog mokestinis patikrinimas teisės aktų nustatyta tvarka yra sustabdytas, pagal MAĮ nėra pagrindas neskaičiuoti delspinigių už sustabdymo laikotarpį, tačiau esant atitinkamam pareiškėjo prašymui, dėl šios aplinkybės gali būti svarstomas atleidimo nuo delspinigių mokėjimo už atitinkamą laikotarpį klausimas (LVAT 2011-03-31 nutartis byloje Nr. A⁵⁷⁵-662/2011).

Atleidimas nuo delspinigių

Delspinigių paskirtis – užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą ir paprastai jie skaičiuojami visada, kai yra tam įstatyme numatyti pagrindai. Tačiau mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies. Nuo delspinigių mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokestinio ginčo metu – ir mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija (MAĮ 100 str. 2 d.). LVAT konstatavo, jog atsižvelgiant į tai, kad mokestinis ginčas nagrinėjamas apeliacinės instancijos teisme, šis teismas taip pat gali spręsti dėl atleidimo nuo delspinigių. Teisėjų kolegija, įvertinusi byloje surinktus įrodymus, konstatavo, kad pareiškėjas yra fizinis asmuo, kurio ekonominė (socialinė) padėtis yra sunki, todėl atleido jį nuo apskaičiuotų delspinigių (LVAT 2005-01-28 nutartis byloje Nr. A⁴-105/2005). Šis atleidimo nuo delspinigių pagrindas yra analogiškas atleidimo nuo baudų pagrindams, numatytiems MAĮ tačiau sprendžiant atleidimo nuo delspinigių klausimą, nereikalaujama, kad mokesčių mokėtojas būtų sumokėjęs su apskaičiuotais delspinigiais susijusio mokesčio arba mokesčio suma būtų priverstinai išieškota arba mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas, t.y. sudaryta mokestinės paskolos sutartis.

2.2. Turto areštas

Turto areštas – MAĮ ir kitų įstatymų nustatyta tvarka ir sąlygomis taikomas mokesčių mokėtojo nuosavybės teisės į turtą arba atskirų šios teisės sudedamųjų dalių – valdymo, naudojimosi, disponavimo – priverstinis laikinas apribojimas siekiant užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą (MAĮ 101 str. 1 d.). Pastaroji įstatymo nuostata suteikia teisę mokesčių administratoriui areštuoti tik mokesčių mokėtojo turtą ir pagal šią teisės normą mokesčių administratorius negali areštuoti jokio kito asmens, t. y. asmens, kuris mokesčių teisės požiūriu nėra mokesčių mokėtojas, turto. Priešingas aiškinimas pažeistų apmokestinimo aiškumo principą (MAĮ 9 str.) ir, nesant konkretaus įstatyminio pagrindo, leistų mokesčių administratoriui suvaržyti teisę į nuosavybę, kurią, be kita ko, gina ir saugo Konstitucijos 23 straipsnis. Tokią išvadą apeliacinės instancijos teismas padarė nagrinėdamas pareiškėjo (fizinio asmens) skundą dėl mokesčių administratoriaus areštuoto jos turto, siekiant užtikrinti jos mirusio sutuoktinio įsteigtos individualios įmonės mokestinės prievolės įvykdymą. Nustatyta, kad visuose mokesčių administratoriaus surašytuose dokumentuose bei priimtuose sprendimuose mokesčių mokėtoju buvo nurodyta būtent pastaroji individuali įmonė. Taigi tokiu atveju MAĮ 101 straipsnio 3 dalis suteikė teisę mokesčių administratoriui areštuoti tik minėtos įmonės, t. y. juridinio asmens – individualios įmonės, turtą. Ginčijamu aktu areštuotas turtas nebuvo perduotas individualiai įmonei, jis priklausė pareiškėjai kaip fiziniam asmeniui. Vadinasi, mokesčių administratorius areštavo ne mokesčių mokėtojo turtą, nors tokios teisės jam MAĮ nesuteikė. Atsižvelgdama į šias aplinkybes, teisėjų kolegija ginčytą turto arešto aktą pripažino neteisėtu ir jį panaikino (LVAT 2011-01-31 nutartis byloje Nr. A⁵⁵⁶-100/2011). Mokesčių administratoriaus vykdomam turto areštui *mutatis mutandis* taikomos Civilinio proceso kodekso XLVIII skyriaus 675 straipsnio 1, 2, 4 ir 5 dalyse, 677, 678, 679, 680, 683, 684 straipsniuose, 686 straipsnio 1 ir 2 dalyse bei 688 straipsnyje nustatytos taisyklės. Šiuo atveju mokesčių administratoriaus pareigūnas turi visas teises ir pareigas dėl mokesčių mokėtojo ir trečiųjų asmenų, kaip ir šio kodekso nustatyta tvarka turtą areštuojantis antstolis (MAĮ 101 str. 6 d.).

MAĮ 101 straipsnio 3 dalis įtvirtina, kad mokesčių mokėtojo turtas gali būti areštuojamas, jeigu mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymo nustatyta tvarka nesumokėjo mokesčio ir su juo susijusių sumų arba jeigu mokesčių administratoriui priėmus sprendimą, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, yra pavojus, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokes-

čio ir su juo susijusių sumų. Vilniaus apygardos administracinis teismas pažymėjo, kad tam, jog būtų areštuotas mokesčio mokėtojo turtas pagal MAĮ 101 straipsnio 3 dalį, turi objektyviai egzistuoti mokesčių mokėtojo skola biudžetui: mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymo nustatyta tvarka nesumokėjo mokesčio ir su juo susijusių sumų arba priėmus minėtą sprendimą yra pavojus, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti (Vilniaus apygardos administracinio teismo (toliau VAAT) 2014-12-4 sprendimas byloje Nr. I-3057-561/2014)).

MAĮ 101 straipsnio 4 dalis nustato, kad mokesčių mokėtojo turtas taip pat gali būti areštuojamas, jeigu patikrinimo, ar teisingai apskaičiuotas ir sumokėtas mokestis, metu, taip pat pavedimo dėl specialisto išvados teikimo vykdymo metu nustatoma mokesčių įstatymų pažeidimų ir yra pagrįsta rizika, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų. Iš šios įstatymo nuostatos matyti, kad joje iš esmės yra nustatytos dvi sąlygos, kurioms esant gali atsirasti mokesčių administratoriaus teisė taikyti šioje teisės normoje numatytą poveikio priemonę: 1) kai atliekamo mokestinio patikrinimo metu nustatoma mokesčių įstatymų pažeidimų; 2) kai yra pagrįsta rizika (pavojus), kad dėl atitinkamų mokesčio mokėtojų veiksmų gali būti sunku arba tapti neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų. Pirmoji sąlyga gali būti patenkinama ne tik tais atvejais, kada jau yra padarytas pirminis konstatavimas, kad mokesčių mokėtojas nėra sumokėjęs nustatytų mokesčių ir su juo susijusių sumų, bet ir tais atvejais, kai, pradėjus bei vykdant mokestinį patikrinimą, daroma preliminari išvada (prielaida) apie galimus mokesčių įstatymų pažeidimus (LVAT 2011-02-07 nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-249/2011). Toks aiškinimas pagrįstas sisteminiu MAĮ nuostatų vertinimu – ar yra padaryti mokesčių prievolių vykdymo pažeidimai, konstatuojama patikrinimo akte bei sprendime dėl jo patvirtinimo, t. y. galutinis vertinimas, kad padaryti pažeidimai, iš kurio kyla teisinės pasekmės, pateikiamas paminėtuose aktuose. Tuo tarpu mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonė – turto areštas, turintis tikslą užtikrinti sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo formuluojamų nurodymų sumokėti papildomai priskaičiuotus mokesčius įvykdymą, taikomas tuojau pat, kai tikrinimo metu nustatomas pažeidimas, o ne tada, kai dėl jo (jų) įforminamas aktas, o tai reiškia, jog sąvokos „nustatoma mokesčių įstatymų pažeidimų“, vartojamos tiek MAĮ 101 straipsnio 4 dalyje, tiek šio įstatymo 132 straipsnio 1 dalyje, turinys yra akivaizdžiai skirtingas (LVAT 2005-03-30 nutartis byloje Nr. A⁷-77/2005). Taigi MAĮ 101 straipsnio 4 dalis suteikia teisę mokesčių administratoriui areštuoti mokesčių mokėtojo turtą ne tik įsiteisėjus spren-

dimui dėl patikrinimo akto tvirtinimo, bet ir patikrinimo metu, t. y. taikyti išieškojimo užtikrinimo priemones galima ir dėl (tikėtinos) būsimos mokestinės prievolės (LVAT 2008-06-02 nutartis byloje Nr. A⁶³-850/2008). Dėl minėtos antrosios MAĮ 101 straipsnio 4 dalies taikymo sąlygos pažymėtina, kad siekiant taikyti turto areštą, kiekvienu atveju turi būti nustatyta, kad egzistuoja realus pavojus, jog mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų (LVAT 2015-04-13 nutartis byloje Nr. A¹¹⁸-261/2015). Minėtos aplinkybės yra glaudžiai tarpusavyje susijusios. Grėsmė, kad turtas gali būti paslėptas, parduotas ar kitokiu būdu jo netekta, reiškia, kad turto, į kurį gali būti nukreiptas mokestinės nepriemokos išieškojimas, kiekis gali sumažėti tiek, kad gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų. Tai, savo ruožtu, pateisina atitinkamų apribojimų mokesčių mokėtojo turtui nustatymą, siekiant apsaugoti visuomenės ir valstybės interesą, kad nustatyti privalomi mokesčiai būtų sumokėti. MAĮ 101 straipsnio 4 dalies nuostatos taikymas siejamas su „pagrįsta rizika“, kad mokesčio mokėtojui priklausantis turtas gali būti jo paslėptas, parduotas ar kitokiu būdu prarastas. Pagrįstos rizikos, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų, buvimui gali būti reikšminga, kad:

- mokesčių mokėtojas sistemingai pažeidinėjo mokesčių įstatymus, siekdamas išvengti prievolės sumokėti mokesčius (mokesčių mokėtojo nesąžiningumas) (LVAT 2011-03-31 nutartis byloje Nr. A⁵⁷⁵-907/2011);
- mokesčių mokėtojas turi didelius įsipareigojimus kitiems kreditoriams ir (ar) jo nuosavybės teisės į turimą turtą yra suvaržytos pastariesiems įsipareigojimams padengti (LVAT 2007-01-22 nutartis byloje Nr. A⁶-90/2007).

Turto arešto apimtis yra apibrėžta MAĮ 101 straipsnio 2 dalyje, nustatančioje, jog mokesčių mokėtojo turto areštuojama ne daugiau negu tiek, kad būtų galima realiai ir visiškai užtikrinti mokestinių nepriemokų išieškojimą ir padengti su turto areštu bei išieškojimu susijusias išlaidas. Mokesčių administratorius įkainoja areštuojamą turtą rinkos kainomis, o mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus įkainojimu, turi teisę jį ginčyti įstatymų nustatyta tvarka (MAĮ 101 str. 5 d.). Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-17/2011 pripažinusi, jog įkainodamas areštuojamą turtą mokesčių administratorius turėjo teisę vadovautis Nekilnojamojo turto registre nurodyta vidutine šio turto rinkos verte, LVAT teisėjų kolegija atmetė pareiškėjo argumentus dėl MAĮ 101 straipsnio 2 ir 5 dalies nuostatų pažeidimo. Mokesčių mokė-

tojo pateikta turto įvertinimo pažyma buvo daugiau kaip pusantrų metų senumo, o kitų pakankamų argumentų ir įrodymų, kurie sudarytų pagrindą kitaip spręsti areštuoto turto įkainojimo klausimą, nepateikta (LVAT 2011-01-13 nutartis byloje Nr. A⁴⁴²-117/2011).

2.3. Nurodymas kredito, mokėjimo arba elektroninių pinigų įstaigai nutraukti pinigų išdavimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos

MAĮ 102 straipsnis įtvirtina mokesčių administratoriaus teisę duoti nurodymus kredito įstaigoms, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigoms nutraukti pinigų išdavimą ir pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos, jeigu mokesčių mokėtojas neleidžia patikrinti, ar teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčiai, arba jeigu dėl mokesčių mokėtojo yra priimtas sprendimas nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos kredito, mokėjimo arba elektroninių pinigų įstaigoje. Nurodymai kredito, mokėjimo arba elektroninių pinigų įstaigoms nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčio mokėtojo sąskaitų yra pateikiami į mokesčių mokėtojo sąskaitas, esančias kredito, mokėjimo arba elektroninių pinigų įstaigose nepriklausomai nuo to, ar sąskaitose yra lėšų ar ne. Dar galimi mokesčių administratoriaus nurodymai kredito, mokėjimo arba elektroninių pinigų įstaigoms nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčio mokėtojo sąskaitų pateikimą ir tais atvejais, kai mokesčių administratorius priima sprendimą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos kredito, mokėjimo arba elektroninių pinigų įstaigoje.

2.4. Hipoteka (įkeitimas)

Mokesčių administratorius, siekdamas užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą, turi teisę priimti sprendimą dėl mokesčių mokėtojo turto priverstinės hipotekos (įkeitimo) nustatymo arba sudaryti su mokesčių mokėtoju hipotekos arba įkeitimo sutartį (MAĮ 103 str.). Hipoteka neatima iš daikto savininko (mokesčių mokėtojo) teisės valdyti, naudoti įkeistą daiktą bei juo disponuoti atsižvelgiant į hipotekos kreditoriaus teises, jeigu hipotekos sandoryje nenustatyta kitaip. Perleidus įkeistą daiktą (turtinę teisę), hipoteka (įkeitimas) seka paskui daiktą (turtinę teisę). Priverstinė hipoteka ar įkeitimas, užtikrinant mokestinės prievolės įvykdymą, atsiranda vienašališku mokesčių administratoriaus sprendimu, neatsižvelgiant į mokesčių mokėtojo valią, todėl mokesčių mokėtojo sutikimo nustatyti ir įregistruoti priverstinę hipoteką ar įkeitimą nereikia. Kaip numatyta Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau CK) 4.176 straipsnyje, valstybės reikalavimams, atsirandantiems iš mokesčių teisinių santykių, užtikrinti hipoteka nustatoma mokesčių administra-

toriaus sprendimu. Šiame sprendime nurodomas daiktas, kuriam nustatoma priverstinė hipoteka, skolininkas – šio daikto savininkas, priverstinės hipotekos nustatymo pagrindas, priverstinės hipotekos terminas ir reikalavimo suma. Sutartinė hipoteka ir sutartinis įkeitimas atsiranda mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendro susitarimo pagrindu. Tuo atveju, kai mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminas yra atidedamas ar išdėstomas, iš mokesčių mokėtojo gali būti pareikalauta CK nustatyta tvarka užtikrinti mokestinės nepriemokos sumokėjimą įkeitimu ar hipoteka. LVAT pažymėjo, kad konkrečių atvejų, kuomet iš mokesčių mokėtojo privalo būti reikalaujama papildomai užtikrinti mokestinės nepriemokos sumokėjimą neapibrėžia nei MAĮ 88 straipsnis, nei kiti teisės aktai. Todėl į mokesčių administratoriaus diskreciją dėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo išdėstymo patenka ir teisė kiekvienu konkrečiu atveju, įvertinus visas tinkamam mokestinės nepriemokos sumokėjimo užtikrinimui svarbias aplinkybes, pasirinkti konkrečią mokestinės nepriemokos sumokėjimo užtikrinimo priemonę(-es) bei pareikalauti iš mokesčio mokėtojo šią sąlygą įvykdyti. Tokiu būdu mokesčių administratorius gali tinkamai atsižvelgti į kiekvienos konkrečios situacijos aplinkybes bei pasirinkti protingiausią, tinkamą balansą tarp viešojo intereso surinkti mokesčius ir asmens (mokesčių mokėtojo) intereso stabilizuoti savo finansinę būklę (LVAT 2013-09-19 nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-963-13). Vertindamas pareiškėjo skundą dėl mokesčio administratoriaus priverstinės hipotekos taikymo LVAT teisėjų kolegija pažymėjo, kad hipotekos objektu gali būti bet kurie nekilnojamieji daiktai, kilnojamasis turtas ir turtinės teisės, jeigu šis turtas hipotekos sandoriu įkeičiamas kartu su nekilnojamaisiais daiktais. Hipoteka yra priverstinė, kai įstatymų nustatytais atvejais prieš savininko valią nustatomas jam priklausančio nekilnojamojo daikto įkeitimas siekiant užtikrinti įstatymuose numatytų turtinių reikalavimų įvykdymą. Priverstinė hipoteka atsiranda įstatymų, teismo sprendimų ar įgalios tos institucijos (pareigūno) sprendimų pagrindais *inter alia* ir, kai būtina užtikrinti valstybės reikalavimus, atsirandančius iš mokesčių ir valstybinio socialinio draudimo teisinių santykių. O valstybės reikalavimams, atsirandantiems iš mokesčių ir valstybinio socialinio draudimo teisinių santykių, užtikrinti hipoteka nustatoma mokesčių administratoriaus ar Valstybinio socialinio draudimo fondo administravimo įstaigos sprendimu. Turtinės prievolės įvykdymo užtikrinimas priverstine hipoteka yra ne tik mokesčių administratoriaus teisė, bet ir pareiga teisėkūros subjektų pakankamai aiškiai įtvirtinta tiek Mokesčių administravimo įstatyme (LVAT 2013-01-22 nutartis byloje Nr. A⁵⁵⁶ - 68/2013).

2.5. Laidavimo arba garantijos pareikalavimas

Mokesčių administratorius, siekdamas užtikrinti mokesstinės nepriemokos sumokėjimą, gali pareikalauti iš mokesčių mokėtojo (arba mokesstinės nepriemokos perėmėjo) pateikti laidavimo arba garantijos (MAĮ 104 str.) dokumentą tuomet, kai:

1. Mokesstinės nepriemokos sumokėjimo terminas atidedamas arba išdėstomas.

2. Juridinis arba fizinis asmuo perima mokesčių mokėtojo mokesstinę nepriemoką.

Laidavimas – tai sutartis, pagal kurią laiduotojas už atlyginimą ar neatlygintinai įsipareigoja atsakyti kito asmens kreditoriui, jeigu tas asmuo, už kurį laiduojama, neįvykdys visos ar dalies savo prievolės. Garantija laikomas vienašalis garanto įsipareigojimas garantijoje nurodyta suma visiškai ar iš dalies atsakyti kitam asmeniui – kreditoriui, jeigu asmuo – skolininkas prievolės neįvykdys ar ją įvykdys netinkamai, ir atlyginti kreditoriui nuostolius tam tikromis sąlygomis (skolininkui tapus nemokiam ir kitais atvejais). Laiduotojas ir skolininkas atsako kreditoriui solidariai. LVAT teisėjų kolegija vertindama ar mokesčių administratorius gali priimti sprendimą atidėti arba išdėstyti mokesstinės nepriemokos sumokėjimą nurodydamas užtikrinti jos sumokėjimą įkeitimu, hipoteka, laidavimu arba garantija, pažymėjo, jog įstatymų leidėjas teisės normomis mokesčių administratoriui suteikė tam tikrą diskreciją pareikalauti/atsisakyti pareikalauti iš mokesčių mokėtojo CK nustatyta tvarka užtikrinti mokesstinės nepriemokos sumokėjimą įkeitimu, hipoteka, laidavimu ar garantija tuo atveju, kai mokesstinės nepriemokos sumokėjimas atidedamas arba išdėstomas. Vadinasi, mokesčių administratorius, priimdamas ginčijamą sprendimą, veikė savo kompetencijos ribose. Viešojo administravimo subjektui (šiuo atveju mokesčių administratoriui) suteikta diskrecija nėra neribojama. Todėl įgyvendindamas jam suteiktą diskreciją dėl mokesstinės nepriemokos sumokėjimo išdėstymo, mokesčių administratorius turi įvertinti mokesčių surinkimo ir mokesstinės nepriemokos išdėstymo tikslus, atsižvelgti į aktualius sprendžiamu klausimu teisės aktuose nustatytus reikalavimus, bendruosius teisės ir gero administravimo, apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principus. Analizuojant mokesčių administratoriaus diskrecijos teisės pareikalauti/atsisakyti pareikalauti iš mokesčių mokėtojo CK nustatyta tvarka užtikrinti mokesstinės nepriemokos sumokėjimą įkeitimu, hipoteka, laidavimu ar garantija turinį, pažymėtina, kad konkrečių atvejų, kuomet iš mokesčių mokėtojo privalo būti reikalaujama papildomai užtikrinti mokesstinės nepriemokos sumokėjimą neapibrėžia nei MAĮ nei kiti teisės aktas. Todėl į mokesčių administratoriaus diskreciją dėl mokesstinės nepriemokos sumokėjimo išdėstymo patenka ir teisė kiekvienu konkrečiu atveju, įvertinus visas tinkamam mokesstinės nepriemokos

sumokėjimo užtikrinimo svarbias aplinkybes, pasirinkti konkrečią mokesstinės nepriemokos sumokėjimo užtikrinimo priemonę(-es) bei pareikalauti iš mokesčio mokėtojo šią sąlygą įvykdyti. Tokiu būdu mokesčių administratorius gali tinkamai atsižvelgti į kiekvienos konkrečios situacijos aplinkybes bei pasirinkti protingiausią, tinkamą balansą tarp viešojo intereso surinkti mokesčius ir asmens (mokesčių mokėtojo) intereso stabilizuoti savo finansinę būklę (LVAT 2013-09-19 nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-963/2013).

2.6. Mokesstinės prievolės nustatymas pagal paskutinės prieš tai buvusio mokesstinio laikotarpio mokesčių mokėtojo pateiktos mokesčio deklaracijos duomenis

MAĮ 104¹ straipsnyje numatyta, mokesčių administratoriaus teisė savo sprendimu nustatyti mokesčių mokėtojui mokesstinę prievolę, jeigu mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymo nustatyta tvarka laiku nepateikia atitinkamo mokesčio deklaracijos. Šiuo mokesstinės prievolės užtikrinimo būdu siekiama užtikrinti nedeklaruotos mokesstinės prievolės įvykdymą bei sumažinti tokios prievolės nustatymo ir išieškojimo kaštus. Sprendimą mokesčių administratorius gali priimti tik tiems mokesčių mokėtojams, kurie nevykdo savo pareigos ir mokesčio įstatymo nustatyta tvarka laiku nepateikia atitinkamo mokesčio deklaracijos. Sprendimu mokesstinę prievolę nustatoma pagal paskutinės prieš tai buvusio mokesstinio laikotarpio mokesčių mokėtojo pateiktos to paties mokesčio deklaracijos, kurioje mokesčių mokėtojas deklaravo mokėtiną mokesčio sumą, duomenis.

Mokesčių administratoriui numatyta teisė atlikti mokesčių mokėtojo mokesstinį patikrinimą už tą patį mokesstinį laikotarpį, dėl kurio jis nustatė mokesčių mokėtojui mokesstinę prievolę, ir apskaičiuoti (perskaičiuoti) mokesčių mokėtojui priklausancio mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių mokėtojo apskaitos duomenis, priešpriešinės informacijos medžiagą, kitų valstybės institucijų, kredito įstaigų pateiktą informaciją ir pan. Jei už tikrinamą laikotarpį mokesčių mokėtojas nepateikė mokesčio deklaracijos, mokesčių administratoriaus sprendimu parengta mokesstinė prievolė nevertinama ir laikoma, kad mokestis nebuvo deklaruotas.

2.7. Nurodymas mokesčių mokėtojui atsiskaityti negrynaisiais pinigais

MAĮ 104² str. nustatyta, kad mokesčių administratorius, siekdamas užtikrinti galimos paslėpti atsiskaitant grynaisiais pinigais mokesstinės prievolės įvykdymą, turi teisę duoti nurodymą mokesčių mokėtojui laikinai (iki vienerių metų) su juridiniais asmenimis ir ūkinę komercinę veiklą vykdančiais fiziniais asmenimis atsiskaityti (išmokėti arba gauti

pinigus) tik negrynaisiais pinigais. Nurodymas atsiskaityti negrynaisiais pinigais gali būti duodamas tik juridiniams asmenims ir ūkinę komercinę veiklą vykdančioms fiziniams asmenims. Nurodymas atsiskaityti negrynaisiais pinigais gali būti duodamas, jeigu mokesčių mokėtojas arba mokesčių mokėtojo – juridinio asmens vadovas ar jo įgaliotas asmuo, veikdamas to juridinio asmens naudai arba interesais, buvo pripažintas kaltas arba jam buvo paskirta administracinė nuobauda dėl apgaulingo ar aplaidaus apskaitos tvarkymo, nusikalstamu būdu įgytų pinigų ar turto legalizavimo ir (ar) jo realizavimo, nelegalaus darbo, darbo užmokesčio mokėjimo tvarkos pažeidimo, buhalterinės piniginių lėšų ir materialinių vertybių apskaitos taisyklių pažeidimo, neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turimą pateikimo ir teistumas neišnykęs ir nepanaikintas arba nuo tos dienos, kurią pasibaigia administracinės nuobaudos vykdymas, nėra praėję daugiau kaip vieneri metai. Nurodymas atsiskaityti negrynaisiais pinigais taip pat gali būti duodamas, jeigu patikrinimo, ar teisingai apskaičiuotas ir sumokėtas mokestis, metu, taip pat pavedimo dėl specialisto išvados teikimo vykdymo metu nustatoma mokesčių įstatymų pažeidimų ir yra pagrįsta rizika, kad mokesčių mokėtojas, atsiskaitydamas grynaisiais pinigais, gali slėpti pajamas ar kitaip vengti mokėti mokesčius. Pažymėtina, kad šios poveikio priemonės (atsiskaityti negrynaisiais pinigais) paskirtis yra prevencinė, nes ja yra siekiama išvengti galimo ateityje mokesčių nesumokėjimo ir pan. Paprastai, apie asmens veiksmus, kuriuos jis atliks ateityje, yra spėjama (daroma prielaida) iš to asmens veiksmų, kuriuos jis atlieka šiuo metu ar atliks praityje (LVAT 2015-01-15 nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-1517/2014). Pažymėtina dar ir tai, kad įstatymo leidėjas nustatė pareigą mokesčių mokėtojui nedelsiant pranešti ir pateikti tai pagrindžiančius įrodymus, kai dėl objektyvių priežasčių nurodymo atsiskaityti negrynaisiais pinigais neįmanoma įvykdyti. Nurodymo turinys turi atitikti individualaus administracinio akto reikalavimus. LVAT ne kartą yra konstatavęs, kad nurodymui mokesčių mokėtojui atsiskaityti negrynaisiais pinigais yra taikomi Viešojo administravimo 8 straipsnio reikalavimai, vadinasi, rašte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (LVAT 2015-03-09 nutartis byloje Nr. A⁶⁵⁰-556/2015).

Išvados

1. Mokestinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu.
2. Mokestinė prievolė tiesiogiai susijusi su mokesčio kategorija ir yra valstybės finansų sistemos esminė dalis bei pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas.
3. Mokesčių administravimas apima visumą priemonių, kurias taiko valstybės ir savivaldybės institucijos, siekiamos nustatyti ir surinkti mokesčius bei kitus piniginius mokėjimus.
4. Įstatymų leidėjas siekdamas užtikrinti pajamų gavimą mokesčių administratoriui suteikė instrumentus – mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemones: delspinigius, turto areštą, nurodymą kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos (sąskaitų), hipoteką ar įkeitimą bei laidavimą ar garantiją, mokestinės prievolės nustatymą pagal paskutinės prieš tai buvusio mokestinio laikotarpio mokesčių mokėtojo pateiktos deklaracijos duomenis, nurodymą mokesčių mokėtojui atsiskaityti negrynaisiais pinigais.
5. Mokesčių administratorius, taikydamas mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemones, veikia kaip viešojo administravimo subjektas, todėl jo priimtoms individualiems teisės aktams taikomi Viešojo administravimo reikalavimai, kuriuose privalomai turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą, motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Tai siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus.

Literatūra

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262.
3. Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas. Valstybės žinios, 2002, Nr. 36-1340.
4. 2004-04-13 LR Mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112. Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.
5. Delspinigių už ne laiku sumokėtų mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio apskaičiavimo taisyklės Nr. 1K-188. Valstybės žinios, 2004, Nr. 82-2971.

Elektroniniai šaltiniai

6. 2012-03-07 LVAT praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas apibendrinimas (II dalis) [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
7. LR Konstitucinio teismo 1997-07-10 nutarimas [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
8. LR Konstitucinio teismo 2000-12-06 nutarimas [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
9. LR Konstitucinio teismo 2004-07-01 nutarimas [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
10. LR Konstitucinio teismo 2006-01-24 nutarimas [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
11. LVAT 2005-03-30 nutartis byloje Nr. A⁷-77/2005 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
12. LVAT 2007-01-22 nutartis byloje Nr. A⁶-90/2007 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
13. LVAT 2008-06-02 nutartis byloje Nr. A⁶³-850/2008 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
14. LVAT 2009-02-10 nutartis byloje Nr. A⁴⁴²-206/2009 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
15. LVAT 2009-12-07 nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-1359/2009 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
16. LVAT 2010-04-12 nutartis byloje Nr. A⁵⁵⁶-646/2010 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
17. LVAT 2011-01-13 nutartis byloje Nr. A⁴⁴²-117/2011 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
18. LVAT 2011-01-31 nutartis byloje Nr. A⁵⁵⁶-254/2011 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
19. LVAT 2011-01-31 nutartis byloje Nr. A⁵⁵⁶-100/2011 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
20. LVAT 2011-02-07 nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-249/2011 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
21. LVAT 2011-03-31 nutartis byloje Nr. A⁵⁷⁵-662/2011 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
22. LVAT 2011-03-31 nutartis byloje Nr. A⁵⁷⁵-907/2011 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
23. LVAT 2011-04-22 nutartis byloje Nr. A⁵⁵⁶-944/2011 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
24. LVAT 2011-05-05 nutartis byloje Nr. A⁵⁷⁵-851/2011 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
25. LVAT 2011-06-27 nutartis byloje Nr. A⁵⁵⁶-336/2011 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
26. LVAT 2011-11-18 nutartis byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
27. LVAT 2013-01-22 nutartis byloje Nr. A⁵⁵⁶ - 68/2013 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
28. LVAT 2013-09-19 nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-963-13 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
29. LVAT 2014-01-29 nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-154/2014 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
30. LVAT 2015-01-15 nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-1517/2014 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
31. LVAT 2015-03-09 nutartis byloje Nr. A⁶⁵⁰-556/2015 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
32. LVAT 2015-04-13 nutartis byloje Nr. A¹¹⁸-261/2015 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
33. VAAT 2014-12-4 sprendimas byloje Nr. I-3057-561/2014 [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>.
34. MGK 2009-12-30 sprendimas byloje Nr. S-407(7-401/2009) [elektroninė versija]. <http://www.infolex.lt/>

THE JURIDICAL INSTITUTE OF TAX OBLIGATION ENFORCEMENT IN THE PROCESS OF PUBLIC ADMINISTRATION

Summary

Tax liability is the obligation of the taxpayer arising on the basis of the tax law to correctly calculate the tax; pay the tax and the related amounts to the budget on time; and carry out duties related to tax calculation and payment. Tax liability should be considered as directly related and complementary to the tax category, which is the essential part of the state financial system and the main method of forming the state income. The importance of taxes in shaping the state (budget) revenue objectively leads to the need of creating an effective tax collection management (administration) system. Tax administration includes a series of measures applied by the state and municipal authorities to identify and collect taxes as well as other cash payments. Given the fact that the taxpayer often delays payment of taxes; there is a reasonable risk that a taxpayer might hide, sell or by any other means lose his/her property, it may be difficult or impossible to recover the tax and related amounts. Thus, in order to ensure monetization legislature, the tax authorities provided an instruments, i.e. tax obligations enforcement.

Keywords: tax liability, interest, lien, mortgage, guaranty, warranty.

Informacija apie autorius

Haroldas Juška. Kauno kolegijos Vadybos ir ekonomikos fakulteto Teisės katedros lektorius.
El. pašto adresas: haroldas.juska@go.kauko.lt

Giedrė Subačiūtė-Dulinskienė. Kauno kolegijos Vadybos ir ekonomikos fakulteto Teisės katedros lektorė.
El. pašto adresas: giedressubaciute@go.kauko.lt