

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

DIANA KARIŪNAITĖ

Mokesčių administravimo programa

GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO TIKRINIMO PROCEDŪRA

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas:
Doc.dr. Egidija Smalakiene

Vilnius, 2006

TURINYS

ĮVADAS	3
SANTRUMPOS	5
1. SĄVOKŲ IŠAIŠKINIMAS IR INTERPRETACIJA	6
1.1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme reglamentuojamos sąvokos	6
1.2. Pagrindinės Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo sąvokos	8
2. GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS	10
2.1. Gyventojų pajamų mokesčio objektas, tarifai ir mokėtojai	10
2.2. Gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo pagrindinės nuostatos	11
3. GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO SUMOKĖJIMO KONTROLĖS PROCEDŪROS	14
3.1. Gyventojų pajamų mokesčio tikrinimo procedūros bendrieji teisiniai principai	14
3.2. Mokestinis patikrinimas	15
3.3. Ginčai dėl mokestinio patikrinimo rezultatų tvirtinimo	25
3.4. Mokestinis tyrimas – kaip vienas iš gyventojų veiklos kontrolės būdų	26
4. VIETOS MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS veikla	33
4.1. Vietos mokesčių administratoriaus atliktų gyventojų pajamų mokesčio patikrinimų analizė	33
4.2. Vietos mokesčių administratoriaus atlikti mokestiniai tyrimai	42
4.3. Vietos mokesčių administratoriaus atliktų mokestinių patikrinimų rodiklių analizė	44
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	48
LITERATŪRA	52
SANTRAUKA	55
SUMMARY	56
PRIEDAI	57

ĮVADAS

Šio darbo tema – gyventojų pajamų mokesčio tikrinimo procedūra. Mokesčių mokėjimo vengimas – ypatingai aktuali problema tiek Lietuvoje, tiek užsienio valstybėse. Nesąžiningi mokesčių mokėtojai savo mokestinę naštą perkelia kitiems, laiku ir teisingai apskaičiuojantiems bei įvykdantiems mokestines prievoles gyventojams. Gyventojas, t.y. fizinis asmuo, gavęs pajamų, kurios pagal Lietuvoje galiojančius mokesčių įstatymus yra mokesčio objektas, pakankamai nemažą jų dalį (15 arba 27 procentus) pats arba per mokestį išskaičiuojantį asmenį turi sumokėti į biudžetą. Deja, ne maža dalis Lietuvos gyventojų, esant galimybei išvengti mokesčių ar bent jau jų dalies, tokia galimybe pasinaudoja. Dauguma gyventojų tokį elgesį pateisina, priima tai kaip savaime priimtina dalyką, toleruoja nesąžiningųjų elgesį. Gyventojų pajamų mokesčio tikrinimo procedūrų analizė yra itin aktuali kiekvienam mūsų šalies gyventojui, siekiančiam ne tik savo, bet ir Lietuvos ekonominės ir socialinės gerovės. 2004 metais gyventojų pajamų mokesčio įplaukos sudarė 15,5 procentus Lietuvos biudžeto¹, 2005 metais – 15,4 procentus². Lietuvoje klestint šešėlinei ekonomikai, gyventojams vengiant mokėti mokesčius, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ėmė teikti vis didesnę dėmesį fizinių asmenų veiklos patikrinimams. Svarbūs yra ne tik išaiškintų mokėtinų mokesčių dydžiai, bet ir prevencinė tokių veiksmų reikšmė. Baimė būti išaiškintam, atsakomybės pobūdis, adekvatumas galimai gauti naudai, baudų dydis, aplinkos požiūris į mokesčių nemokėjimą, visuomenės teisinė sąmonė – vieni iš svarbiausių mokesčių nemokėjimą skatinančių veiksnių. Deja, gyventojų veiklos tikrinimo problemomis, aktualumu ir tobulinimo galimybėmis domisi mažai autorių. Šia tema galima rasti vos keletą straipsnių.

Darbo tyrimo objektas – gyventojų pajamų mokesčio sumokėjimo teisingumo patikrinimo procedūros. **Tyrimo dalykas** – gyventojų veiklos patikrinimą reglamentuojantys teisės aktai, vietos mokesčių administratoriaus atliktų gyventojų pajamų mokesčio tikrinimų rezultatyvumas.

Darbo tikslas – išanalizuoti gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimo procedūrų ypatumus. Darbe taip pat siekiama nustatyti minėtų procedūrų trūkumus bei privalumus, pasiūlyti priemones tikrinimo procedūrų didesniai efektyvumui pasiekti ir nustatytiems trūkumams pašalinti. Darbo tikslui pasiekti buvo iškelti šie **uždaviniai**:

- išanalizuoti Lietuvoje galiojančius teisės aktus, reglamentuojančius gyventojų veiklos patikrinimo atlikimo tvarką bei procedūras;

¹[http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/DD6A1DF305A2CB17C2256FEA001F44A5/\\$File/F1.xls.pdf](http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/DD6A1DF305A2CB17C2256FEA001F44A5/$File/F1.xls.pdf); prisijungimo laikas: 2006-12-11.

²[http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/E4186845EB7C5132C2257150001CF1DA/\\$File/F1.1.pdf](http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/E4186845EB7C5132C2257150001CF1DA/$File/F1.1.pdf); prisijungimo laikas: 2006-12-11.

- ištirti gyventojų pajamų mokesčio tikrinimą reglamentuojančių Lietuvos Respublikos teisės aktų nuostatų pakeitimus ir įvertinti jų reikšmę gyventojų patikrinimų efektyvumui;
- nustatyti ir apibūdinti gyventojų pajamų mokesčio kontrolės formas;
- išanalizuoti, kaip vykdoma gyventojų pajamų mokesčio patikrinimų procedūra praktikoje;
- išanalizuoti teritorinio mokesčių administratoriaus atliktus mokestinius patikrinimus ir mokestinius tyrimus;
- nustatyti gyventojų pajamų mokesčio tikrinimo procedūrų efektyvumo tobulinimo būdus.

Hipotezė: gyventojų pajamų mokesčio tikrinimo procedūra – neefektyvi.

Siekiant pasiekti užsibrėžtą tikslą ir įgyvendinti iškeltus uždavinius, darbe bus atliekama Lietuvos Respublikos teisės aktų analizė, jų lyginamoji analizė, įvertinimo tyrimas ir interviu.

Pirmajame darbo skyriuje analizuosime pagrindines darbe vartojamas sąvokas. Antrajame darbo skyriuje ištirsime bendrąsias apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu nuostatas. Išanalizuosime, kokios gyventojų gautos pajamos laikomos mokesčio objektu, kas šį mokestį moka, kokia yra gyventojų gautų pajamų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarka. Trečiajame skyriuje išsiaiškinsime, kokiais principais vadovaujantis Valstybinė mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (centrinis bei vietos mokesčių administratoriai) atlieka gyventojų veiklos kontrolę ir mokesčių sumokėjimo teisingumo patikrinimus. Nustatysime gyventojų veiklos kontrolės būdų – mokestinio patikrinimo ir mokestinio tyrimo – ypatumus, sąvokas, juos reglamentuojančius teisės aktus. Nagrinėsime mokestinio patikrinimo bei mokestinio tyrimo tvarką reglamentuojančių teisės aktų kaitą, privalumus bei trūkumus, nustatėme jų spragas. Ketvirtajame darbo skyriuje analizuosime Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos rezultatus gyventojų veiklos kontrolės srityje. Ištirsime informaciją apie minėtų veiksmų rezultatyvumą, skaičių, jų metu apskaičiuotas mokėtinas gyventojų pajamų mokesčio sumas. Šiame skyriuje nagrinėsime Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos priimtus sprendimus dėl nurodymo mokesčių mokėtojui sumokėti apskaičiuotas sumas, analizuosime minėtų patikrinimų eigą, mokestinių ginčų ypatumus ir rezultatus. Išanalizavę Lietuvos Respublikos teisės aktų, reglamentuojančių gyventojų veiklos patikrinimus bei tyrimus, nuostatas, praktinius gyventojų patikrinimų rezultatus darbo pabaigoje pateiksime išvadas ir pasiūlymus nustatytiems trūkumams pašalinti.

SANTRUMPOS

MAĮ – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas;

GPMĮ – Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas;

FAPMLĮ – Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas;

VMI prie FM – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos;

VAVMI – Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija;

MGK – Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės;

VAAT - Vilniaus apygardos administracinis teismas;

LVAT – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas.

1. SĄVOKŲ IŠAIŠKINIMAS IR INTERPRETACIJA

1.1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme reglamentuojamos sąvokos

Atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomas tik įstatymu³. 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 „nustato pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, pagrindinius apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principus, įtvirtina Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių sąrašą, nustato mokesčių administratoriaus funkcijas, teises ir pareigas, mokesčių mokėtojo teises ir pareigas, mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, mokesčio bei su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo bei mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką“⁴. Darbe vartojamos šios sąvokos:

mokesčio deklaracija – mokesčių mokėtojo pateikiamas mokesčių administratoriui dokumentas, kuriame nurodoma informacija apie mokesčių mokėtojo apskaičiuotą mokesčio sumą už mokesčio įstatyme nustatytą laikotarpį, taip pat su mokesčio apskaičiavimu ar sumokėjimu susiję kiti duomenys⁴. Gyventojai, gautas pajamas ir nuo jų apskaičiuotą mokėtiną arba sumokėtą pajamų mokestį deklaruoja metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje, kuri yra teikiama už mokestinius (kalendorinius) metus. Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje gyventojas, nurodo visas kalendoriniais metais gautas apmokestinamąsias pajamas, jam taikomą neapmokestinamąjį pajamų dydį, neapmokestinamąsias pajamas (tačiau tik tas, kurias pagal mokesčių administratoriaus nustatytą tvarką yra deklaruojamos), sumokėtą/ išskaičiuotą ir mokėtiną/ gražintiną pajamų mokestį bei apmokestinamąsias pajamas mažinančias, gyventojų patirtas išlaidas (pvz. kompiuterio įsigijimo, gyvybės draudimo, studijų išlaidas ir t.t.);

mokesčio įstatymas – Lietuvos Respublikos įstatymas, nustatantis šio Įstatymo 13 straipsnyje nurodytą mokestį, šis Įstatymas, Muitinės įstatymas, taip pat Lietuvos Respublikos tarptautinė sutartis arba Bendrijos muitų teisės aktai, kurie nustato mokestį ir (arba) apibrėžia su mokesčio taikymu arba mokesčio lengvatomis susijusius klausimus⁵;

mokesčio lengvata – mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis⁶. Gyventojas, pasinaudojęs įstatymuose nustatytomis mokesčio lengvatomis, sumažina apmokestinamąsias pajamas, t.y. moka mažesnę nei įprasta arba visai nemoka mokesčio nuo atitinkamos jo gautų pajamų dalies (arba nuo visų gautų pajamų). Pavyzdžiui, gyventojas, pardavęs

³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

⁴ Ten pat.

⁵ Ten pat.

⁶ Ten pat.

nekilnojamąjį turtą, kurį buvo įsigijęs daugiau nei prieš trejus metus, nuo gautų pardavimo pajamų gyventojų pajamų mokesčio nemoka, o gyventojas, kuris parduoda trejus metus neišlaikytą nekilnojamąjį turtą, gautos pajamos apmokestinamos taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą (atėmus įstatyme nustatytas turto įsigijimo išlaidas);

mokesčių administratorius – už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje⁷. Valstybės institucija, atsakinga už gyventojų pajamų mokesčio (ir kitų, išskyrus muitus, nurodytų MAĮ) administravimą, yra VMI prie FM – centrinis mokesčių administratorius – ir teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos – vietos mokesčių administratoriai;

mokesčių administravimas – mokesčių administratoriaus funkcijų įgyvendinimas, taip pat mokesčių ir kituose įstatymuose nustatytų mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas ir teisių įgyvendinimas⁸. VMI prie FM nustato gyventojų pajamų mokesčio (ir kitų mokesčių) apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo teisingumo kontrolės procedūras, leidžia poįstatyminius aktus, kontroliuoja įstatymais gyventojams nustatytų prievolių laikymąsi, renka mokesčius, konsultuoja mokesčių mokėtojus ir pan., t.y. administruoja mokesčius;

mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesť. Mokesčių mokėtoju pagal šį Įstatymą laikomas ir mokesť išskaičiuojantis asmuo, tai yra šio Įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus⁹. Mokesčių mokėtoju yra laikomas tiek fizinis, tiek juridinis asmuo, mokantis valstybei Lietuvos Respublikos įstatymuose nustatytus mokesčius;

mokesť išskaičiuojantis asmuo – asmuo, kuriam mokesčių teisės aktuose nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesť ir jį sumokėti į biudžetą¹⁰. Mokesť išskaičiuojantis asmuo įvykdo kito asmens mokesťinę prievolę, t.y. išmokėdamas išmokas, nuo jų išskaičiuoja mokesť ir sumoka jį į biudžetą. Pavyzdžiui, juridinis asmuo nuo gyventojams mokamo darbo užmokesčio išskaičiuoja 27 procentus gyventojų pajamų mokesčio, o gyventojas gauna jau apmokestintas pajamas. Mokesť išskaičiuojančiu asmeniu gali būti ne tik juridinis, bet ir fizinis asmuo. Fizinis asmuo, samdantis kitą asmenį ir mokantis jam su darbo santykiais susijusias išmokas, privalo nuo tokių išmokų išskaičiuoti ir sumokėti gyventojų pajamų mokesť, t.y. jis laikomas mokesť išskaičiuojančiu asmeniu;

mokesťinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokesť, laiku sumokėti mokesť bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir

⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

⁸ Ten pat.

⁹ Ten pat.

¹⁰ Ten pat.

vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu¹¹. Fizinis asmuo privalo laikytis Lietuvos Respublikos įstatymuose jam nustatytų privalomų veiksmų, teisingai ir laiku apskaičiuoti, ir sumokėti mokesčius, jų delspinigius ir baudas, pateikti mokesčio deklaracijas, vykdyti mokesčių administratoriaus nurodymus ir pan., t.y. privalo atlikti mokestines prievoles;

mokestiniai ginčai – ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)¹². Mokestinių ginčų metu mokesčių mokėtojas, atitinkamai institucijai pateikęs rašytinį skundą, siekia įrodyti, kad mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo ir raštiškai nurodė sumokėti jam papildomą mokesčio sumą ar nepagrįstai atsisakė gražinti sumokėtą per didelę mokesčio sumą;

mokestinis patikrinimas – mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse¹³. Mokestinio patikrinimo metu tikrinama, ar mokesčių mokėtojas teisingai apskaičiavo ir sumokėjo mokesčius, ar atliko kitas, įstatymo jam nustatytas mokestines prievoles;

mokestinis tyrimas – mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje¹⁴. Mokestinio tyrimo metu siekiama išsiaiškinti, ar atitinka mokesčių mokėtojo pateikti ir mokesčių administratoriaus turimi duomenys, ar mokesčių mokėtojas, apskaičiuodamas, deklarudamas ir sumokėdamas mokestį nepadarė klaidų;

mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei¹⁵. Mokesčių mokėtojas, gavęs pajamų (įsigijęs tam tikrų prekių, įsigijęs teisę verstis tam tikra veikla ir pan.), privalo nuo jų valstybei sumokėti įstatymuose nustatytą pinigų sumą.

1.2. Pagrindinės Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo sąvokos

GPMĮ nustato detalią gyventojų gautų pajamų apmokestinimo, apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarką. Darbe vartojamos šios GPMĮ reglamentuojamos sąvokos:

¹¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

¹² Ten pat.

¹³ Ten pat.

¹⁴ Ten pat.

¹⁵ Ten pat.

gyventojas – nuolatinis ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas¹⁶;

nuolatinis Lietuvos gyventojas – fizinis asmuo, kuris laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju pagal šio Įstatymo 4 straipsnio nuostatas¹⁷. Pagrindiniai kriterijai, kuriais vadovaujantis fizinis asmuo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, yra asmens gyvenamoji vieta, asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta, Lietuvoje išbūtas laikas (183 ir daugiau dienų per metus, 280 dienų kelis metus iš eilės, jei vienais iš jų gyventojas išbūva Lietuvoje daugiau nei 90 dienų);

nenuolatinis Lietuvos gyventojas – fizinis asmuo, kuris pagal šio Įstatymo 4 straipsnio nuostatas nelaikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju¹⁸;

individuali veikla – savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį:

1) savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą;

2) savarankiška kūryba, profesinė ir kita panašaus pobūdžio savarankiška veikla, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą;

3) savarankiška sporto veikla;

4) savarankiška atlikėjo veikla¹⁹.

Individualios veikla sąvoka Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymuose pirmą kartą reglamentuota GPMĮ. Fizinis asmuo, įsiregistravęs individualią veiklą, gali verstis bet kokia veikla (išskyrus licencijuojamą), neįsteigęs juridinio asmens. Gyventojas gali verstis individualia nekilnojamojo turto prekybos, prekybos internetu veikla, verstis advokato veikla, teikti įvairias paslaugas ir pan.;

pajamos – pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, taip pat per mokesstinį laikotarpį gautas atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita gauta nauda pinigais ir (arba) natūra, išskyrus:

1) dėl įstatinio kapitalo didinimo akcininkams proporcingai jų turimų akcijų skaičiui nemokamai išduotas akcijas arba anksčiau išleistų akcijų nominalios vertės padidinimo sumą, taip pat pajaus vertės ar dalies padidinimo sumą dėl pagrindinio kapitalo didinimo pajininkams ir nariams proporcingai jų turimai pajų vertei ar daliai;

2) nekilnojamąjį daiktą, susigražintą pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymą, bei atkurtas santaupas pagal Lietuvos

¹⁶ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085.

¹⁷ Ten pat.

¹⁸ Ten pat.

¹⁹ Ten pat.

Respublikos gyventojų santaupų atkūrimo įstatymą;

3) asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, gyventojui nemokamai suteiktus naudotis (neperdavus nuosavybės) darbo drabužius, avalynę, darbo įrankius, įrangą ir kitas darbo priemones, jeigu su šiais darbo drabužiais, avalyne, darbo įrankiais, įranga ir kitomis darbo priemonėmis atliekamos darbo funkcijos;

4) gyventojų, įsiregistravusių pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju, apskaičiuotą pardavimo pridėtinės vertės mokesčio sumą už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

5) sumas (išskyrus asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, kompensuojamas gyventojų išlaidas), skirtas nakvynės, maitinimo, registravimosi dalyvauti renginyje bei kelionės išlaidoms padengti, jeigu šios išlaidos susijusios su gyventojų darbo, įskaitant savanorišką darbą, organizuojamą Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka, funkcijomis arba individualia veikla;

6) vieneto reklaminio renginio ar akcijos arba reprezentacijos metu gyventojų gautą naudą, jeigu neįmanoma nustatyti atskiro reklaminio renginio, akcijos ar reprezentacijos dalyvio gautos individualios naudos²⁰;

7) ir kiti.

Šiame skyriuje išaiškinome ir apibūdinome darbe vartojamas sąvokas, kurios reglamentuojamos MAĮ ir GPMĮ. Šios sąvokos darbe naudojamos analizuojant gyventojų pajamų mokesčio tikrinimo procedūras, mokesčines prievoles, susijusias su gyventojų pajamų mokesčio sumokėjimu, gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimu bei deklaravimu. Sekančiame skyriuje atsakysime į šiuos klausimus:

- Kas yra gyventojų pajamų mokesčio objektas?
- Kas moka gyventojų pajamų mokestį?
- Kokia yra gyventojų gautų pajamų mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarka?

2. GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS

2.1. Gyventojų pajamų mokesčio objektas, tarifai ir mokėtojai

Šio darbo tikslas – išanalizuoti gyventojų (fizinį asmenų) pajamų mokesčio sumokėjimo kontrolės procedūras, todėl pirmiausia reikėtų iširti, kas yra gyventojų pajamų mokesčio objektas, kas moka šį mokestį ir koks teisės aktas reglamentuoja šio mokesčio mokėjimą. Detaliai gyventojų pajamų apmokestinimo tvarką, gyventojų pajamų mokesčio objektą, mokėtojus, tarifus, lengvatas,

²⁰ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085.

mokėjimo tvarką ir pan. nustato GPMĮ, įsigaliojęs nuo 2003-01-01. Iki šio įstatymo įsigaliojimo, gyventojų gautos pajamos buvo apmokestinamos vadovaujantis FAPMLĮ nuostatomis.

Gyventojų pajamų mokestį moka pajamų gavęs gyventojas²¹. Šį mokestį moka tiek nuolatiniai, tiek nenuolatiniai Lietuvos gyventojai. Nuolatiniai Lietuvos gyventojai gyventojų pajamų mokestį moka nuo visų Lietuvoje ir užsienyje gautų pajamų, t.y. nuolatinių Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas yra gautos pajamos, nepriklausomai nuo to, kokioje šalyje/ iš kokios šalies jos yra gautos. Nenuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas yra pajamos, gautos iš individualios veiklos, vykdomos Lietuvoje, ir šiai veiklai priskiriamos pajamos, gautos iš užsienio valstybių bei pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje. Nenuolatinio Lietuvos gyventojų pajamoms, kurių šaltinis yra Lietuvoje, priskiriamos palūkanos, dividendai, iš individualių įmonių pelno gautos pajamos, Lietuvoje esančio nekilnojamojo turto nuomos pajamos, honoraras, sporto ir atlikėjų veiklos pajamos, Lietuvoje esančio nekilnojamojo ir kilnojamojo, kuriam reikalinga teisinė registracija, daikto pardavimo pajamos.

Gyventojų gautos pajamos priskiriamos apmokestinamosioms ir neapmokestinamosioms pajamoms. Neapmokestinamosioms gyventojų gautoms pajamoms yra priskiriamos 51 rūšies pajamos. Pavyzdžiui, neapmokestinamosioms gyventojų pajamoms priskiriamos dovanos, gautos iš vaikų, tėvų, senelių, sutuoktinių, palūkanos už Lietuvos kredito įstaigose turimus indėlius ir t.t.

Pajamų mokesčio tarifai yra 15 ir 33 procentai²². Nuo 2006-07-01 iki 2007-12-31 pajamų mokesčio tarifai yra 15 ir 27 procentai, o nuo 2008-01-01 - 15 ir 24 procentų tarifai. Iki GPMĮ įsigaliojimo (iki 2003-01-01) gyventojų gautos pajamos buvo apmokestinamos taikant devynis mokesčių tarifus: 5, 10, 13, 15, 20, 29, 33, 35 ir 60 procentų tarifus.

GPMĮ nustato daugybę pajamų apmokestinimo išimčių, įstatymo nuostatos yra nuolat keičiamos, todėl gyventojams yra pakankamai sunku teisingai atlikti jų mokestines prievoles. GPMĮ nuostatos, nuo jo įsigaliojimo dienos iki 2006-12-01 buvo keistos bei papildytos 32 kartus²³, o FAPMLĮ 13 metų galiojimo laikotarpiu – 47 kartus²⁴.

2.2. Gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo pagrindinės nuostatos

Pagal mokesčio mokėjimo tvarką gyventojų gautos pajamos skirstomos į dvi klases: A ir B²⁵. A klasės pajamoms priskiriamos:

- 1) iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę bei iš nenuolatinio

²¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085.

²² Ten pat.

²³ http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.susije_l?p_id=171369&p_rys_id=1; prisijungimo laikas: 2006-12-18.

²⁴ http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.susije_l?p_id=756&p_rys_id=1; prisijungimo laikas: 2006-12-18.

²⁵ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085.

Lietuvos gyventojų per jo nuolatinę bazę gautos pajamos, išskyrus azartinių lošimų ir loterijų laimėjimus, neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamas, gautas iš šio neribotos civilinės atsakomybės vieneto, bei šiame punkte nenurodytas individualios veiklos pajamas, taip pat šiame punkte nenurodytas pajamas iš ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn. Iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę bei iš nenuolatinio Lietuvos gyventojų per jo nuolatinę bazę gautos sporto veiklos, atlikėjų veiklos, taip pat ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, gautos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, už nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, bei individualios ir ne individualios veiklos pajamos, gautos už parduotą arba kitaip perleistą nuosavybėn nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, netauriųjų metalų laužą, taip pat priskiriamos A klasės pajamoms, ir

2) iš nuolatinio Lietuvos gyventojų gautos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, sporto veiklos pajamos, atlikėjų veiklos pajamos, palūkanos ir honorarai²⁶.

Kitos pajamos priskiriamos B klasės pajamoms, nuo kurių mokesčių apskaičiuoti ir sumokėti privalo pajamas gavęs gyventojas. Pajamų mokesčių nuo gyventojams išmokamų A klasės pajamų (jei jos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms) privalo apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti į biudžetą mokesčių išskaičiuojantis asmuo. Būtent dėl šios priežasties fizinių asmenų pajamų mokesčio sumokėjimo teisingumo patikrinimai atliekami siekiant nustatyti, ar gyventojai teisingai apskaičiavo ir sumokėjo pajamų mokesčių nuo B klasės pajamų. Atsakomybė už neteisingai išskaičiuotą ar visiškai neišskaičiuotą mokesčio sumą nuo A klasės pajamų tenka mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui. Tokiu atveju atliekamas juridinio, o ne fizinio asmens veiklos mokesstinis patikrinimas ar mokesstinis tyrimas.

Gyventojų gautoms B klasės pajamoms priskiriamos:

- nekilnojamojo arba teisiškai registruotino kilnojamojo daikto pardavimo pajamos, jei jos gaunamos iš fizinio asmens;
- kito turto pardavimo pajamos, išskyrus medienos ir netauriųjų metalų pardavimo pajamas, kai jos gaunamos iš juridinio asmens;
- vertybinių popierių pardavimo pajamos;
- neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamos iš paskirstytojo pelno (individualios įmonės savininko pajamos iš įmonės pelno);
- loterijų, azartinių lošimų laimėjimai;
- ūkininko ir jo partnerių pajamos už ūkininko ūkyje vykdomą žemės ūkio veiklą;

²⁶ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085.

- turto nuomos pajamos, jei jos gaunamos iš fizinio asmens;
- užsienio valstybėje gautos pajamos;
- individualios veiklos pajamos (išskyrus nekilnojamojo turto pardavimo pajamas);
- pajamos gautos vykdant veiklą pagal verslo liudijimą;
- palūkanos už suteiktas paskolas, jei jos bus pradėtos gražinti ne anksčiau nei po 366 dienų nuo jų suteikimo;
- dovanojimo būdu gautos pajamos (išskyrus kai jos gaunamos iš sutuoktinių, vaikų ir tėvų);
- ir kitos.

Gyventojas, mokestiniu laikotarpiu gavęs tik A klasės pajamų, metinės pajamų mokesčio deklaracijos teikti neprivalo, nes mokestis nuo tokių pajamų yra išskaičiuojamas prieš jas išmokant. Kai kuriais atvejais gyventojui, gavusiam tik A klasės pajamų, prievolė pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją išlieka, pavyzdžiui gyventojas, gavęs neapmokestinamųjų nekilnojamojo ar kilnojamojo registruotino turto pardavimo pajamų, jei jos viršija 10000 Lt, privalo pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, mokestiniu laikotarpiu gavęs pajamų pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, privalo metams pasibaigus iki kitų kalendorinių metų gegužės 1 d. pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją ir sumokėti joje apskaičiuotą mokėtiną pajamų mokesčio sumą. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs šio Įstatymo 30 straipsnyje nenurodytų B klasės pajamoms priskiriamų pajamų, privalo nuo šių pajamų apskaičiuoti pajamų mokestį ir sumokėti jį į biudžetą, taip pat pateikti šio pajamų mokesčio deklaraciją ne vėliau kaip per 25 dienas nuo pajamų gavimo²⁷. Už šio Įstatymo pažeidimus skiriamos baudos ir (arba) skaičiuojami delspinigiai Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka²⁸.

Šiame skyriuje nustatėme, kad gyventojų pajamų mokestį moka nuolatiniai ir nenuolatiniai Lietuvos gyventojai, gavę apmokestinamųjų pajamų. Gyventojai nuo gautų pajamų moka 15 arba 27 procentų mokesčio dydį, kurį patys apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka, jei jų gautos pajamos priskiriamos B klasės pajamoms. Pajamų mokestį nuo A klasės pajamų išskaičiuoja mokestį išskaičiuojantis asmuo, kuris įstatymų nustatyta atsako už neteisingai išskaičiuotą mokesčio sumą, deklaracijos nepateikimą ir pan.

Sekančiame skyriuje analizuosime ir palyginsime gyventojų pajamų mokesčio sumokėjimo teisingumo patikrinimo būdus ir juos reglamentuojančių Lietuvos Respublikos teisės aktų nuostatas.

²⁷ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085.

²⁸ Ten pat.

3. GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO SUMOKĖJIMO KONTROLĖS PROCEDŪROS

3.1. Gyventojų pajamų mokesčio tikrinimo procedūros bendrieji teisiniai principai

Mokesčių administratorius, atlikdamas kontrolės procedūras, tikrindamas gyventojų gautų pajamų šaltinių teisėtumą, mokesčio sumokėjimo teisingumą, bendradarbiaudamas su mokesčių mokėtoju turi vadovautis šiais MAĮ nustatytais principais: tarptautinių sutarčių viršenybės principas, mokesčių mokėtojų lygybės principas, teisingumo ir visuotinio privalomumo principas, apmokestinimo aiškumo principas, turinio viršenybės prieš formą principas. Tarptautinių sutarčių viršenybės principas teigia, kad jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės²⁹. Mokesčių mokėtojų lygybės principas įtvirtina nuostatą, kad visiems mokesčių mokėtojams mokesčių įstatymų nuostatos taikomos vienodai, t.y. visi mokesčių mokėtojai yra lygūs. Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas įtvirtina šias nuostatas:

- kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos;
- mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą;
- mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais³⁰.

Apmokestinimo aiškumo principo laikymasis turėtų užtikrinti, kad mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti³¹. Tinkamas šio principo įgyvendinimas turi itin didelę reikšmę – dalis mokesčių įstatymų pažeidimų atsiranda dėl mokesčių mokėtojų nežinojimo ar netinkamo jų interpretavimo. Didžioji dalis įstatymų nuostatų gyventojams atrodo nesuprantami ir sudėtingi.

Turinio viršenybės prieš formą principas ypatingai dažnai naudojamas atliekant patikrinimus, apskaičiuojant gyventojams mokėtiną mokestį. Šis principas teigia, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai³². Šių principo nuostatų taikymas yra pagrindas užkertant kelią mokesčių mokėtojų

²⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

³⁰ Ten pat.

³¹ Ten pat.

³² Ten pat.

nesąžiningumui, mokesčių mokėjimo vengimui, įstatymų suteiktų lengvatų piktnaudžiavimui. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas įtvirtintas MAĮ 69 straipsnyje. Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas³³. MAĮ yra nustatyta, kad mokesčių administratorius mokestį gali apskaičiuoti taikydamas netiesioginius mokesčių bazės nustatymo būdus. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus³⁴.

3.2. Mokestinis patikrinimas

Pirmą kartą mokestinio patikrinimo procedūros buvo reglamentuotos 1995 metų MAĮ Nr. I-974. Jame įtvirtintos mokesčių administratoriaus teisės, susijusios su mokestinių patikrinimų metu pareigūnui suteikiamomis teisėmis gerokai skiriasi nuo minėtų teisių, įtvirtintų naujajame 2004 metų MAĮ. Griežto, nuoseklaus patikrinimo eigos reglamentavimo šiame įstatyme nebuvo. Tad pirmiausia ištirsime šios kontrolės reglamentavimą chronologine tvarka. Reikėtų pažymėti, jog pirmajame MAĮ mokestinio patikrinimo sąvoka nebuvo reglamentuota.

Mokestinis patikrinimas – tai mokesčių administratoriaus atliekami veiksmai, siekiant patikrinti, ar mokesčių mokėtojas teisingai įvykdė įstatymo jam nustatytas mokestines prievoles. Ši procedūra mokesčių mokėtojui gali baigtis ne tik nurodymu sumokėti apskaičiuotą mokestį, bet ir MAĮ nustatytomis sankcijomis. Žinia apie mokestinį patikrinimą mokesčių mokėtojui yra itin

³³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

³⁴ Ten pat.

nemaloni. Paprastai mokesčių mokėtojai neišmano mokestinio patikrinimo atlikimo procedūrų, nežino savo teisių bei pareigų. Šiame skyriuje analizuosime detalią mokestinio patikrinimo tvarką, jos atlikimo reglamentavimo kaitą, palyginsime pirmųjų mokestinių patikrinimų atlikimo taisyklių nuostatas su šiuo metu galiojančiomis taisyklėmis ir jų pakeitimais .

Mokestinio patikrinimo atlikimo tvarka reglamentuojama MAĮ ir specialiose, parengtose vadovaujantis MAĮ nuostatomis, VMI prie FM viršininko patvirtintose taisyklėse. 2001-09-05 įsigaliojo pirmosios detalią mokesčių mokėtojų patikrinimų atlikimo tvarką reglamentuojančios taisyklės. Taisyklės patvirtintos 2001-08-31 VMI prie FM viršininko įsakymu Nr. 218 „Dėl mokesčių mokėtojų patikrinimų atlikimo, patikrinimų rezultatų informavimo aktų tvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ galiojo iki 2004-05-14 (toliau – taisyklės). Šių taisyklių nuostatos, skirtingai nuo šiuo metu galiojančių taisyklių, suteikė mokesčių administratoriui didesnę patikrinimo metu atliekamų veiksmų laisvę. Kai kurios nuostatos, kurios gali būti taikomos tik juridiniams asmenims (pvz. tikrinimas nuvykus pas mokesčių mokėtoją) darbe nebus nagrinėjamos.

Visi patikrinimai pradedami tik pareigūnui turint mokesčių administratoriaus viršininko ar jo įgalioto asmens pasirašytą pavedimą tikrinti, kuriame turi būti nurodytas institucijos, išrašiusios pavedimą tikrinti, pavadinimas; pavedimo tikrinti numeris; patikrinimą atliekančių pareigūnų pareigos, vardai, pavardės; tikrinamojo mokėtojo vardas, pavardė; mokėtojo adresas, asmens kodas; patikrinimo pradžios ir pabaigos datos; patikrinimo pratęsimo (sustabdymo) datos ir priežastys³⁵. Mokestinio patikrinimo, atliekamo mokesčių administratoriaus patalpose, atlikimo laikas nebuvo ribojamas, t.y. mokesčių administratoriaus pareigūnas galėjo savarankiškai parinkti planuojamą tikrinimo pabaigos datą. Jei pareigūnas dėl tam tikrų priežasčių negalėjo užbaigti mokestinio patikrinimo laiku, pavedimas tikrinti galėjo būti pratęstas. Atsižvelgdamas į patikrinimo sudėtingumą, veiklos pobūdį, tikrinimo mastą centrinis mokesčių administratorius patikrinimo trukmę gali pratęsti, kai pareigūnui:

- mokėtojas nepateikė ar pateikė ne laiku pareigoms atlikti reikalingų dokumentų, jų nuorašų, kompiuterinių laikmenų duomenų (kopijų) apie juridinio ar fizinio asmens turta, pajamas, išlaidas ir veiklą;

- mokėtojas nevykdo privalomų nurodymų atvykti pas mokesčių administratorių, taip pat nurodymų dėl mokesčių, kitų įmokų į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei valstybės pinigų fondus apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais;

- mokėtojas nepateikia paaiškinimų ir dokumentų apie turto įsigijimo šaltinius, taip pat paaiškinimų apie kitas aplinkybes, reikalingas mokesčio apskaičiavimo teisingumui nustatyti;

³⁵ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. rugpjūčio 31 d. įsakymas nr. 218 „Dėl mokesčių mokėtojų patikrinimų atlikimo, patikrinimų rezultatų informavimo ir patikrinimo aktų tvirtinimo taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2001, Nr. 76-2693.

- mokėtojas nepašalina aplinkybių ir sąlygų, trukdančių mokesčių administratoriui tinkamai atlikti pareigas;

- dėl būtinumo atlikti papildomą tyrimą yra sustabdomas mokesčio permokos (visos ar jos dalies) arba mokesčio skirtumo (viso ar jo dalies) gražinimas (įskaitymas)³⁶.

Atliekant mokestinį patikrinimą, pavedimas tikrinti gali būti ne tik pratęsimas, bet ir stabdomas. Laikotarpis, kada pavedimas tikrinti yra sustabdytas, t.y. patikrinimas faktiškai neatliekamas, į patikrinimo trukmę neįskaičiuojamas, o tikrinimo pabaigos data tokiu atveju yra atitinkamai perskaičiuojama. Tikrinimo termino eiga stabdoma (į tikrinimo laiką neįskaičiuojama), kai mokesčių administratorius paprašo iš kitų valstybės institucijų bei užsienio valstybių institucijų papildomos informacijos, reikalingos patikrinimui baigti³⁷.

Mokestiniam patikrinimui atlikti reikalingą informaciją mokesčių administratoriaus pareigūnas galėjo gauti iš tikrinamojo asmens, kitų fizinių ir juridinių asmenų, kredito įstaigų, kitų valstybės institucijų. Tais atvejais, kai reikalingos informacijos nebuvo įmanoma gauti dėl tikrinamojo asmens kaltės, mokesčių administratorius mokėtiną mokestį galėjo apskaičiuoti, taikydamas netiesioginius mokesčio apskaičiavimo būdus. Vis dėlto, mokesčių mokėtojas patikrinimo metu privalėjo būti išklausomas ir galėjo pateikti jo manymu svarbius įrodymus bei pastabas, o apie tokią mokėtojo pateiktą informaciją privalėjo būti nurodyta patikrinimo akte.

Surinkus bei įvertinus reikiamą informaciją, patikrinimo rezultatai įforminami raštu. Patikrinimų rezultatai įforminami: patikrinimo aktu; patikrinimo pažyma, administracinių teisės pažeidimų protokolu ar kitu dokumentu, kurio formą ir užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius³⁸.

Patikrinimo aktu įforminami tik tokio mokestinio patikrinimo rezultatai, kurio metu buvo nustatyti mokesčių įstatymų pažeidimai. Kitais atvejais patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo pažyma, protokolu ar kitu dokumentu. Patikrinimo aktas buvo surašomas pasibaigus pavedime tikrinti nurodytai pabaigos datai, o jo surašymui skirtas laikas negalėjo būti ilgesnis nei 30 dienų ir neviršyti trečdaliao patikrinimo laiko. Patikrinimo aktas susideda iš tokių dalių: įvadinės, tiriamosios, nustatomosios ir baigiamosios³⁹. Įvadinėje akto dalyje nurodoma tokia pati informacija kaip ir pavedime tikrinti. Tiriamojoje patikrinimo akto dalyje nurodomi tikrinti mokesčiai, tikrintas laikotarpis, netiesioginiai mokesčių bazės nustatyto metodai ir jų taikymo priežastys (jei tokia mokesčio bazė buvo nustatoma) ir informacija apie mokėtojo pateiktas rašytines pastabas ir/ar įrodymus (jei jie buvo teikti). Nustatomojoje patikrinimo akto dalyje pateikiami visi patikrinimo

³⁶ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. rugpjūčio 31 d. įsakymas nr. 218 „Dėl mokesčių mokėtojų patikrinimų atlikimo, patikrinimų rezultatų įforminimo ir patikrinimo aktu tvirtinimo taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2001, Nr. 76-2693.

³⁷ Ten pat.

³⁸ Ten pat.

³⁹ Ten pat.

metu nustatyti faktai, mokesčių ar kitų įstatymų pažeidimai, juos pagrindžiantys mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai, tikslūs pažeistų įstatymų pavadinimai ir nuostatos, kurios buvo pažeistos, detalus mokesčio bazės apskaičiavimo aprašymas ir netiesioginių metodų taikymo priežastys (jei buvo taikomi netiesioginiai mokesčių bazės apskaičiavimo metodai), apibendrinamos visos patikrinimo metu apskaičiuotos mokesčio, delspinigių ir baudų sumos.

1995-06-28 MAĮ Nr. I-974 buvo numatytos trys mokesčių įstatymų pažeidimų kategorijos, į kurias buvo atsižvelgiama skiriant mokesčių mokėtojui baudą. Jei mokesčių mokėtojas mokestinės prievolės neįvykdė dėl aplaidumo, t.y. sumokėjo mažiau nei 100 procentų, bet daugiau nei 85 procentus mokesčio, kurį turėjo sumokėti pagal įstatymus, jam buvo skiriama 50 procentų dydžio bauda nuo nesumokėtos mokesčio sumos. 100 procentų bauda (nuo nesumokėtos mokesčių sumos) buvo skiriama tuo atveju, jei mokėtojas į biudžetą sumokėjo mažiau nei 85 procentus įstatymo jam nustatyto mokesčio. Toks pažeidimas buvo laikomas mokestinės prievolės neįvykdymu dėl didelio aplaidumo. Asmuo, įvykdęs piktybinį mokesčių įstatymų pažeidimą buvo traukiamas administracinėn arba baudžiamojon atsakomybėn.

Patikrinimo akto baigiamojoje dalyje turi būti nurodoma, kad mokėtojas per 20 dienų nuo susipažinimo pasirašytinai, o kai jo nerado, - per 25 dienas nuo registruoto laiško išsiuntimo dienos, dėl patikrinimo akto mokesčių administratoriui gali pateikti savo rašytines pastabas ir atsikirtimus kartu su juos pagrindžiančiais papildomais įrodymais⁴⁰. Vienas patikrinimo akto egzempliorius įteikiamas mokesčių mokėtojui.

Patikrinimo aktas turi būti tvirtinamas mokesčių administratoriaus sprendimu ir mokėtojui yra privalomas vykdyti. Išnagrinėjęs patikrinimo aktą ir visą su juo susijusią medžiagą mokesčių administratoriaus viršininkas ar jo įgaliotas asmuo priima atitinkamą sprendimą:

- patvirtinti patikrinimo aktą;
- nepatvirtinti patikrinimo akto;
- patikrinimo aktą iš dalies patvirtinti;
- pakeisti patikrinimo aktą;
- pavesti atlikti papildomą tikrinimą⁴¹.

Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti priimtas per 30 darbo dienų nuo patikrinimo akto surašymo dienos⁴². Jei mokėtojas teikė rašytines pastabas ir atsikirtimus, sprendimo priėmimo terminas pradedamas skaičiuoti nuo jų pateikimo dienos. Sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti atskirai nurodomos tvirtinamos patikrinimo metu apskaičiuotos mokėtinos (ar gražintinos) mokesčio, delspinigių ir baudų sumos, mokesčio sumos, kurios

⁴⁰ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. rugpjūčio 31 d. įsakymas nr. 218 „Dėl mokesčių mokėtojų patikrinimų atlikimo, patikrinimų rezultatų įforminimo ir patikrinimo aktų tvirtinimo taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2001, Nr. 76-2693.

⁴¹ Ten pat.

⁴² Ten pat.

apskaičiuotos taikant netiesioginio mokesčių bazės nustatymo metodus, priešastys, dėl kurių buvo atsižvelgta ar neatsižvelgta į mokėtojo pateiktus atsikirtimus (jei jie buvo pateikti).

Sprendimas dėl patikrinimo rezultatų tvirtinimo mokesčių mokėtojui išsiunčiamas registruotu laišku (arba įteikiamas asmeniškai, jei mokėtojas to pageidauja) ir gali būti nustatyta tvarka, kurią apžvelgsime sekančiame skyriaus poskyryje, skundžiamas.

Jei patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo pažyma, joje privalo būti nurodyta patikrinimo trukmė, pavedimo tikrinti numeris, duomenys apie patikrinimą atlikusį pareigūną, tikrinto asmens vardas, pavardė, adresas ir asmens kodas bei tikrinimo metu nustatyti faktai. Patikrinimo pažyma mokėtojui įteikiama tokia pačia tvarka kaip ir patikrinimo aktas.

VMI prie FM viršininko 2002 m. lapkričio 19 d. įsakymu Nr. 334 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos respublikos Finansų ministerijos viršininko 2001 m. rugpjūčio 31 d. įsakymu Nr. 218 patvirtintų mokesčių mokėtojų patikrinimų atlikimo, patikrinimų rezultatų įforminimo ir patikrinimo aktų tvirtinimo taisyklių“ dalinio pakeitimo ir papildymo buvo pakeistos kai kurios taisyklių nuostatos. Pakeitime numatyta, kad pavedimas tikrinti gali būti stabdomas ir tuo atveju, kai mokesčių administratoriui reikia papildomos informacijos iš kitų vietos mokesčių administratorių. Kai patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo pažyma, vadovaujantis minėto pakeitimo nuostatomis, joje be kitų privalomų rekvizitų privalo būti nurodyti visi tikrinti mokesčiai ir tikrintas mokesčių laikotarpis. Antrasis taisyklių pakeitimas buvo patvirtintas 2003-06-30. Jame numatyta, kad vietos mokesčių administratorius privalo užtikrinti, kad mokesčių mokėtojų patikrinimai būtų organizuojami taip, jog būtų išvengta teisės aktuose nurodytų terminų pažeidimo ir tikrinamųjų veiklos nepagrįstų trikdymų⁴³.

2004-05-15 įsigaliojus VMI prie FM viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87 patvirtintoms mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklėms (toliau – patikrinimų taisyklės) aukščiau minėtos taisyklės neteko galios. Naujos, patikrinimų atlikimo tvarką reglamentuojančios taisyklės, buvo priimtos atsižvelgus į naujojo, t.y. 2004-04-13 MAĮ nuostatas. Patikrinimų taisyklės yra daug griežtesnio pobūdžio ir itin tiksliai reglamentuoja visus mokesčių administratoriaus veiksmus, siekiant išvengti savavališkų pareigūnų veiksmų, piktnaudžiavimų ar netinkamos taisyklių interpretacijos. Apžvelkime pakeistasias patikrinimų atlikimo tvarkos nuostatas.

Patikrinimų taisyklėse, skirtingai nuo aukščiau minėtų taisyklių, pateikiama mokesčio patikrinimo sąvoka ir rūšys. Mokesčių administratoriaus pareigūnas atlieka tokius mokesčius patikrinimus:

⁴³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. birželio 30 d. įsakymas Nr. V-192 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. rugpjūčio 31 d. įsakymo Nr. 218 „Dėl mokesčių mokėtojų patikrinimų atlikimo, patikrinimų rezultatų įforminimo ir patikrinimo aktų tvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ papildymo“// Valstybės žinios. 2003, Nr. 69-3157.

1. *kompleksinius*. Kompleksinis patikrinimas - mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima visų mokėtojo mokamų mokesčių, administruojamų Valstybinės mokesčių inspekcijos, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą;

2. *teminius*. Teminis patikrinimas - mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima mokėtojo mokamo tam tikro mokesčio (mokesčių), administruojamo (administruojamų) Valstybinės mokesčių inspekcijos, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą;

3. *operatyvius*. Operatyvius patikrinimus - įstatymuose bei poįstatyminiuose teisės aktuose nustatytų atskirų mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokėtoju ir kitose srityse vykdymo patikrinimas⁴⁴.

Atliekant operatyvųjų patikrinimą, patikrinimų taisyklių nuostatos netaikomos. Tačiau tiek operatyvusis tiek kompleksinis patikrinimas gali būti atliekamas juridinių asmenų atžvilgiu, o tikrinant mokesčių mokėtojus fizinius asmenis – atliekamas tik teminis patikrinimas (kai kuriais atvejais gali būti išimčių dėl operatyviojo patikrinimo).

Reikėtų pažymėti, kad patikrinimų taisyklės, lyginant su 2001-08-31 taisyklėmis, mokesčių mokėtojui yra daug naudingesnės ir geriau užtikrina jo, kaip fizinio asmens, teises. Patikrinimų taisyklėse nustatyti privalomieji pavidimo tikrinti rekvizitai yra išsamesni ir informatyvesni, nes jame privaloma nurodyti ir mokestinio patikrinimo dalyką, t.y. tikrinamasis asmuo yra informuojamas koks mokestis bus tikrinamas, kokia konkreti informacija, duomenys bus tikrinami. Vis dėlto, reikėtų pažymėti, jog nei senosiose nei naujosiose taisyklėse nebuvo ir nėra reikalavimo pavidime tikrinti nurodyti tikrinamąjį laikotarpį. Vadinas, mokesčių mokėtojas, susipažinęs su pavidimu tikrinti, nėra informuojamas apie tai ką pareigūnai tikrins. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas žino, kad bus tikrinamas jo gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumas, tačiau jis nežino už kokį laikotarpį. Tokiu atveju pareigūnas gali tikrinti vieną mokestinį laikotarpį, o jau patikrinimo eigoje šį laikotarpį pakeisti.

Mokesčių administratorius, prieš pradėdamas mokėtojo mokestinį patikrinimą privalo įteikti mokėtojui pranešimą apie pavidimo atlikti patikrinimą išrašymą (toliau - pranešimas apie mokestinį patikrinimą)⁴⁵. Ši nauja nuostata yra itin svarbi mokesčių mokėtojui, nes ji užtikrina fizinio asmens teisę susipažinti apie jo atžvilgiu pradėtus atitinkamus veiksmus. Pranešime apie mokestinį patikrinimą turi būti nurodytas institucijos, išrašiusios pranešimą apie mokestinį

⁴⁴ 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“// Valstybės žinios. 2004, Nr. 80-2876.

⁴⁵ 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“// Valstybės žinios. 2004, Nr. 80-2876.

patikrinimą, pavadinimas, dokumento pavadinimas, dokumento išrašymo data ir numeris, mokėtojo vardas, pavardė, adresas, numatomo patikrinimo dalykas (mokestinio patikrinimo tema), faktinio mokestinio patikrinimo pradžios diena, t.y. kada mokėtojas (jo atstovas) turi atvykti pas mokesčių administratorių, preliminarus tikrintinų dokumentų (dokumentų registru) ir kitų teiktinų duomenų (nurodant, kurio laikotarpio jie turi būti) sąrašas⁴⁶.

Jeigu pranešime nurodoma atvykti ir/ar pateikti reikiamus dokumentus, šio nurodymo įvykdymui turi būti skiriama ne mažiau kaip 10 dienų nuo pranešimo įteikimo. Atvykęs mokesčių mokėtojas yra supažindinamas su pavedimu tikrinti pasirašytinai.

Mokestinio patikrinimo, atliekamo mokesčių administratoriaus patalpose, trukmė 2001-08-31 taisyklėse nebuvo griežtai reglamentuota. Deja, ši nuostata liko nepakitusi. Taisyklės buvo papildytos galimybėmis sustabdyti pavedimą tikrinti. Pagal patikrinimų taisykles pavedimas tikrinti gali būti stabdomas tais atvejais, kai jam užbaigti reikia papildomos informacijos iš Lietuvos ar užsienio valstybių institucijų, kitų vietos mokesčių administratorių, kai patikrinimą atliekantis pareigūnas išvyksta į komandiruotę į užsienį arba išimtiniais atvejais dėl jo ligos (tačiau ne ilgesniam nei 15 darbo dienų laikotarpiui). Išnykus aplinkybėms, dėl kurių pavedimas tikrinti buvo sustabdytas, pavedimas pratęsiamas, o mokesčių mokėtojas privalo būti apie tai informuojamas ir supažindinamas pasirašytinai (mokėtojas supažindinamas kiekvienu sustabdymo ir pratęsimo atveju).

Kai mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo mokesčio arba apskaičiavęs neteisingai mokesčio neperskaičiavo, mokėtojui priklausanti mokėti mokesť apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais, arba kitais MAĮ nustatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais (pvz., mokesť apskaičiuotas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą)⁴⁷. Taikyti specialiuosius mokesčių apskaičiavimo būdus, mokesčių administratorius gali tik turėdamas pakankamai duomenų ir įrodymų apie aukščiau nurodytus mokėtojo veiksmus.

Patikrinimų atlikimo taisyklėse, skirtingai nuo 2001-08-31 taisyklių, nustatyta, kad patikrinimo rezultatai informinami tik patikrinimo aktu. Jis surašomas nepriklausomai nuo to, ar mokesčių mokėtojui apskaičiuojami papildomi mokesčiai, ar ne. 2001-08-31 taisyklėse buvo numatyta, kad patikrinimo akto surašymui, pasibaigus patikrinimo pabaigos laikui, galėjo būti skiriama trečdalis patikrinimo laiko (bet ne daugiau kaip 30 dienų). Patikrinimų taisyklėse nėra numatytas nei papildomas laikas patikrinimo akto surašymui, nei konkretus terminas, kuris skiriamas šiam veiksmui atlikti – patikrinimo aktas turi būti surašytas iki numatyto patikrinimo

⁴⁶ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymas Nr. VA-87 „Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų informinimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios. 2004, Nr. 80-2876.

⁴⁷ Ten pat.

atlikimo pabaigos termino. Patikrinimo akto sudėtinės dalys nebuvo pakeistos, o ir pats patikrinimo akto turinys iš esmės nepasikeitė. Pakeista tik nuostata dėl baudų skyrimo. Patikrinimo akte baudos dydis neapskaičiuojamas, tik nurodoma, kad vadovaujantis MAĮ 139 straipsniu, mokėtoju gali būti skiriama nuo 10 iki 50 procentų papildomai apskaičiuotos mokesčio sumos dydžio bauda⁴⁸. Be to, patikrinimo akto nustatomojoje dalyje (jei tai nenurodyta patikrinimo akto tiriamojoje dalyje) turi būti nurodomos aplinkybės, galinčios turėti įtakos baudos dydžio nustatymui, t.y. nustatytų pažeidimų pobūdis, mokėtojo bendradarbiavimas mokestinio patikrinimo metu, mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimas ir kitos aplinkybės⁴⁹.

Mokesčių mokėtojas su patikrinimo aktu supažindinamas pasirašytinai. Be to, jam įteikiamas vienas patikrinimo akto egzempliorius.

Patikrinimų taisyklėse pakeisti rašytinių pastabų dėl patikrinimo akto (neliko atsikirtimų sąvokos) teikimo terminai. Mokesčių mokėtoju nesutinkant su patikrinimo rezultatais, rašytinės pastabos turi būti pateikiamos per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos. 2001-08-31 taisyklėse šis terminas buvo skaičiuojamas darbo dienomis (20 darbo dienų) ir ne nuo įteikimo, o patikrinimo akto surašymo dienos. Mokėtojas savo atskiru rašytiniu pareiškimu arba pasirašydamas patikrinimo aktą gali nurodyti, kad nesinaudos savo teise teikti pastabas dėl patikrinimo akto⁵⁰.

Patikrinimo aktas, vadovaujantis MAĮ 130-132 straipsnių nuostatomis, turi būti tvirtinamas mokesčių administratoriaus sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma ir mokėtoju yra privalomi vykdyti⁵¹. Pagal 2001-08-31 taisyklių nuostatas, patikrinimo pažyma buvo vienas iš patikrinimo rezultatų įforminimo būdų, o pagal naujas patikrinimų taisyklių nuostatas – vienas iš patikrinimo akto tvirtinimo būdų. Patikrinimų taisyklėse numatyta, kad patikrinimo aktas tvirtinamas patikrinimo pažyma tuo atveju, kai patikrinimo metu nenustatoma mokesčių įstatymų pažeidimų ir neapskaičiuojamas papildomas mokėtinas mokestis. Patikrinimo pažyma taip pat tvirtinami mirusio mokesčių mokėtojo patikrinimo rezultatai. Patikrinimo pažyma turi būti surašyta ne vėliau kaip per 5 dienas po patikrinimo akto įteikimo mokėtoju dienos⁵².

Patikrinimo aktas, kai mokestinio patikrinimo metu nustatomi mokesčių įstatymų pažeidimai, per 30 dienų nuo jo įteikimo mokesčių mokėtoju dienos (jei pateiktos rašytinės pastabos, tai nuo jų pateikimo dienos) tvirtinamas sprendimu dėl patikrinimo akto. Pagal 2001-08-31 taisyklių nuostatas sprendimas dėl patikrinimo akto turėjo būti priimtas per 30 darbo dienų.

Pagal 2001-08-31 taisyklių nuostatas sprendime buvo privaloma nurodyti galutines

⁴⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymas Nr. VA-87 „Dėl mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios. 2004, Nr. 80-2876.

⁴⁹ Ten pat.

⁵⁰ Ten pat.

⁵¹ Ten pat.

⁵² Ten pat.

tvirtinamos mokėtojų apskaičiuotos mokesčio, delspinigių ir baudų sumos. Sprendime dėl patikrinimo akto, surašytame įsigaliojus patikrinimų taisyklėms, turi būti trumpai nurodomi pažeistų teisės aktų straipsniai, nustatytos mokesčių bei delspinigių sumos, skiriama bauda ir nurodomi jos skyrimo motyvai. Kai mokėtojas pateikė rašytines pastabas dėl patikrinimo akto, sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti nurodyta, į kurias pastabas yra atsižvelgta (neatsižvelgta)⁵³. Jei į mokėtojo rašytines pastabas nebuvo atsižvelgta, turi būti nurodomos motyvuotos priežastys⁵⁴. Mokesčių administratorius sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo, atsižvelgdamas į tam tikras aplinkybes (mokėtojo geranoriškumas, bendradarbiavimas ir t.t.), skiria mokėtojų 10-50 procentų baudą nuo nesumokėtos mokesčio sumos. Nei 2004 metų MAĮ nei patikrinimo taisyklėse nėra numatytas mokesčių įstatymas pažeidimų klasifikavimas. Be to baudos dydžio skalė, lyginant su senosiomis minėtų teisės aktų nuostatomis, taip pat labai sumažėjo (iki 2004 MAĮ įsigaliojimo buvo skiriama arba 50 % arba 100 % bauda).

Sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo mokesčių administratorius taip pat turi pagrįsti priimamą sprendimą dėl patikrinimo akto ar atskirų patikrinimo rezultatų ir nurodyti priimamo sprendimo pobūdį, t.y.: patvirtinti patikrinimo aktą, patikrinimo aktą patvirtinti iš dalies, nepatvirtinti patikrinimo akto, pavesti pakartotinai patikrinti mokėtoją, pakeisti patikrinimo aktą⁵⁵.

Pagal taisyklių nuostatas, mokesčių administratoriaus galimi sprendimo pobūdžiai buvo tokie patys, išskyrus nuostatą dėl pakartotinio patikrinimo (buvo papildomas tikrinimas).

Patikrinimų taisyklėse nėra griežtai nurodoma koku konkrečiu būdu turi būti įteikiamas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Jis gali būti įteiktas vienu iš būdų, nurodytų MAĮ, t.y. pagal pareigūno nuožiūrą arba išsiunčiamas registruotu laišku, arba įteikiamas tiesiogiai mokesčių mokėtojų.

Tiek 2001-08-31 taisyklėse, tiek patikrinimų taisyklėse yra numatyta, kad sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo visais atvejais gali būti skundžiamas MAĮ nustatyta tvarka.

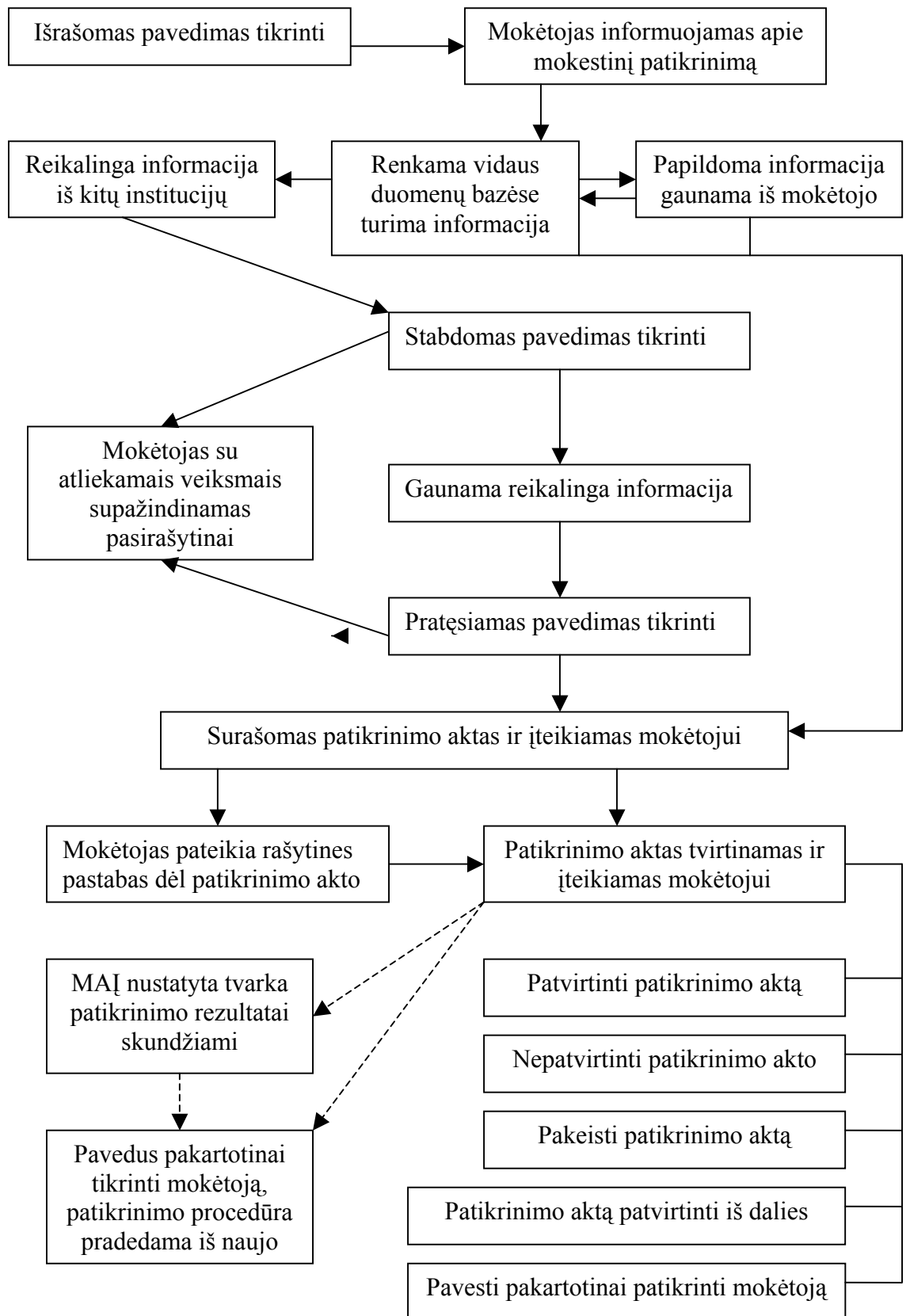
2004-12-23 patikrinimų taisyklių nuostatos buvo papildytos naujais punktais. Kai yra išrašytas pavedimas tikrinti, tačiau dėl objektyvių priežasčių faktinis mokestinis patikrinimas dar nepradėtas (pvz., neįmanoma surasti to mokėtojo ir yra tai patvirtinantys dokumentai) arba faktinis mokestinis patikrinimas yra pradėtas, tačiau dėl tam tikrų aplinkybių negali būti tęsiamas ir/ar užbaigtas, tai mokestinis patikrinimas gali būti nutraukiamas⁵⁶.

⁵³ 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“// Valstybės žinios. 2004, Nr. 80-2876.

⁵⁴ Ten pat.

⁵⁵ Ten pat.

⁵⁶ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 23 d. įsakymas Nr. VA-204 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymo Nr. VA-87 “Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo”// Valstybės žinios. 2005, Nr. 2-26.



1 pav. Mokestinio patikrinimo procedūra

2004-05-05 taisyklės mokestinio patikrinimo tvarką reglamentuoja itin detaliai. Toks procedūrų formalizavimas kai kuriais atvejais mokesčių mokėtojui yra naudingas (pvz. užtikrinama jo teisė susipažinti su jo atžvilgiu atliekamais veiksmais, teisė būti informuotam ir pan.). Tačiau sudėtingas mokestinis patikrinimas, kurio metu mokesčių administratoriui nepakanka apie mokesčių mokėtoją turimų duomenų, gali pareikalauti atlikti itin daug procedūrų (žr. 1 pav.) ir tęstis pakankamai ilgą laiką. Pvz. jei papildoma informacija prašoma iš užsienio valstybių institucijų, prašoma informacija paprastai gaunama 6-12 mėnesių laikotarpiu (žr. 1 priedą). Taigi mokestinis patikrinimas gali pareikalauti tiek mokesčių administratoriaus, tiek mokesčių mokėtojo laiko, žmoniškųjų išteklių ir materialinių sąnaudų.

3.3. Ginčai dėl mokestinio patikrinimo rezultatų tvirtinimo

Mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, o mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos⁵⁷. Taigi mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus sprendimu patvirtinti patikrinimo akto rezultatus gali pateikti įrodymus, kodėl jame apskaičiuotos mokėtinos sumos yra neteisingos.

Ginčams dėl mokesčių administratoriaus patikrinimo metu apskaičiuotų sumų, t.y. mokestiniams ginčams, yra nustatyta privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra. Ikiteisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos – centrinis mokesčių administratorius ir MGK. Mokestinius ginčus, kilusius tarp mokesčių mokėtojo ir vietos mokesčių administratoriaus nagrinėja centrinis mokesčių administratorius, kuriam skundas turi būti pateiktas raštu per 20 dienų nuo vietos mokesčių administratoriaus sprendimo mokesčių mokėtojui įteikimo dienos. Centrinis mokesčių administratorius turi priimti sprendimą dėl skundo dėl mokestinio ginčo per 30 dienų nuo jo gavimo dienos⁵⁸. Tam tikrais atvejais šis terminas gali būti pratęstas iki 60 dienų.

Centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą mokesčių mokėtojas per 20 dienų nuo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo įteikimo jam dienos gali (tačiau neprivalo) pateikti MGK. MGK sprendimą dėl mokesčių mokėtojo pateikto skundo privalo išnagrinėti per 60 dienų nuo skundo gavimo dienos. MGK priima vieną iš šių sprendimų:

- 1) patvirtina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 2) panaikina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 3) iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina centrinio mokesčių administratoriaus

⁵⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

⁵⁸ Ten pat.

sprendimą;

4) pakeičia centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;

5) perduoda skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo⁵⁹.

Mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su MGK (ar centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu), gali per 20 dienų nuo MGK sprendimo (arba centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo) įteikimo jam dienos pateikti skundą VAAT. Nesutikdamas su VAAT sprendimu, gali kreiptis į LVAT. LVAT priimtas sprendimas yra neskundžiamas.

3.4. Mokestinis tyrimas – kaip vienas iš gyventojų veiklos kontrolės būdų

MAĮ nustatyta, kad mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo kontrolė vykdoma atliekant mokestinį tyrimą arba mokestinį patikrinimą.

Mokestinis tyrimas – vienas iš gyventojų veiklos kontrolės būdų, kurio metu analizuojama apie mokesčių mokėtoją turima informacija, tikrinamas mokesčių mokėtojo pateiktų duomenų teisingumas, siekiama nustatyti, ar teisingai apskaičiuotas, deklaruotas ir sumokėtas gyventojų pajamų mokestis. Mokestinis tyrimas yra ganėtinai nauja kontrolės forma. Ši mokesčių administravimo procedūra MAĮ buvo įtvirtinta 2004 metais ir netrukus tapo itin plačiai naudojama praktikoje. Mokestinio tyrimo atlikimo tvarka yra reglamentuojama VMI prie FM viršininko 2004-05-28 įsakymu Nr. VA-108 patvirtintose mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse (toliau – tyrimo taisyklės). Tyrimo taisyklėse nustatyta, kad mokestinis tyrimas apima mokėtojo veiklos analizę, vizitavimą ir veiklos kontrolę. **Mokėtojo veiklos analizė** – tai mokesčių administratoriaus vykdoma detali apie konkretų mokėtoją turimų ir/arba papildomai surinktų bei paties mokėtojo pateiktų duomenų analizė ir/arba dokumentų įvertinimas, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje⁶⁰. **Mokėtojo vizitavimas** – tai mokėtojo, jo veiklos vykdymo vietos lankymas ir/ar stebėjimas, mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės tikslais⁶¹. **Mokėtojo veiklos kontrolė** – tai mokėtojo komercinės arba gamybinės veiklos, kuria siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos, kontrolė, siekiant nustatyti, kaip mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais

⁵⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

⁶⁰ 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 nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/ kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo// Valstybės žinios. 2004, Nr. 88-3258.

⁶¹ 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 nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/ kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo// Valstybės žinios. 2004, Nr. 88-3258.

atvejais – ir kitose srityse⁶². Atliekant gyventojų, t.y. fizinio asmens, gautų pajamų mokesčių tyrimą, atliekama mokėtojo veiklos analizė.

Mokesčio tyrimo tikslas - mokėtojo padarytų klaidų, trūkumų ir/ar prieštaravimų nustatymas, siekiant juos pašalinti, mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo) kontrolės užtikrinimas ir mokesčių įstatymų pažeidimų prevencija⁶³. Mokesčio tyrimo metu siekiama nustatyti ne tik mokesčių mokėtojo padarytas klaidas, bet ir informuoti mokėtoją apie nustatytus trūkumus ir suteikti jam galimybę geranoriškai ištaisyti nustatytas klaidas. Mokėtojo veiklos analizė pradedama be atskiro pavidalo. Mokesčių administratoriaus pareigūnas, atliekantis mokėtojo veiklos analizę, pirmiausia įvertina vidiniuose informacijos šaltiniuose turimą informaciją, ją analizuoja ir, esant poreikiui, renka papildomą informaciją apie mokesčių mokėtoją.

Jeigu surinkus visą reikiamą informaciją apie mokesčių mokėtoją pareigūnas nustato padarytas klaidas ar kitus prieštaravimus, mokesčių mokėtojas apie juos informuojamas žodžiu arba raštu, siunčiant nustatytos formos pranešimą. Tyrimo taisyklėse nustatyta, kad gyventojas apie nustatytas klaidas ar trūkumus pirmiausiai informuojamas žodžiu (skambinant telefonu), o raštiškas pranešimas siunčiamas tik mokėtojui neįvykdžius žodinio raginimo. Pranešime apie nustatytus trūkumus ir prieštaravimus ar nustatytas klaidas turi būti nurodomi ne tik mokesčio tyrimo metu nustatyti faktai, bet ir klaidų ir/ar trūkumų pašalinimo būdai, jų pašalinimo terminas (ne trumpesnis nei 10 dienų nuo pranešimo įteikimo dienos). Pranešime taip pat nurodoma, kad laiku nepašalinus nustatytų klaidų, trūkumų ir/ar prieštaravimų, bus pradėtas mokesčio patikrinimas. Pareigūnas pranešime mokėtojui gali pasiūlyti tokius trūkumų ir/ar prieštaravimų pašalinimo būdus:

- atvykti ir pateikti arba atsiųsti papildomus dokumentus,
- patikslinti mokesčio deklaraciją;
- sumokėti į biudžetą pranešime nurodytas papildomas mokesčio sumas⁶⁴.

Taisyklių III dalyje reglamentuojama detali mokėtojo vizitavimo, o IV dalyje – veiklos kontrolės tvarka. Kaip jau buvo minėta, atliekant mokesčių mokėtojo fizinio asmens mokesčių tyrimą, atliekama mokėtojo veiklos analizė, todėl III ir IV taisyklių dalių šiame darbe nenagrinėsime.

Tais atvejais, kai mokesčio tyrimo metu nustatoma faktų, turinčių mokesčių vengimo požymių nedelsiant gali būti pradėtas mokesčio patikrinimas.

Pareigūnas, atlikęs mokesčių tyrimą, jo rezultatus fiksuoja mokesčio tyrimo ataskaitoje (toliau - ataskaita). ataskaita mokesčių mokėtojui neįteikiama.

⁶² Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 „Dėl mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/ kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo// Valstybės žinios. 2004, Nr. 88-3258.

⁶³ Ten pat.

⁶⁴ Ten pat.

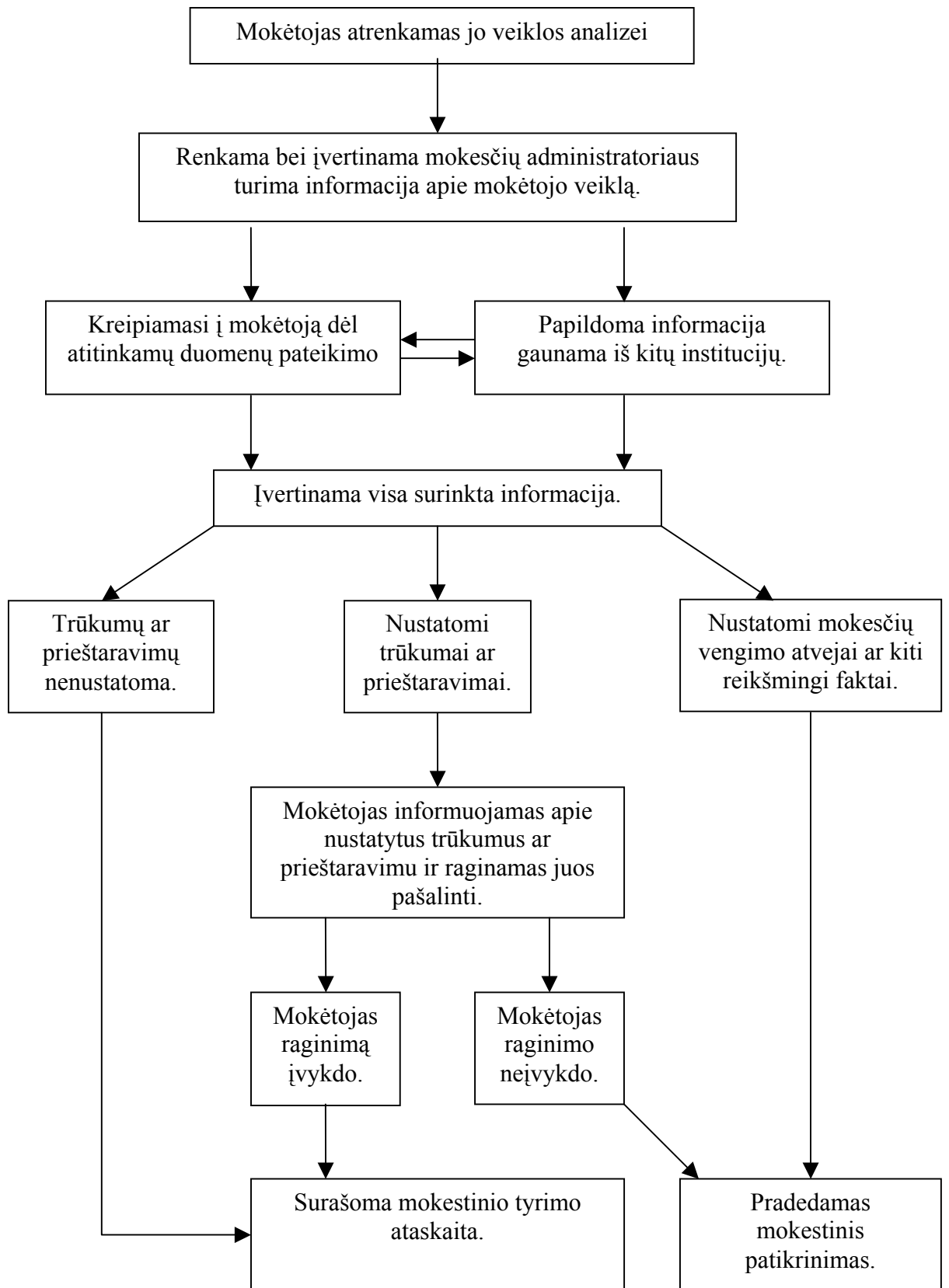
Apibendrinant pirmąją mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių redakciją, galima teigti, kad šių taisyklių nuostatos buvo pernelyg abstraktaus pobūdžio. Pati mokesčio tyrimo procedūra (žr. 2 pav.) buvo nenaudinga mokesčių mokėtojui, nes taisyklėse numatyta, kad atliekant mokesčių mokėtojo veiklos analizę, jis nebuvo informuojamas. Mokesčių administratoriaus pareigūnas galėjo atlikti tyrimą neturėdamas raštiškos užduoties. Be to, mokesčių mokėtojas buvo informuojamas tik apie nustatytus trūkumus ar prieštaravimus. Jei mokesčio tyrimo metu nebuvo nustatomi mokesčių įstatymų pažeidimai, mokėtojas net nebuvo informuojamas apie mokesčio tyrimo baigtį, kadangi su mokesčio tyrimo ataskaita mokėtojui nesupažindinami. Taisyklių trūkumas (žvelgiant iš mokėtojo pozicijos) – tyrimo atlikimo terminų neapibrėžtumas. Atliekant mokesčių mokėtojo veiklos analizę ir neturint tokiam veiksmui raštiško pavedimo, jokiuose dokumentuose nebuvo fiksuojama nei mokesčio tyrimo pradžia, nei pabaiga. Mokesčio tyrimo atlikimo terminų neapibrėžtumas nenaudingas ne tik mokesčių mokėtojui, bet ir mokesčių administratoriui. Buvo sudėtinga ar netgi neįmanoma kontroliuoti pareigūnų darbą, nežinant kiek laiko pareigūnas atlieka vieno ar kito mokėtojo mokesčio tyrimą. Mokesčio tyrimo, atliekamo pagal pirmosios mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių redakcijos reikalavimus, procedūros pavaizduotos 2 pav.

Iš 2 pav. taip pat matyti, jog galėjo pasitaikyti atveju, kai mokesčių mokėtojas nė nežinojo apie atliekamą bei užbaigtą jo veiklos tyrimą. Be to šios taisyklės įgalino mokesčių administratoriaus pareigūnus neribotą laiką rinkti ne tik analizei reikalingus duomenis, bet ir įrodymus apie mokesčių įstatymų pažeidimus. Ši galimybė buvo itin palanki mokesčių administratoriui, mat kilus įtarimui apie mokesčių įstatymų pažeidimus, jis galėjo rinkti įvairią informaciją iš įvairių institucijų, netgi iš užsienio mokesčių administratorių, ir nesibaiminti dėl tokio tyrimo trukmės, kadangi jokių griežtų tyrimo terminų nustatyta nebuvo. Surinkęs minėtą informaciją ir įrodymus, atlikęs šių duomenų analizę, pareigūnas galėjo inicijuoti mokesčio patikrinimą, bei per pakankamai trumpą laiką jį užbaigti.

Mokesčių administratorius, įvertinęs minėtų taisyklių trūkumus, 2006-01-24 reglamentavo detalesnę mokesčio tyrimo, o svarbiausia – veiklos analizės, atlikimo tvarką. Taisyklių pakeitimu buvo papildytos bei pakeistos mokesčio tyrimo atlikimo taisyklės:

- tyrimo taisyklės papildytos nauja sąvoka . Trūkumas ir/ar prieštaravimas - tai dėl klaidos atsiradęs neatitikimas tarp mokėtojo turimų, mokesčių administratoriui pateiktų ir/ar jo turimų, įskaitant gautus iš trečiųjų šaltinių, duomenų ir/ar informacijos⁶⁵;

⁶⁵ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. VA-5 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymo Nr. VA-108 „Dėl mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/ kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo“ pakeitimo“// Valstybės žinios. 2006, Nr. 12-451.



2 pav. Mokestinio tyrimo procedūra iki 2006-01-30

- mokesčio tyrimo tikslai papildyti mokesčių įstatymų pažeidimų rizikos identifikavimo tikslu;

- mokesčio tyrimo metu, nustatytus faktus, aplinkybes ar gavus informacijos, kuri reikalauja papildomų veiksnių ir įvertinimo, turėtų būti pradėtas mokesčio patikrinimas;

- taisyklių pakeitime nustatyta, kad mokesčio tyrimas turi būti atliktas per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį. Mokėtojas apie atliekamą mokesčio tyrimą ir jo rezultatus informuojamas taisyklių nustatyta tvarka;

- taisyklėse pateikiamos išsamesnės mokėtojo veiklos analizės nuostatos. Atliekant mokėtojo veiklos analizę, apie atliekamą mokesčio tyrimą mokėtojas neinformuojamas, išskyrus atvejus, kai jo paprašoma pateikti papildomą informaciją, duomenų ir/ar dokumentų. Tokiais atvejais, kreipiantis telefonu ar raštu į mokėtoją dėl jų pateikimo, jam turi būti pranešta, kad jo atžvilgiu atliekamas mokesčio tyrimas, nurodant mokesčio tyrimo tikslą. Susitikimo su mokėtoju metu pareigūnas turi pasirašytinai supažindinti jį su užduotimi atlikti mokesčio tyrimą (forma FR0688, toliau – užduotis). Jei mokėtojui nėra būtina atvykti, kad pateiktų prašomą informaciją, duomenis ir/ar dokumentus, jam išsiunčiama užduoties kopija. Užduotyje turi būti nurodyta:

- mokesčių administratoriaus pavadinimas ir dokumento pavadinimas;
- užduoties išrašymo data, registracijos numeris, dokumento sudarymo vieta;
- atliksiančio (atliekančio) pareigūno pareigos, vardas ir pavardė;
- mokėtojo pavadinimas, identifikacinis numeris arba fizinio asmens vardas, pavardė, asmens kodas;

- mokėtojo gyvenamosios vietos adresas;
- mokesčio tyrimo tikslas;
- kita užduoties formoje numatyta informacija;

- įtvirtinta nuostata, jog mokesčio tyrimo metu nustatytus mokesčių įstatymų pažeidimų riziką, papildoma informacija, reikalinga šiems pažeidimams įrodyti, negali būti renkama. Tokia informacija gali būti renkama tik mokesčio patikrinimo metu;

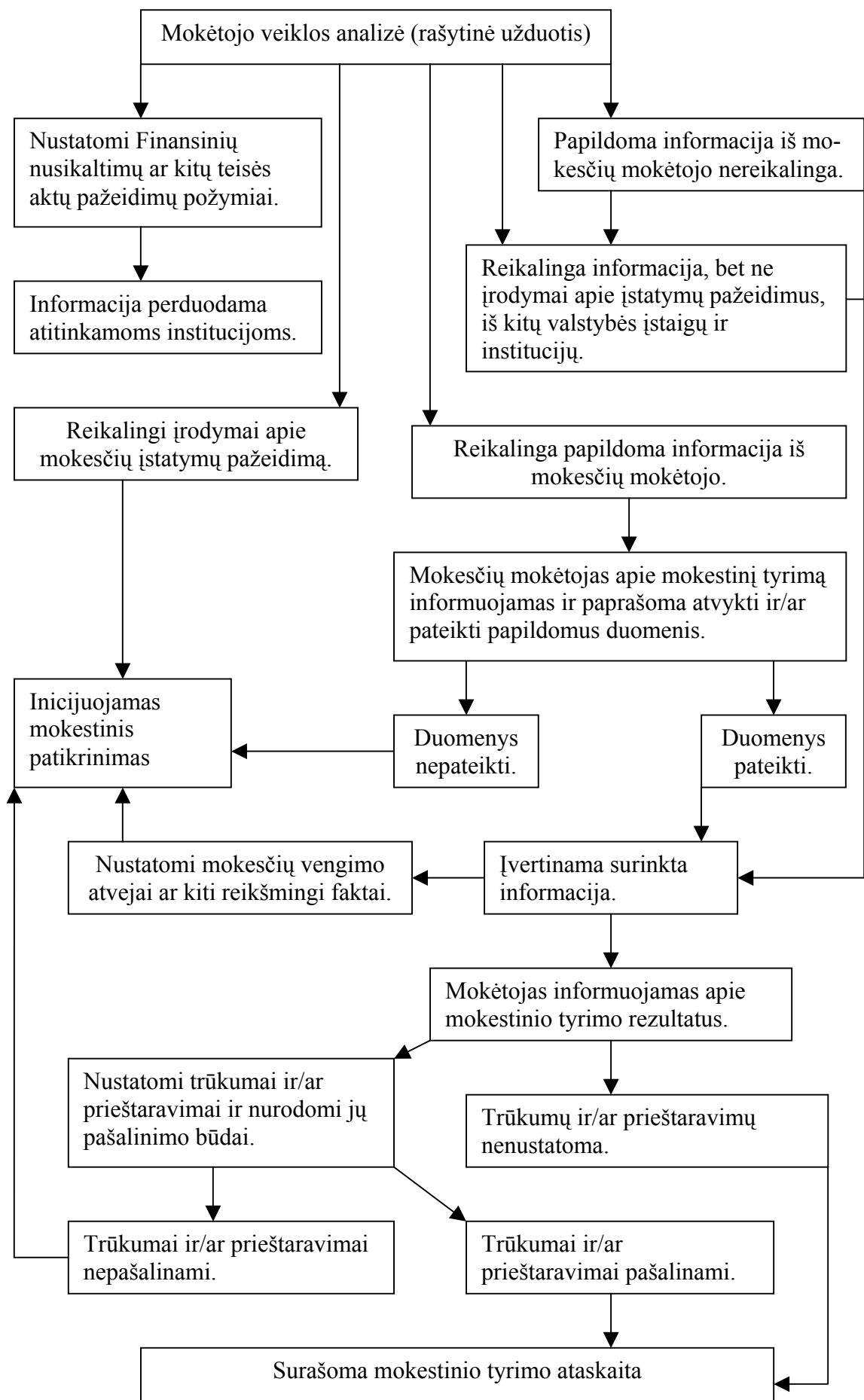
- mokesčių mokėtojas informuojamas mokesčio tyrimo rezultatus. Apie mokesčio tyrimo rezultatus mokėtojas informuojamas visais atvejais, kai, vadovaujantis taisyklių nuostatomis, jis buvo informuotas apie tai, kad jo atžvilgiu atliekamas mokesčio tyrimas, taip pat kai mokesčio tyrimo metu nustatomi trūkumai ir/ar prieštaravimai, išskyrus atvejus, kai priimamas sprendimas nedelsiant pradėti mokesčio patikrinimą⁶⁶. Apie mokesčio tyrimo rezultatus taisyklių nustatytais atvejais mokėtojas informuojamas įteikiant jam užpildytą pranešimo apie atliktą mokesčio tyrimą formą FR0687 (toliau – pranešimas), kuriame be kitų privalomų rekvizitų turi būti

⁶⁶ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. VA-5 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymo Nr. VA-108 „Dėl mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/ kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo“ pakeitimo“// Valstybės žinios. 2006, Nr. 12-451.

nurodyti mokestinio tyrimo metu atlikti veiksmai, mokestinio tyrimo rezultatai, trūkumų ir/ar prieštaravimų pašalinimo terminas ir būdai, trūkumų ir/ar prieštaravimų nepašalinimo padariniai (nurodoma, kad nepašalinus nurodytų trūkumų ir/ar prieštaravimų bus pradėtas mokestinis patikrinimas.

Kaip matyti iš 3 pav., papildytos mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės yra daugiau formalizuotos nei pirminės, t.y. tyrimo atlikimo procedūros yra detalesnės. Minėtu pakeitimu buvo pašalinti keli mūsų aukščiau minėti trūkumai. Visų pirma mokėtojo veiklos analizę atliekantis mokesčių administratoriaus pareigūnas turi turėti užduotį atlikti mokestinį tyrimą, kurioje privalomai turi būti nurodoma (kas yra labai svarbu mokesčių mokėtojo atžvilgiu) užduoties data, tyrimo tikslas ir kiti privalomi rekvizitai. Antra, prireikus papildomų duomenų iš mokesčių mokėtojo, jam yra siunčiama užduoties atlikti mokestinį tyrimą kopija, kuria mokesčių mokėtojas yra informuojamas apie atliekamą mokestinį tyrimą ir jo tikslus. Mokėtojas gali būti informuojamas ir telefonu, tačiau net ir tokiu atveju, mokėtojas privalomai pasirašytinai supažindinamas su užduotimi atlikti mokestinį tyrimą. Trečia, užduotyje atlikti mokestinį tyrimą turi būti nurodoma užduoties išrašymo data, kas įgalina tyrimo atlikimo trukmės kontrolę, mat žinant užduoties bei mokestinio tyrimo ataskaitos datas, galima nustatyti, kiek laiko buvo atliekamas tyrimas. Ketvirta, mokesčių administratoriaus pareigūnas nebeturi galimybės neribotą laiką, prisidengdamas mokestiniu tyrimu, rinkti įrodymus apie mokėtojo padarytus mokesčių įstatymų pažeidimus. Penkta, mokesčių mokėtojas, kuris buvo informuotas apie atliekamą mokestinį tyrimą, nepriklausomai nuo to, ar jo metu buvo nustatyti trūkumai ir/ar prieštaravimai, ar ne, privalo būti informuotas apie atlikto tyrimo rezultatus. Deja, ne visi mūsų aukščiau minėti trūkumai buvo pašalinti. Užduotyje atlikti mokestinį tyrimą vis dar nėra nurodoma per kiek laiko mokesčių administratoriaus pareigūnas privalo atlikti tyrimą. Be to, mokesčių mokėtojas apie atliekamą mokestinį tyrimą yra informuojamas ne visais atvejais – tad galimybė, jog mokėtojas nesužinos, kad jo atžvilgiu buvo atliekamas tyrimas, išlieka.

Reikėtų paminėti, kad, neatsižvelgiant į minėtus taisyklių trūkumus, mokesčių mokėtojui ši nauja kontrolės procedūra kai kuriais atvejais yra naudinga. Jeigu mokesčių mokėtojas, kuris sumokėjo per mažai (arba visai nesumokėjo) gyventojų pajamų mokesčio (ar kito mokesčio) ar neatliko kitų įstatymu nustatytų jam privalomų veiksmų dėl klaidos (būtų galima teigti, jog ne tik dėl klaidos, bet ir dėl nežinojimo ar kitų objektyvių aplinkybių) ir tai pripažįsta, jis turi galimybę geranoriškai ištaisyti padarytą klaidą, sumokėti mokesťį ir išvengti mokestinio patikrinimo, tuo pačiu išvengdamas ir MAĮ nustatytų baudų. MAĮ įtvirtinta nuostata, jog už pavėluotai sumokėtą mokesťį yra skaičiuojami delspinigiai, mokesčių mokėtojui galioja ir yra taikoma bet kuriuo atveju, neatsižvelgiant į tai ar mokesťis sumokamas pagal mokestinio patikrinimo ar mokestinio tyrimo rezultatus, ar paties mokesčių mokėtojo iniciatyva, jam pastebėjus (sužinojus) jo padarytas klaidas.



3 pav. Mokestinio tyrimo atlikimo procedūra nuo 2006-01-31

4. VIETOS MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS VEIKLA

4.1. Vietos mokesčių administratoriaus atliktų gyventojų pajamų mokesčio patikrinimų analizė

Šiame skyriuje analizuosime vietos mokesčių administratoriaus – VAVMI – atliktus gyventojų veiklos mokestinius patikrinimus. Analizuosime šių patikrinimų metu atliktas procedūras, apžvelgsime statistinius patikrinimų duomenis. Reikėtų paminėti, kad darbe analizuosime tik tuos mokestinius patikrinimus, dėl kurių buvo kilę mokestiniai ginčai ir kuriuose galutinį sprendimą priėmė LVAT.

Pastaraisiais metais vienas iš itin dažnai pasitaikančių mokestinių ginčų objektų yra ginčai dėl nekilnojamojo turto pardavimo pajamų pripažinimo individualios veiklos pajamomis. Kaip žinia, 2003-2006 metai yra nekilnojamojo turto spartaus brangimo metai. Tokia susiklėsčiusi padėtis buvo itin naudinga asmenims, perparduodantiems nekilnojamąjį turtą. Pagal GPMĮ 6 ir 19 straipsnius, pardavus ne individualios veiklos nekilnojamąjį turtą, 15 procentų tarifu yra apmokestinamos pajamos, kurios gaunamos iš pardavimo pajamų atėmus turto įsigijimo kainą ir kai kurias kitas išlaidas. Tokiu būdu apmokestinamas tik gautas „grynasis pelnas“. Tačiau norėtume pabrėžti, kad toks apmokestinimas taikomas tik ne individualios veiklos turto pardavimo pajamoms. Individualios veiklos turto pardavimo pajamos apmokestinamos dviem tarifais: 15 arba 27 (iki 2006-06-30 – 33 procentų) procentų tarifu. Gyventojas gali pats pasirinkti kokių gyventojų pajamų mokesčio tarifu bus apmokestinamos jo gautos individualios veiklos pajamos. Jis gali mokėti 15 procentų nuo visų iš individualios veiklos gautų pajamų, arba 27 procentus nuo pajamų ir išlaidų skirtumo (t.y. iš gautų pajamų atėmus įstatyme nustatytus leidžiamus atskaitymus). Jeigu fizinis asmuo tęstinį laikotarpį perka ir parduoda nekilnojamojo turto objektus ir iš šių pardavimo pajamų gauna pelną, t.y. ekonominę naudą, minėtos pajamos gali būti laikomos jo individualios veiklos pajamomis. Akcentavome žodžius „gali būti“, nes GPMĮ pateikta individualios veiklos sąvoka yra visiškai neapibrėžta ir nekonkreči. GPMĮ komentare yra pateikta daugybė išimčių, kai gyventojas gaunamos pajamos nėra laikomos individualios veiklos pajamomis. Visų pirma reikėtų pabrėžti, kad jei gyventojas parduoda nekilnojamąjį turtą, kuris buvo įsigytas ir naudojamas asmeniniams poreikiams tenkinti, o ne pajamoms uždirbti, tokio turto pardavimo pajamos nebūtų laikomos individualios veiklos pajamomis. Kai mokesčių administratorius gauna atitinkamą informaciją apie gyventoją gautas nekilnojamojo turto pardavimo pajamas ir nustatęs, kad turtas buvo parduodamas su tikslu gauti pajamų, perskaičiuoja gyventoją mokėtiną pajamų mokestį.

Paanalizuokime mokesčio patikrinimo pavyzdį, kurio metu kilo mokesstinis ginčas dėl aukščiau minėtos situacijos (žr. 2 priedą).

VAVMI Vilniaus skyriaus Gyventojų aptarnavimo tarnybos (toliau – GAT) I-asis gyventojų mokesčių poskyris, kurio viena iš pagrindinių funkcijų tirti fizinių asmenų pateiktas metines pajamų mokesčio deklaracijas ir priimti sprendimus dėl jose deklaruojamų mokesčio permokų gražinimų, įtaręs, kad gyventojas R. B. deklaruota mokesčio permoka yra nepagrįsta, 2004-07-27 perdavė minėtą informaciją patikrinimui atliekančiam poskyriui – GAT analizės ir patikrinimų poskyriui. Vadovaujantis mokestinių patikrinimų atlikimo taisyklių nuostatomis 2004-07-27 buvo išrašytas pavedimas tikrinti gyventojas R. B. pateiktą metinę pajamų mokesčio deklaraciją už 2003 metus. Pavedime buvo numatyta, kad patikrinimas turi būti baigtas 2004-10-27. Mokestinio patikrinimo metu buvo renkama informacija iš trečiųjų šaltinių (Lietuvos juridinių asmenų) bei iš paties R. B. Teisė gauti informaciją iš kitų juridinių asmenų yra įtvirtinta MAĮ. Patikrinimo akte (žr. 2 priedą) pažymėta, kad pavedimas tikrinti dėl papildomos informacijos iš juridinio asmens gavimo buvo pratęstas dar 2 mėnesiams – iki 2004-11-27. Likus vienai dienai iki pavedimo tikrinti pabaigos datos, t.y. 2004-11-26, pavedimas buvo sustabdytas, o nuo 2005-01-18 iki 2005-02-18 – pratęstas. Pažeidžiant mokestinių patikrinimų atlikimo taisyklių 70 punktą, patikrinimo akte yra nurodytos pavedimo sustabdymo ir pratęsimo datos, tačiau nenurodytos jų priežastys.

Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje R. B. deklaravo 2003 metais gautas 6 969 999,99 Lt pajamas iš nekilnojamojo turto pardavimo. Minėtas turto pardavimo pajamas R. B. priskyrė ne individualios veiklos turto pardavimo pajamoms, o dalį jų – neapmokestinamosioms pajamoms iš ne individualios veiklos turto pardavimo (kadangi nekilnojamojo turto, įsigyto daugiau nei prieš trejus metus nuo jo įsigijimo, pardavimo pajamos pajamų mokesčių neapmokestinamos). Iš viso 2003 metais R. B. pardavė 10 nekilnojamojo turto objektų, tačiau individualios nekilnojamojo turto pardavimo veiklos įregistravo. Pasinaudodamas savo teise patikrinimo metu pateikti paaiškinimus, 2005-02-02 R. B. pateikė paaiškinimą dėl nekilnojamojo turto objektų pardavimo aplinkybių. Patikrinimo metu nustatyta, kad R. B., tęstinį laikotarpį, siekdamas ekonominės naudos ir veikdamas savarankiškai vykdė individualią nekilnojamojo turto pardavimo veiklą, todėl metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje neteisingai deklaravo gautas apmokestinamąsias ir neapmokestinamąsias ne individualios veiklos turto pardavimo pajamas. Be to, pažeisdamas LR Civilinio kodekso nuostatas, R. B. visas nekilnojamojo turto, kurios jam priklausė bendrosios jungtinės nuosavybės teise kartu su sutuoktine, pardavimo pajamas deklaravo vienas. Kadangi pardavus bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausantį turtą pajamos dalinamos abiem savininkams, pusę R. B. deklaruotų turto pardavimo pajamų, turėjo deklaruoti jo sutuoktinė. Tokiu atveju, laikoma, kad R. B. gavo 3 671 585,70 Lt individualios veiklos pajamų (dalis parduoto nekilnojamojo turto R. B. priklausė asmeninės nuosavybės teise, todėl už jį gautos pajamos sutuoktinei nepriskiriamos), o ne 6 969 999,99 Lt.

Visus nekilnojamojo turto objektus R. B. pardavė juridiniams asmenims, kurie nuo 3 metų neišlaikyto turto pardavimo pajamų išskaičiavo ir sumokėjo į biudžetą 15 procentų mokesčių, iš viso 449850 Lt. Kadangi R. B. minėto turto pardavimo pajamas priskyrė ne individualios veiklos turto pardavimo pajamoms, jis pagal GPMĮ 19 straipsnio nuostatas iš turto pardavimo pajamų atėmė jų įsigijimo kainą, o trejus metus išlaikytą turtą priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms. Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje buvo apskaičiuota R. B. turima ir priklausanti gražinti 261258 Lt gyventojų pajamų mokesčio permoka. Mokesčių administratoriui priskyrus R. B. gautas nekilnojamojo turto pardavimo pajamas individualios veiklos pajamoms, buvo perskaičiuotas ir R. B. mokėtinas pajamų mokestis. Įvertinus R. B. patirtas gyvybės draudimo išlaidas, pajamas padalinus abiemis sutuoktiniams ir pritaikius individualios veiklos pajamų 15 procentų apmokestinimo tarifą (nes pagal mokesčių administratoriaus skaičiavimas 15 procentų tarifas R. B. yra naudingesnis nei 27 procentų) patikrinimo akte nuspręsta negražinti R. B. prašomos 261258 Lt mokesčio permokos ir papildomai priskaičiuoti sumokėti į biudžetą 285463 Lt pajamų mokesčio (iš viso apskaičiuota 546721 Lt mokesčio) bei 24835,28 Lt šio mokesčio delspinigių. Pagal MAĮ nuostatas delspinigiai skaičiuojami už pavėluotai sumokėtą mokestį, o jei mokėtinas mokestis apskaičiuojamas patikrinimo metu, delspinigiai skaičiuojami nuo tos dienos, kada mokestis faktiškai turėjo būti sumokėtas iki patikrinimo akto surašymo dienos, šiuo atveju nuo 2004-05-05 (deklaracijos už 2003 metus pateikimo ir mokesčio sumokėjimo terminas) iki 2005-02-17. Reikėtų pažymėti, kad į individualios veiklos pajamas buvo įtrauktos visos už nekilnojamąjį turtą gautos pajamos, kadangi „3 metų“ lengvata taikoma tik ne individualios veiklos turto pardavimo atveju.

R. B., nesutikdamas su jam apskaičiuotomis sumomis ir vadovaudamasis MAĮ nustatyta tvarka, per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos, pateikė rašytines pastabas dėl patikrinimo akto⁶⁷. R. B. nesutiko su mokesčių administratoriaus tvirtinimu, kad jis siekė ekonominės naudos iš minėtų nekilnojamojo turto objektų, kadangi minėtas turtas buvo įsigytas asmeniniams poreikiams tenkinti, o parduotas dėl tam tikrų aplinkybių pasikeitimo, esant būtinybei. R. B. pabrėžė, kad 3 žemės sklypus su butu ir namu, kaip vientisą kompleksą (kadangi jie yra vienas šalia kito) jis įsigijo 1998 ir 2000 metais, siekdamas suformuoti vientisą namų valdą. Tačiau 2001 metais už keliolikos metrų nuo jo nuosavybės buvo pradėtas statyti pramogų kompleksas. 2002 metais šis pramogų kompleksas buvo pradėtas eksploatuoti, todėl R. B. manymu, jo turimi sklypai tapo netinkami namų valdai. Siekdamas parduoti jo turimą nekilnojamąjį turtą, skirtą namų valdai, finansiškai naudingesnėmis sąlygomis, 2001-2003 metais šalia jau turimo turto jis įsigijo dar kelis nekilnojamojo turto objektus. 2003 metais R. B. pardavė minėtą turtą kaip jam nebereikalingą, tačiau įsigytą asmeniniams, o ne komerciniams tikslams. R. B. pastabose bei vėlesniuose skunduose pateikė ir kitus argumentus, pvz. tai, jog iš nekilnojamojo turto pardavimo gautų pajamų procentinė

⁶⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A⁵-902/2006.

dalį visose jo gautose pajamose (99,79 procentai pajamų – turto pardavimo pajamos) dar nėra įrodymas, kad buvo siekiama ekonominės naudos, tačiau jų šiame darbe nenagrinėsime, kadangi ginčo esmė – ar turtas iš tikrųjų buvo parduotas kaip jau nebereikalingas, pasikeitus aplinkybėms?

Vietos mokesčių administratorius, išnagrinėjęs R. B. pateiktas pastabas dėl patikrinimo akto, nusprendė, kad R. B. įrodymai yra nepakankami ir 2005-04-25 sprendimu patvirtino patikrinimo aktu priskaičiuotas sumas ir skyrė minimalią 10 procentų baudą nuo nesumokėtos gyventojų pajamų mokesčio sumos – 28546 Lt. Vadovaudamasis MAĮ nustatyta privaloma ikiteismine mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka, R. B. apskundė VAVMI sprendimą patvirtinti 2005-02-17 patikrinimo aktą. R. B. nepažeisdamas skundo padavimo termino (per 20 dienų nuo sprendimo įteikimo jam dienos) apskundė VAVMI sprendimą centriniam mokesčių administratoriui (VMI prie FM). VMI prie FM 2005-06-29 sprendimu patvirtino VAVMI sprendimą ir paliko galioti R. B. priskaičiuotas mokesčio sumas. Nesutikdamas su VMI prie FM sprendimu, R. B. pateikė skundą MGK, kuri 2005-08-25 sprendimu patvirtino VMI prie FM sprendimą. Tuomet R. B. ir ši sprendimą apskundė tolesnei mokestinių ginčus nagrinėjančiai teisminei institucijai - VAAT. VAAT, išnagrinėjęs R. B. skundą, 2005-11-15 sprendimu paliko galioti MGK sprendimą ir patikrinimo metu apskaičiuotas mokėtinas mokesčio sumas. R. B. pateikė LVAT apeliacinį skundą. LVAT skundus nagrinėja 3 teisėjų kolegija, tačiau sudėtingoms byloms nagrinėti gali būti sudaroma išplėstinė 5 ar 7 teisėjų kolegija. R. B. atveju, jo skundo nagrinėjimui buvo paskirta išplėstinė 5 teisėjų kolegija. 2006-06-16 LVAT priėmė sprendimą patenkinti R. B. apeliacinį skundą iš dalies, panaikinti VAAT sprendimą ir priimti naują. LVAT nusprendė panaikinti iki tol skundus nagrinėjusių institucijų sprendimus ir VAVMI sprendimą patvirtinti patikrinimo aktą ir jame apskaičiuotas sumas. Minėtu LVAT sprendimu VAVMI buvo pavesta atlikti pakartotinį R. B. gautų pajamų patikrinimą. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija nusprendė, kad R. B. pateikti argumentai dėl nekilnojamojo turto pardavimo aplinkybių yra pagrįsti. Kolegija nusprendė, kad R. B. iš tikrųjų, parduodamas vientisą turto kompleksą, nesiekė ekonominės naudos, bet pardavė jį kaip jau nebetinkamą asmeniniams poreikiams. Tokiu būdu, dalis R. B. gautų pajamų iš nekilnojamojo turto buvo priskirta ne individualios veiklos turto pardavimo pajamoms, o kita, tačiau palyginti maža, priskirta individualios veiklos pajamoms. Turtas, kurio pardavimo pajamų LVAT nepriskyrė individualios veiklos pajamoms, buvo parduotas už 5 510 000 Lt (kartu su sutuoktine). Vadinasi, atlikus pakartotinį R. B. gautų pajamų patikrinimą, jam apskaičiuota mokesčio suma sumažės žymia dalimi, o VAVMI ne tik turės panaikinti mokėtino mokesčio (kartu ir delspinigius bei baudą) sumą, bet ir gražinti dalį R. B. turimos mokesčio permokos. Kadangi pakartotinio patikrinimo rezultatų dar nėra, galimybės apžvelgti tolesnę šios situacijos eigą neturime, nors jau šiuo metu yra aišku, kad R. B. įrodė, kad mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo jam mokėtiną mokestį.

Toliau panagrinėkime kitą mokestinį patikrinimą, kurio metu buvo atlikta daug

procedūrų, kuriomis buvo siekta apmokestinti fizinio asmens S. P. gautas pajamas (žr. 3 priedą). 2002 metais galiojo brangų turtą įsigijusio arba įsigyjančio LR gyventojų pajamų deklaravimo įstatymas, pagal kurio nuostatas gyventojas, ketindamas įsigyti arba įsigijęs turtą, kurios vertė viršija minėtame įstatyme nustatytą vertę, privalėjo mokesčių administratoriui pateikti brangų turtą įsigijusio arba įsigyjančio LR gyventojų pajamų deklaraciją (toliau – brangaus turto deklaracija) ir joje nurodyti turto įsigijimo pajamų šaltinius. 2002 metais S. P. įsigijo UAB „Elnias“ akcijų, žemės sklypą Vilniaus rajone ir suteikė juridiniam asmeniui paskolą. Kadangi minėtų sandorių vertė viršijo įstatyme nustatytą vertę, S. P. pateikė brangaus turto deklaraciją ir nurodė pajamų šaltinius, panaudotus turtui įsigyti bei paskolai suteikti. Kaip vieną iš pajamų šaltinių, S. P. nurodė jau minėto UAB „Elnias“ akcijų pardavimą. UAB „Elnias“ akcijos buvo parduotos trims Baltarusijos piliečiams už 915957 Lt. Pagal tuo metu galiojusį FAPMLĮ pajamos už vertybinių popierių pardavimą buvo neapmokestinamos, todėl S. P. nuo gautų pajamų fizinių asmenų pajamų mokesčio nemokėjo. Kilus įtarimams dėl pastarojo pajamų šaltinio pagrįstumo mokesčių administratorius pradėjo tyrimą. S. P. patikrinimo akte pažymėta, kad patikrinimas pradėtas 2004-08-25 ir baigtas 2005-03-24. Pranešimas apie mokesčių patikrinimą S. P. buvo įteiktas pavedimo išrašymo dieną. Vis dėlto iš patikrinimo akto medžiagos matyti, kad jau nuo 2003-10-22 mokesčių administratoriaus buveinėje buvo renkama informacija apie S. P. vykdytus sandorius. Taigi iš patikrinimo akto medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius informaciją iki mokesčių patikrinimo pradžios rinko ne tik iš Lietuvos valstybinių institucijų, bet ir iš užsienio mokesčių administratoriaus – Baltarusijos Respublikos mokesčių ir rinkliavų ministerijos. Vadovaujantis MAĮ nustatytomis mokesčių administratoriaus teisėmis, patikrinimo metu papildoma informacija buvo gauta iš paties S. P., su juo susijusių kitų fizinių asmenų, Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos.

S. P., pardavęs AB „Elnias“ akcijas, mokesčių administratoriui nepateikė jokių dokumentų, įrodančių pinigų gavimą, tačiau paaiškino, kad visą sumą jis gavo grynaisiais. S. P. savo pateiktame paaiškinime nurodė, kad būdamas Baltarusijoje susipažino su piliečiais, kurie domėjosi odos perdirbimo įranga. Kai jis sužinojo, jog yra galimybė įsigyti AB „Elnias“ akcijas, jis paskambino minėtiems Baltarusijos piliečiams ir pasakė, kad žino kur galima įsigyti odos perdirbimo įrangą. Šią įrangą galima buvo įsigyti įsigijus AB „Elnias“ akcijų. Tad S. P. nusprendė nusipirkti AB „Elnias“ akcijas, o tada jas parduoti Baltarusijos piliečiams. Pirmoji aplinkybė, lėmusi abejones dėl akcijų pardavimo Baltarusijos piliečiams sandorio realumo, buvo atsiskaitymo forma – beveik milijonas litų grynaisiais. Antroji aplinkybė – Muitinės departamento duomenimis sandorio sudarymo dienomis minėti Baltarusijos piliečiai į Lietuvą nebuvo atvykę, o duomenų apie grynųjų pinigų, kuriais buvo atsiskaityta, įvežimą į Lietuvą taip pat nėra. Trečioji aplinkybė – iš Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos gauta informacija, kad AB „Elnias“ gamybinės veiklos nevykdė nuo 1996 metų, 1999 metais ji pripažinta bankrutavusi, 2003-10-16 likviduota, be

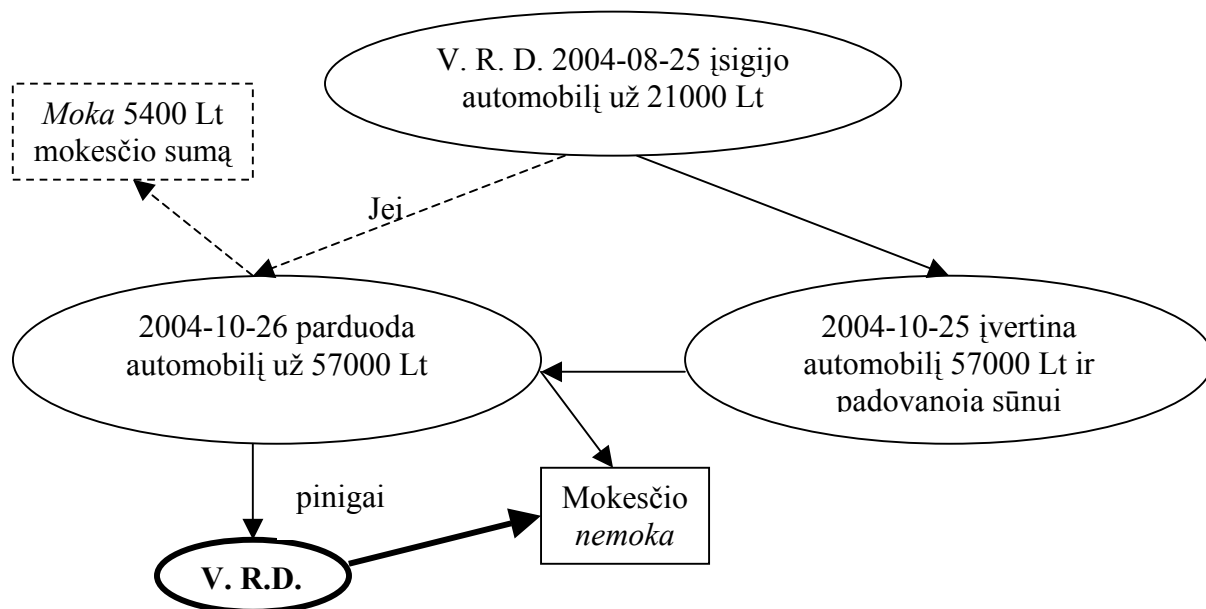
to AB „Elnias“ archyve nėra duomenų apie 2002 metais pasikeitusius akcininkus. Ketvirtoji aplinkybė – Baltarusijos piliečiai paaiškinime, pateiktame jų šalies mokesčių administratoriui, neigė akcijų pirkimo sandorį ir paaiškinimo, kad jokių pinigų S. P. nemokėjo. Surinkus tokią informaciją, mokesčių administratorius vadovaudamasis turinio viršenybės prieš formą principu (MAĮ 69 straipsnis) neatsižvelgė į S. P. veiklos formalią išraišką ir atkūrė slepiamas aplinkybes. 2005-03-24 patikrinimo akte buvo nustatyta, kad S. P. su Baltarusijos piliečiais sudaryti sandoriai buvo fiktyvus ir sudaryti turint tikslą įteisinti neapmokestintas pajamas. Pagal tuo metu galiojusias FAPMLĮ nuostatas, kitos gautos pajamos buvo apmokestinamos taikant 20 procentų mokesčio tarifą, todėl patikrinimo akte S. P. apskaičiuota 183191,4 Lt mokėtina mokesčio suma ir 45046,76 Lt šio mokesčio delspinigių. S. P. naudodamasis savo teise įrodinėti, jog mokesčių administratoriaus apskaičiuota mokėtina mokesčio suma yra nepagrįsta, teikė pastabas dėl patikrinimo akto, skundė VAVMI, VMI prie FM ir MGK sprendimus⁶⁸. Pastarosios savo sprendimais neatsižvelgė į S. P. pateiktus įrodymus ir patvirtino patikrinimo akte apskaičiuotas mokesčio suma, nors S. P. skunduose buvo pateikęs naujus įrodymus. S. P. teigė, kad sudarant akcijų pirkimo – pardavimo sutartis jų pasirašymo metu dalyvavo finansų maklerio įmonės darbuotojas ir AB „Elnias“ bankroto administratorius. Minėti asmenys tai patvirtino. Be to S. P. teigė gavęs už akcijas iš kiekvieno pirkėjo po 90000 JAV dolerių, kuriuos S. P. per du kartus iškeitė AB „Vilniaus bankas“ skyriuje, esančiame Gedimino pr. 12. Baltarusijos piliečiai taip pat pakeitė savo parodymus. Jie teigė, kad iš tikrųjų sudarė su S. P. sandorius ir už juos atsiskaitė, tačiau pirminiuose paaiškinimuose sakė netiesą, nes norėjo išvengti baudžiamosios atsakomybės, kadangi gryniesi pinigai į Lietuvą buvo atvežti jų nedeklaravus. S. P. taip pat pabrėžė, jog faktas, kad muitinės departamentas neturi duomenų apie minėtų piliečių įvažiavimą į Lietuvą, dar nėra įrodymas, kad jie iš tikrųjų nebuvo atvykę. Be to, S. P. teigė, kad akcijų pardavimo kaina yra ekonomiškai pagrįsta, nes įmonė turėjo vertingų įrengimų. Tad faktas, jog įmonė buvo bankrutavusi negali būti vertintinas kaip akcijų pardavimo kainos nerealumas. Atsižvelgęs į šiuos įrodymus, VAAT tenkino S. P. skundą iš dalies ir pavedė AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą. VAAT nusprendė, kad mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai nepakankami ir pavedė surinkti duomenis iš AB „Vilniaus bankas“ įrodymus apie užsienio valiutos keitimą (kadangi keičiant didesnę nei 20000 Lt sumą kredito įstaigos privalėjo nustatyti kliento tapatybę) ir iš finansų maklerio įmonės ar vertybinių popierių komisijos apie vertybinių popierių judėjimo apskaitą (kadangi akcijos buvo parduotos per finansų maklerio įmonę). S. P. nesutiko su VAAT sprendimu ir pateikė apeliacinį skundą LVAT. S. P. skundo reikalavimus grindė tuo, kad VAAT pripažino, kad mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai yra nepakankami, todėl pakartotinis tikrinimas yra netikslingas ir nepagrįstas. 2006-06-27 sprendimu LVAT panaikino VAAT sprendimą ir

⁶⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A¹⁵-1108/2006.

patikrinimo akte S. P. apskaičiuotas sumas, kaip nepagrįstas pakankamais įrodymais. LVAT sprendimas neskundžiamas.

Kita darbe analizuojama situacija (žr. 4 priedą) pateikta 4 pav.

2004-11-09 gyventojas A. D. pateikė VAVMI prašymą gražinti mokesčio permoką. Prašyme nurodyta, kad A. D. 2004-10-26 pardavė UADBB „Antarija“ automobilį už 57000 Lt, nuo kurių išskaičiavo ir sumokėjo į biudžetą 15 procentų gyventojų pajamų mokesčio (8550 Lt). Pagal GPMĮ nuostatas, juridinis asmuo įsigydamas iš fizinio asmens trejus metus neišlaikytą registruotiną turtą privalo nuo visos išmokų sumos išskaičiuoti 15 procentų mokesčių. Fizinis asmuo, norėdamas pasinaudoti GPMĮ įtvirtinta teise iš pardavimo pajamų atimti turto įsigijimo kainą, turi teisę iškart kreiptis į mokesčių administratorių ir prašyti perskaičiuoti bei gražinti permokėtą mokesčio sumą. Prašyme nurodyta, kad automobilį A. D. 2004-10-25 gavo dovanų iš tėvo V. R. D. Dovanavimo metu automobilis buvo įvertintas 57000 Lt (pažymėtina, kad pagal GPMĮ 17 straipsnio nuostatas, dovanos gautos iš tėvų mokesčiu neapmokestinamos).



4 pav. Gyventojų pajamų mokesčio vengimo situacija

Pagal LR Vyriausybės 2003-01-29 nutarimu Nr. 133 patvirtintų Gyventojų ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklių nuostatas turto, įgyto dovanavimo būdu, įsigijimo kaina yra laikoma dovanavimo dieną buvusi turto tikroji rinkos vertė. Tokiu atveju, A. D. turi būti gražinta visa išskaičiuota mokesčio suma – 8550 Lt. Kadangi automobilis buvo padovanotas 2004-10-25, o parduotas jau sekančią dieną, mokesčių administratoriui kilo įtarimas dėl dovanavimo sandorio realumo. A. D. prašymas buvo perduotas patikrinimui GAT analizės ir patikrinimų poskyriui. A. D. prašymą gražinti mokesčio permoką

pateikė 2004-11-09. Pagal MAĮ nuostatas mokesčio permoka pagal rašytinį prašymą turi būti gražinta per 30 dienų, o jei dėl gražinimo bus atliekamas patikrinimas, jis turi būti pradėtas per 20 dienų, pasibaigus 30 dienų terminui. Šios procedūros GAT analizės ir patikrinimų poskyris nepažeidė ir 2004-12-17 pradėjo A. D. 2004-10-26 gautų pajamų mokestinį patikrinimą. Viena iš patikrinimo procedūrų yra papildomos informacijos rinkimas, tad mokesčių administratorius atlikdamas šią procedūrą didžiąją dalį reikiamos informacijos rinko iš kitų, su tikrinamuoju asmeniu susijusių asmenų - UAB „Salūnė“ (pardavusios automobilį V. R. D.) ir UADBB „Altarija“ atstovų, V. R. D. - ir paties A. D. Patikrinimo metu nustatyta, kad minėtą automobilį V. R. D. įsigijo 2004-08-25 iš UAB „Salūnė“ už 21000 Lt. V. R. D. teigimu automobilis buvo sugedęs, todėl iki padovanojimo sūnui dienos buvo remontuojamas. Automobilį, V. R. D. teigimu, jis sūnui (A. D.) padovanojo anksčiau, tik rašytinė dovanojimo sutartis buvo sudaryta 2004-10-25. Automobilio A. D. savo vardu neįregistravo Valstybės įmonėje Regitra, todėl darytina išvada, kad A. D. neketino juo naudotis, o apie būsimą pardavimą žinojo jau iš anksto. Pats A. D. patvirtino, kad kitų pirkėjų neieškojo, o automobilį pardavė įmonei, kurios direktorius yra V. R. D. Be to, automobilio vertinimas buvo užsakytas jau 2004-09-13. Tai byloja, jog V. R. D. jau tuo metu ketino automobilį parduoti. Mokesčių administratorius patikrinimo akte konstatavo, kad 2004-10-25 dovanojimo sandoris buvo sudarytas tik „dėl akių“, siekiant gauti mokestinę naudą. Mat jei minėtą automobilį būtų pardavęs V. R. D., jis privalėtų sumokėti 5400 Lt gyventojų pajamų mokesčio sumą $((57000 \text{ Lt} - 21000 \text{ Lt}) \times 15 \% = 5400 \text{ Lt})$. Įvedus tarpinį sandorį – turto dovanojimą sūnui – pajamų mokesčio buvo išvengta $((57000 \text{ Lt} - 57000 \text{ Lt}) \times 15 \% = 0 \text{ Lt})$. Mokesčių administratorius, taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 69 straipsnis), atkūrė slepiamas aplinkybes, kuriomis buvo siekiama gauti mokestinės naudos, ir neatsižvelgė į dovanojimo sandorį. Tokiu būdu buvo perskaičiuotas ir A. D. gražintinas mokestis. Kadangi laikoma, kad dovanojimo sandorio nebuvo, mokestis apskaičiuotas vadovaujantis pirminiais sandoriais: $(57000 \text{ Lt} - 21000 \text{ Lt}) \times 15 \% = 5400 \text{ Lt}$. Perskaičiavus mokėtiną mokestį, patikrinimo akte nuspręsta gražinti A. D. 3150 Lt mokesčio permoką, o ne jo prašytą 8550 Lt mokesčio permoką $(8550 \text{ Lt} - 5400 \text{ Lt})$.

A. D. su patikrinimo rezultatais nesutiko⁶⁹. Pagrindinis A. D. nesutikimo argumentas buvo faktas, kad vietos mokesčių administratorius neįrodė, jog pinigus už automobilio pardavimą gavo V. R. D., o ne A. D. Be to, A. D. teigė, kad vietos mokesčių administratorius, pažeisdamas patikrinimų atlikimo taisyklių nuostatas, įvertino ne visus gautus įrodymus, t.y. patikrinimo akte neatsižvelgė ir net nenurodė apie UAB „Vadasa“ (turto vertintojos) direktoriaus pateiktą paaiškinimą. VMI prie FM 2005-07-28 sprendimu patvirtino patikrinimo aktą ir paliko galioti A. D. apskaičiuotą mokesčio sumą (sumažintą permoką). A. D. nesutikdamas su tokiu VMI prie FM sprendimu, kreipėsi į VAAT. VAAT, įvertinęs A. D. argumentus, nusprendė jo skundą patenkinti ir

⁶⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A¹⁰- 846-06.

2005-10-21 sprendimu panaikino patikrinimo rezultatus. Su tokiu VAAT sprendimu nesutiko centrinis mokesčių administratorius ir VAAT sprendimą apskundė apeliacinei instancijai – LVAT. Tokia centrinio mokesčių administratoriaus teisė įtvirtinta MAĮ 159 straipsnyje. LVAT 2006-02-28 sprendimu konstatavo, kad mokesčių administratorius pagrįstai taikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas ir atsižvelgė į A. D. ir V. R. D. sandorio turinį, o ne formą, t.y. atkūrė slepiamas aplinkybes, kuriomis buvo siekta mokestinės naudos. Šiuo sprendimu LVAT centrinio mokesčių administratoriaus apeliacinį skundą patenkino, VAAT sprendimą panaikino ir paliko galioti A. D. priskaičiuotą 5400 Lt mokesčio sumą. Sprendimas neskundžiamas.

Paskutinioji šiame darbe nagrinėjama apmokestinimo situacija (žr. 5 ir 6 priedus) yra įdomi tuo, kad pateiksime dvejų fizinių asmenų mokestinių patikrinimų pavyzdžius. Abu minėti asmenys buvo tikrinami dėl tų pačių priežasčių – gavus informaciją, kad jie išsindinėjo iš užsienio įmonės sąskaitos pinigus. GAT analizės ir patikrinimų poskyrio vyresnioji specialistė 2005-02-21 pradėjo O. K. ir I. R. gautų pajamų apmokestinimo patikrinimus. Patikrinimo metu nustatyta, kad O. K. ir I. R. išsindinėjo iš užsienio įmonės sąskaitų banke grynuosius pinigus:

- I. R.: 2000 metais – 49000 Lt, 2001 metais – 22900 Lt, 2002 metais – 10400 Lt, 2003 metais – 227681,2 Lt;
- O. K.: 2002 metais – 16000 Lt, 2003 metais – 133000 Lt.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad tiek I. R., tiek O. K. minėtų sumų nedeklaravo ir mokesčio nuo jų nemokėjo. Abi minėtos gyventojos, 2005-04-11 atvykusios pas mokesčių administratoriaus pareigūnę, atsisakė pateikti bet kokius paaiškinimus apie jų gautas pajamas. 2005-04-15 buvo surašyti abiejų gyventojų patikrinimo aktai, kuriais I. R. buvo apskaičiuota mokėtina 16460 Lt fizinių asmenų pajamų mokesčio ir 8035, 70 Lt šio mokesčio delspinigių, 75134,80 Lt gyventojų pajamų mokesčio ir 7821,53 Lt šio mokesčio delspinigių. O. K. patikrinimo akte apskaičiuota mokėtina 3200 Lt asmenų pajamų mokesčio ir 808 Lt šio mokesčio delspinigių, 43890 Lt gyventojų pajamų mokesčio ir 4568,95 Lt šio mokesčio delspinigių.

VAVMI viršininkas 2005-06-08 sprendimu patvirtino O. K. patikrinimo akto rezultatus ir skyrė jai 30 procentų baudą nuo apskaičiuotos mokesčio sumos⁷⁰. 2005-06-09 sprendimu buvo patvirtinti I. R. patikrinimo rezultatai ir skirta 30 procentų mokesčio dydžio bauda⁷¹.

I. R. ir O.K. apskundė VAVMI sprendimą VMI prie FM ir prašė panaikinti AVMI sprendimą. I. R. teigė, kad pinigus iš užsienio kompanijos ji gavo pagal 1999-12-17 paskolos sutartį, kurioje numatyta, kad paskola suteikiama dalimis, paprašius I. R., o palūkanos bei pati paskola turi būti gražintos iki 2010-12-31. I. R. Kaip įrodymą apie paskolos realumą, ji pateikė 2005 metų gegužės mėn. dokumentą apie paskolos dalies gražinimą bei 2005-05-10 pateiktą

⁷⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A⁶- 1080/2006.

⁷¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A⁶- 1008/2006.

Vienkartinę gyventojų 2003-12-31 turėto turto deklaraciją (toliau – Vienkartinė deklaracija), kurioje deklaravo iš užsienio kompanijos gautą paskolą (minėtoje deklaracijoje gyventojas turėjo deklaruoti 2003-12-31 turėtus įsipareigojimus (paskolas), jei jų suma viršijo 2000 Lt). Šiais argumentais I. R. tvirtino, kad iš užsienio kompanijos ji gavo ne pajamas, o paskolą. Mokesčių mokėtoja O. K. skundo reikalavimus grindė tokiais pačiais argumentais: paskolos sutartimi, vienkartinė deklaracija, paskolos grąžinimo dokumentais. VMI prie FM pareiškėjų skundų netenkino ir paliko galioti AVMI sprendimą. Tiek I. R., tiek O. K. teikė skundus tolesnėms instancijoms – MGK, VAAT ir LVAT. Visų minėtų institucijų sprendimai buvo vieningi – atmesti pareiškėjų skundus ir palikti galioti joms priskaičiuotas sumas. LVAT, kaip ir ankstesnius skundus nagrinėjusios institucijos, savo sprendimą motyvavo tuo, kad paskolos sudarymo faktas yra abejotinas. LVAT teigė⁷², kad pareiškėjų pateikti dokumentai buvo sudaryti jau po patikrinimo akto surašymo, siekiant mokestinės naudos. Pats paskolos sudarymo faktas yra abejotinas, kadangi išimant pinigus iš užsienio kompanijos sąskaitos nebuvo nurodoma, kad tai paskolos suteikimas, o ir atliekant patikrinimą apie jos egzistavimą nebuvo pateikta jokių duomenų. Todėl darytina išvada, kad jau po patikrinimo akto surašymo sudaryti dokumentai (vienkartinė deklaracija, paskolos grąžinimas) bei faktas, jog I. R. ir O. K. sutuoktiniai yra susiję su minėta užsienio kompanija, bei faktas, kad I. R. ir O. K. turi įgaliojimus išimti iš kompanijos sąskaitų pinigus, negali būti laikomi neginčijamais, pakankamais ir nekeliančiais abejonių įrodymais apie minėtų paskolų realumą. LVAT nusprendė apeliacinius pareiškėjų skundus atmesti ir patvirtinti joms apskaičiuotas mokėtinas sumas. Sprendimas neskundžiamas. Reikėtų pažymėti, jog 2006-06-16 nutartimi LVAT patvirtino ir kitą analogišką VAVMI sprendimą⁷³. VAVMI, išnagrinėjusi analogišką pateiktoms situacijoms medžiagą, minėtos gyventojos I. R. sutuoktiniui J. R., apskaičiavo 494525 Lt mokesčių už iš minėtos užsienio kompanijos sąskaitų išimtas apmokestinamas pajamas.

Paskolos sutartys, kuriomis grindžiamos tikrinamųjų asmenų gautos sumos, siekiant įrodyti pinigų gavimo šaltinius, yra pateikiamos itin dažnai. Deja, didžioji dalis mokėtojų pateikiamų paskolų sutarčių kelia abejonių dėl jų realumo, tačiau šios abejonės yra itin sunkiai pagrindžiamos.

4.2. Vietos mokesčių administratoriaus atlikti mokestiniai tyrimai

Kadangi statistiniai duomenys apie gyventojų veiklos kontrolės veiksmus buvo pradėti kaupti bei sisteminti tik nuo 2005-01-01, šiame darbe apžvelgsime kontrolės veiksmų bei jų rezultatyvumo duomenis už laikotarpį nuo 2005-01-01 iki 2006-09-30 (žr. 7 priedą). Duomenys apie gyventojų patikrinimus buvo renkami ir už ankstesnius laikotarpius, tačiau bendrose VAVMI

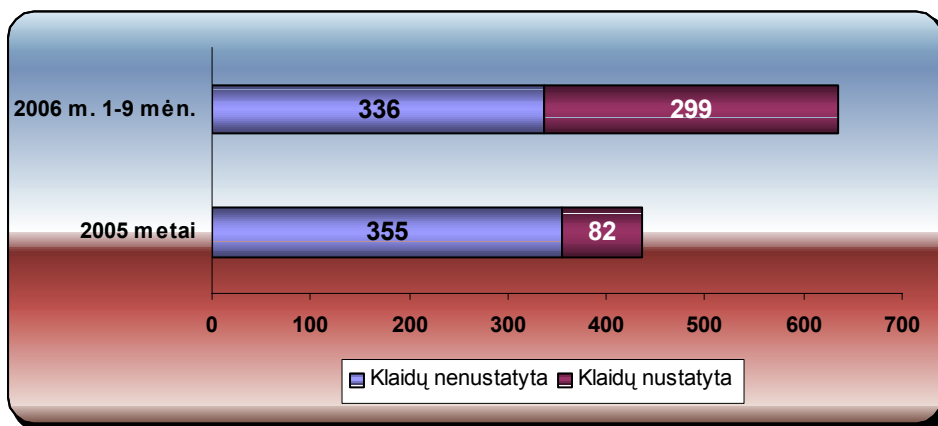
⁷² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo bylos Nr. A⁶- 1080/2006 ir A⁶- 1008/2006

⁷³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A²- 1067-06.

ataskaitose jie nebuvo išskiriami iš bendrų rezultatų tarpo. Nuo 2005-01-01 VAVMI veiklos ataskaitose jau pateikiami atskiri juridinių asmenų ir atskiri fizinių asmenų patikrinimų rezultatai.

Fizinių asmenų veiklos kontrolės veiksmus išskirsime į dvi rūšis – mokestinius tyrimus ir mokestinius patikrinimus. Kaip jau buvo minėta, mokestiniai tyrimai netrukus po jų reglamentavimo atsiradimo MAĮ, tapo itin populiaria kontrolės forma. VAVMI atliekamų mokestinių tyrimų skaičius sparčiai didėja. Iš 5 pav. matyti, kad per devynis 2006 metų mėnesius mokestinių tyrimų buvo atlikta daugiau nei 2005 metais. 2005 metais VAVMI buvo atliekami 549 mokestiniai tyrimai, iš kurių užbaigti buvo 437 (žr. 7 priedą). Mokestiniai tyrimai, kurių metu buvo nustatyti trūkumai ir/ar prieštaravimai sudarė 18,76 procentus (82 tyrimai) visų atliktų tyrimų. 355 mokestiniuose tyrimuose trūkumų ir/ar prieštaravimų nenustatyta (žr. 5 pav.).

Per devynis 2006 metų mėnesius buvo atliekami 716 mokestinių tyrimų (žr. 7 priedą). Mokestinių tyrimų ataskaitų skaičius (užbaigtų mokestinių tyrimų) buvo 635, iš jų 299, kurių metu buvo nustatyti trūkumai ir/ar prieštaravimai (žr. 5 pav.). Taigi matome, kad mokestiniai tyrimai, kurių metu buvo nustatytos mokėtojų padarytos klaidos, sudarė 47,09 procentus visų atliktų tyrimų. Šis procentas, lyginant su 2005 metų rezultatais, smarkiai išaugo.

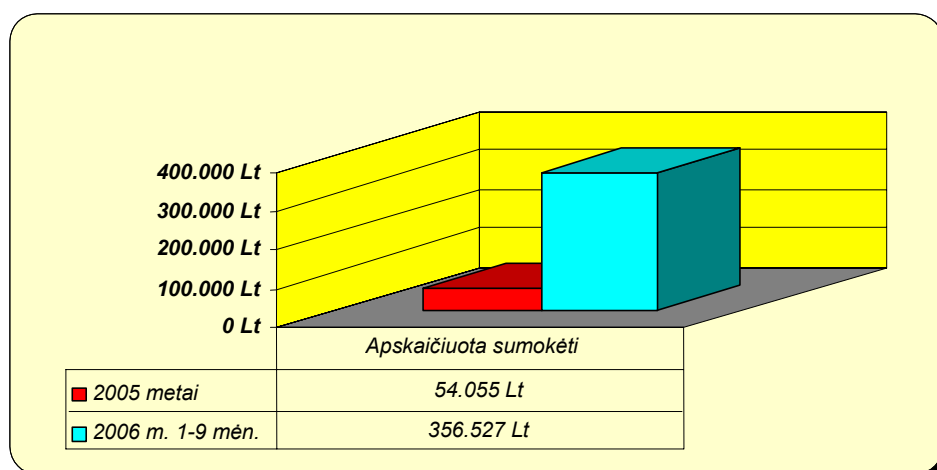


5 pav. VAVMI atlikti mokestiniai tyrimai

Minėtais 2006 metų mėnesiais 48 iš 299 atvejų pranešimai apie mokestinio tyrimo metu nustatytas klaidas nebuvo siunčiami, nes, nustačius mokesčių įstatymų pažeidimų požymių, buvo inicijuoti mokestiniai patikrinimai. 2006 metų I-III ketvirčius ne tik padidėjo atliktų mokestinių tyrimų skaičius, bet ir jų metu apskaičiuotų mokėti, sumažintų grąžintinų mokesčių ir apskaičiuotų grąžinti mokesčių suma. 2005 metais mokestinių tyrimų metu buvo apskaičiuota 54055 Lt mokesčių suma (žr. 6 pav.), o 2006 metų I-III ketvirčiais ši suma padidėjo 6,6 karto (356527 Lt).

Mokestinis tyrimas tampa vis dažniau naudojama gyventojų veiklos kontrolės forma. Šiame poskyryje analizuoti mokestinių tyrimų atlikimo rodikliai rodo, kad mokestinis tyrimas – efektyvi gyventojų veiklos kontrolės forma. Tai ne tokia sudėtinga procedūra kaip mokestinis patikrinimas. Mokestinio tyrimo metu atliekamas didesnis skaičius gyventojų veiklos tikrinimų nei

mokestinių patikrinimų metu.

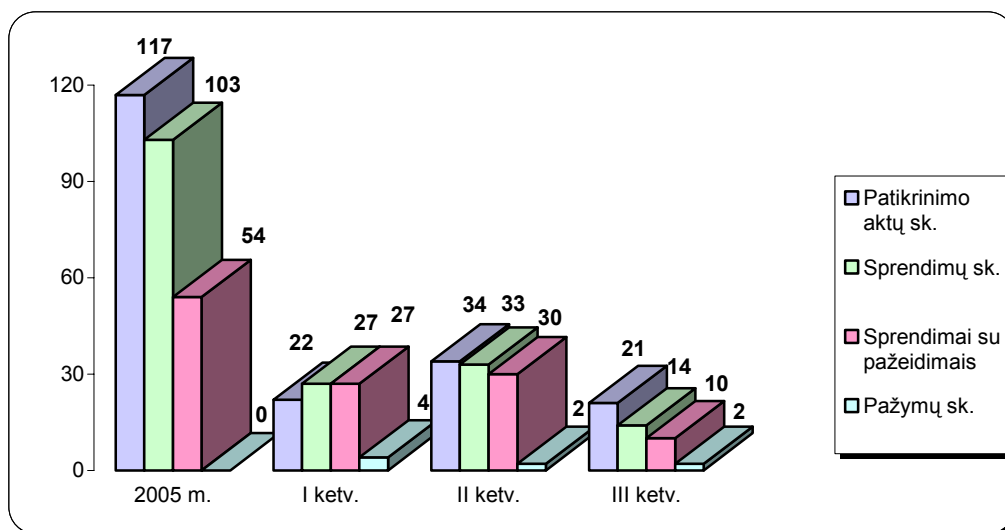


6 pav. VAVMI mokestinių tyrimų metu apskaičiuotos mokesčio sumos

4.3. Vietos mokesčių administratoriaus atliktų mokestinių patikrinimų rodiklių analizė

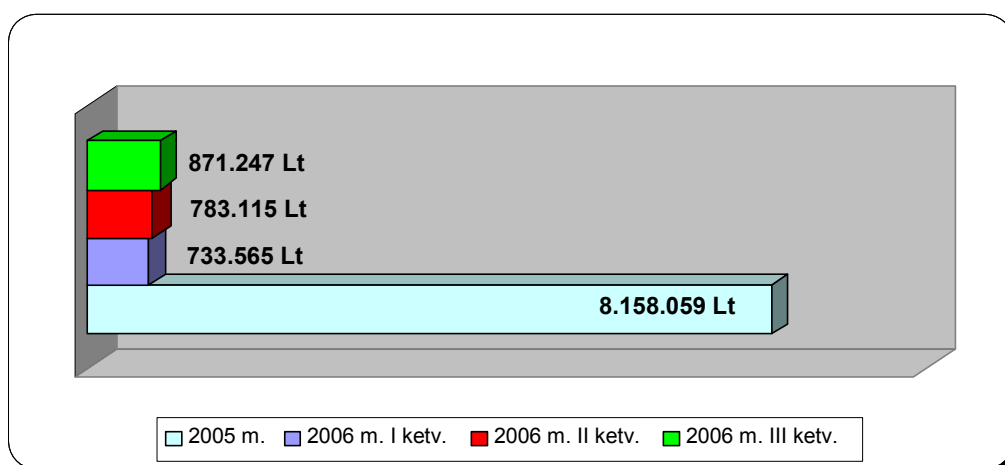
Šiame skyriuje pateiksime VAVMI 2005 metais ir 2006 metų I-III ketvirčiais atliktų gyventojų gautų pajamų mokestinių patikrinimų rodiklių analizę (žr. 8 ir 9 priedus), palyginsime skirtingais mokestinių laikotarpių ketvirčiais gyventojams apskaičiuotas mokėtinas gyventojų pajamų mokesčio sumas, patikrinimų aktų bei sprendimų dėl patikrinimo akto tvirtinimo skaičius.

VAVMI fizinių asmenų veiklos patikrinimus atlieka I patikrinimų skyrius (iki 2006 metų – VAVMI Vilniaus skyriaus gyventojų aptarnavimo tarnybos analizės ir patikrinimų poskyris, toliau - GAT). Pirmiausia apžvelgime ir palyginkime I patikrinimų skyriaus bei GAT analizės ir patikrinimų poskyrio darbo rezultatus (žr. 9 priedą). GAT analizės ir patikrinimų poskyrio darbuotojai (vidutiniškai 15 darbuotojų) 2005 metais patikrino (surašė patikrinimų aktus) 117 gyventojų. I-ąjį 2006 metų ketvirtį I patikrinimų skyriaus darbuotojai (vidutinis tikrinančiųjų skaičius – 15) surašė 22 patikrinimų aktus, II-ąjį ketvirtį – 34 (patikrinimus atliko vidutiniškai 17 darbuotojų), III-ąjį ketvirtį – 21 (patikrinimus atliko vidutiniškai 15 darbuotojų). 2005 metais VAVMI sprendimais patvirtino 103 patikrinimo aktus, tvirtinimo patikrinimo pažymomis nebuvo. I ketvirtį VAVMI buvo priimta 27 sprendimai dėl I patikrinimų skyriaus aktų tvirtinimo, II ketv. – 33, III ketv. – 14. 2006 metų sausio – rugsėjo mėn. 8 patikrinimo aktai buvo patvirtinti patikrinimo pažymomis, t.y. minėtuose patikrinimuose aktuose mokesčių pažeidimų nenustatyta (žr. 7 pav.).



7 pav. VAVMI padalinių atlikti patikrinimai

VAVMI sprendimai dėl patikrinimų aktų tvirtinimo, kuriuose buvo nustatyti mokesčių įstatymų pažeidimai, 2005 metais sudarė 81,6 % visų sprendimų ir patikrinimų pažymų skaičiaus, I-ąjį 2006 metų ketvirtį - 87,1 %, II ketv. – 85,7 %, III ketv. – 62,5 %. VAVMI sprendimais patvirtintos gyventojams apskaičiuotos mokesčių sumos pateiktos 8 pav.



8 pav. I patikrinimų skyriaus gyventojams apskaičiuotos mokesčių sumos

Siekdami palyginti gyventojų mokesčių patikrinimų skaičių su juridinių asmenų patikrinimų rezultatais, pateiksime Vilniaus apskrityje atliktų fizinių ir juridinių mokesčių patikrinimų analizę. Iš viso 2005 metais Vilniaus apskrityje buvo atlikti 230 fizinių asmenų (įskaitant ir patikrinimus dėl kitų mokesčių sumokėjimo kontrolės) ir 698 juridinių asmenų mokesčiai patikrinimai. 2006 metų sausio – rugsėjo mėnesiais VAVMI patikrino 166 fizinius asmenis ir 259 juridinius asmenis (žr. 9 priedą). Sprendimų, kuriais VAVMI patvirtino patikrinimų aktuose apskaičiuotas sumas 2005 metais buvo priimta 687 (167 gyventojų, 520 juridinių asmenų),

o 2006 metų sausio – rugsėjo mėn. – 389 (150 gyventojų, 239 juridinių asmenų). Fizinį asmenų ir juridinių asmenų patikrinimų rezultatai pateikiami 1 lentelėje.

Gyventojų mokestiniai patikrinimai sudaro pakankamai didelę visų atliktų mokestinių patikrinimų dalį (žr. 1 lentelę). Tai rodo, kad fizinį asmenų tikrinimai yra ne mažiau svarbūs nei juridinių asmenų veiklos patikrinimai. Vis dėlto, atliktų patikrinimų ir sprendimų dėl patikrinimo akto tvirtinimo skaičius tėra kiekybinis rodiklis, nepakankamai atspindintis patikrinimų reikšmę ir rezultatus. Todėl apžvelkime, kiek gi buvo apskaičiuota gyventojų pajamų/ fizinį asmenų pajamų mokesčio fiziniams asmenims ir kiek mokesčių išskaičiuojantiems asmenims.

1 lentelė. VAVMI sprendimais patvirtinti gyventojų patikrinimų aktai

Laikotarpis		Sprendimų patvirtinti patikrinimo aktais	Patvirtinta apskaičiuota mokesčių suma <5000 Lt	Patvirtinta apskaičiuota mokesčių suma Lt iki 50000 Lt	Patvirtinta apskaičiuota mokesčių suma >50000 Lt	Sprendimų, patvirtinančių <5000 Lt mokesčių sumą dalis visų sprendimų skaičiuje	Sprendimų, patvirtinančių nuo 5000 Lt iki 50000 Lt mokesčių sumą dalis visų sprendimų skaičiuje	Sprendimų, patvirtinančių >50000 Lt mokesčių sumą dalis visų sprendimų skaičiuje
1	2	3	4	5	6	7	8	
2005 m. I pusm.	Gyventojai	100	56	23	21	56,0 %	23,0 %	21,0 %
	Juridiniai asm.	351	235	60	56	67,0 %	17,1 %	15,9 %
	Viso	451	291	83	77	64,5 %	18,4 %	17,1 %
2005 m. II pusm.	Gyventojai	67	34	24	9	50,8 %	35,8 %	13,4 %
	Juridiniai asm.	169	74	52	43	43,8 %	30,8 %	25,4 %
	Viso	236	108	76	52	45,8 %	32,2 %	22 %
2006 m. I pusm.	Gyventojai	124	87	25	12	70,2 %	20,2 %	9,6 %
	Juridiniai asm.	168	94	33	41	56,0 %	19,6 %	24,4 %
	Viso	292	181	58	53	62,0 %	19,9 %	18,1 %
2006 m. III ketv.	Gyventojai	26	19	5	2	73,1 %	19,2 %	7,7 %
	Juridiniai asm.	71	28	18	25	39,4 %	25,4 %	35,2 %
	Viso	97	47	23	27	48,5 %	23,7 %	27,8 %

Šaltinis: autoriaus sudaryta.

Darbe pateikiami duomenys apie gyventojų pajamų mokesčio sumas, kurias sprendimais dėl patikrinimo akto tvirtinimo patvirtino VAVMI (žr. 8 priedą). Taip pat pateikiami duomenys apie

ataskaitiniais metais pakartotinių tikrinimų metu papildomai priskaičiuotas ar panaikintas VAVMI praeitais mokestiniais laikotarpiais nustatytas ir patvirtintas sumas (žr. 2 lentelę).

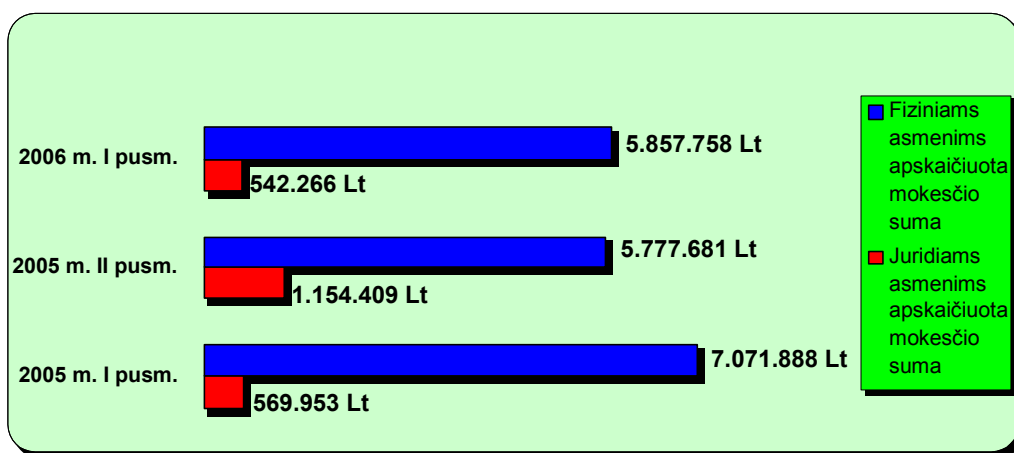
VAVMI kasmet fiziniams asmenims apskaičiuoja pakankamai dideles mokėtino gyventojų pajamų/ fizinių asmenų pajamų mokesčio sumas. Pagal apskaičiuotas mokesčio delspinigių sumas matyti, kad gyventojai, vengiantys mokėti pajamų mokesčių daro didelę žalą Lietuvos Respublikos biudžeto surinkimui. VAVMI nustatė, kad gyventojai 2005 metais nesumokėjo 12.849.569 Lt gyventojų pajamų/ fizinių asmenų pajamų mokesčio ir su juo susijusi sumų, 2006 m. sausio – rugsėjo mėn. – 6.504.276 Lt (žr. 2 lentelę) . 2005 metais nuo ankstesniais metais nustatytų ir patvirtintų mokesčio sumų papildomai apskaičiuota mokėtino 330.923 Lt mokesčio, o 2006 metų sausio – rugsėjo mėn. buvo panaikinta 5.863 Lt ankstesniais metais patvirtintų mokesčio sumų. Kaip matyti iš lentelės, 2005 metais apskaičiuotos gyventojų pajamų mokesčio sumos yra didesnės nei 2006 metais apskaičiuotos (lyginant ketvirčių duomenis).

2 lentelė. VAVMI sprendimais patvirtintos gyventojams apskaičiuotos mokesčių sumos

Laikotarpis	VAVMI sprendimais patvirtintos sumos (litais)				Ataskaitiniais metais panaikintos (+)/ papildomai apskaičiuotos (-) <u>ankstesniais metais</u> nustatytos ir patvirtintos sumos
	Mokesčių	Delspinigių	Baudų	Iš viso	
2005 m. I ketv.	747.140	39.982	78.834	865.956	-19.593
2005 m. II ketv.	4.116.135	1.245.185	844.612	6.205.932	-58.043
2005 m. III ketv.	2.958.288	319.964	1.299.663	4.577.915	-5.096
2005 m. IV ketv.	729.854	355.318	114.594	1.199.766	-248.191
Viso 2005 m.	8.551.417	1.960.449	2.337.703	12.849.569	-330.923
2006 m. I ketv.	1.652.230	280.517	365.248	2.297.995	-301.050
2006 m. II ketv.	2.298.458	953.751	307.554	3.559.763	173.198
2006 m. III ketv.	528.792	84.779	32.947	646.518	133.715
Viso 2006 m. 01-09 mėn.	4.479.480	1.319.047	705.749	6.504.276	5.863

Šaltinis: autoriaus sudaryta.

Palyginkime, kaip skiriasi gyventojams ir fiziniams asmenims apskaičiuotos gyventojų pajamų/ fizinių asmenų pajamų mokesčio sumos, t.y. kiek gi yra apskaičiuojama mokėtino mokesčio mokesčių išskaičiuojantiems asmenims (žr. 9 pav.) .



9 pav. VAVMI apskaičiuotos gyventojų pajamų mokesčio sumos

2005 metų I-ąjį pusmetį juridiniams asmenims apskaičiuota gyventojų pajamų mokesčio suma sudarė 7,46 % iš viso apskaičiuoto gyventojų pajamų mokesčio, 2005 metų II-ąjį pusmetį – 16,65 %, 2006 metų I-ąjį pusmetį – 8,47 %.

2005 metais fizinių asmenų atžvilgiu VAVMI buvo atlikti 604 kontrolės veiksmai (mokestinių tyrimų ataskaitų ir sprendimų patvirtinti patikrinimo akta skaičius). Mokestiniai gyventojų tyrimai sudarė 72,35 % visų minėtų kontrolės veiksmų. 2006 metų sausio – rugsėjo mėnesiais VAVMI atliko 785 gyventojų kontrolės veiksmus, iš kurių 80,89 % sudarė mokestiniai tyrimai.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Atlikę Lietuvos Respublikos teisės aktų, reglamentuojančių gyventojų veiklos patikrinimo tvarką, analizę bei ištyrę VAVMI atliktų mokestinių patikrinimų ir mokestinių tyrimų rezultatų analizę, padarėme išvadą, kad darbe iškelta hipotezė pasitvirtino. Gyventojų pajamų mokesčio tikrinimo procedūra neefektyvi.

1. 2001-08-31 mokestinių patikrinimų taisyklės buvo abstraktus pobūdžio ir nepakankamai užtikrino mokesčių mokėtojų teisių. 2004 metais patvirtinus naująjį MAĮ, pakeistos ir patikrinimų atlikimo taisyklės. Naujosios taisyklės daugiau formalizuotos, jose išskirta detalesnė mokestinio patikrinimo atlikimo tvarka. Taisyklių privalumas – panaikinti mokestinio patikrinimo taisyklių nuostatų neapibrėžtumai ir savavališkų veiksmų galimybė. Vis dėlto pagrindinis darbe nustatytas mokestinio patikrinimo trūkumas – patikrinimo atlikimo terminų neapibrėžtumas – išliko. Kadangi pareigūnai pagal taisyklių nuostatas patikrinimo laiką nustato savarankiškai, tai

galimybė piktnaudžiauti šia nuostata išliko. Dėl šios priežasties neužtikrinamas MAĮ nustatytas principas, kad mokestinis patikrinimas turi būti atliktas per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laiką. Ilgai trunkantys mokestiniai patikrinimai vargina mokesčių mokėtoją ir reikalauja daug abiejų patikrinimo šalių sąnaudų. Ilgai trunkantys mokestiniai patikrinimai yra neefektyvūs.

Pasiūlymas. Pakeisti taisyklių nuostatas dėl mokestinių patikrinimų atlikimo terminų nustatymo ir reglamentuoti griežtą jų nustatymo tvarką. Taisyklėse taip pat reikėtų reglamentuoti informacijos rinkimo etapų eiliškumą, t.y. nustatyti kada ir kokia informacija turi būti pradėta rinkti, kokia informacija surenkama pirmiausiai, bei griežtinti reikalavimus informacijos, apie kurios buvimą pareigūnui buvo žinoma nuo pat mokestinio patikrinimo pradžios, rinkimui. Minėtam trūkumui pašalinti, siūlome vietos ir centriniam mokesčių administratoriams nuolat analizuoti ir kaupti informaciją apie atliktų/ atliekamų mokestinių patikrinimų terminus, analizuoti jų trukmės pagrįstumą, formuoti bendrą mokestinių patikrinimų atlikimo procedūrų praktiką ir įvertinti būdus, kuriais galima pasiekti trumpesnių patikrinimų atlikimo terminų.

2. Mokestinio patikrinimo taisyklėse nustatytos pavedimo tikrinti sustabdymo bei pratęsimo galimybės sudaro galimybę piktnaudžiauti patikrinimo atlikimo terminais. Taisyklėse reglamentuojami pavedimo tikrinti sustabdymo ir pratęsimo atvejai yra neapibrėžti ir abstraktūs. Mokesčių administratoriaus pareigūnas, nespėdamas atlikti mokestinio patikrinimo laiku, daugeliu atveju turi galimybę pasinaudoti taisyklių nuostatų trūkumais ir rasti priežastį sustabdyti ar pratęsti pavedimą tikrinti. Taisyklėse taip pat nėra ribojamas galimų pavedimo terminų pratęsimų skaičius.

Pasiūlymas. Taisyklėse reglamentuoti detalią informacijos rinkimo tvarką ir etapų eiliškumą. Reikėtų įtvirtinti nuostatą, kad pirmiausia reikiama informacija gaunama iš tikrinamojo fizinio asmens. Taip pat reikėtų užtikrinti griežtas sankcijas informacijos nepateikiantiems gyventojams. Antrasis informacijos rinkimo etapas turėtų būti informacijos rinkimas iš trečiųjų šalių, t.y. iš kitų juridinių, fizinių asmenų ar kitų institucijų. Informacija turi būti pradėta rinkti vienu metu – užklauskimai dėl informacijos turi būti išsiunčiami tą pačią dieną. Išimtis galėtų būti taikoma tik tais atvejais, kai apie tam tikros informacijos buvimą tikrinamą atliekantis pareigūnas negalėjo žinoti. Taisyklėse turi būti užtikrinta pareigūnų atsakomybė už pavėluotai pradėtą rinkti informaciją. Taip pat siūlome reglamentuoti detalesnę pavedimo tikrinti sustabdymo ir pratęsimo tvarką.

3. Mokestinio patikrinimo atlikimo tvarkos nuostatos yra taikomos atliekant tiek juridinių, tiek fizinių asmenų veiklos mokestinius patikrinimus. Dėl šios priežasties taisyklėse yra įvairių nuostatų perteklius, kurios daugeliu atveju gali būti taikomos tik juridiniams asmenims. Nuostatų perteklius įtakoja jų neaiškumą ir neapibrėžtumą. Fizinių asmenų mokestiniai patikrinimai yra pakankamai specifinė veiklos rūšis, kuri skiriasi nuo juridinių asmenų patikrinimų eigos ir ypatumų.

Pasiūlymas. Sudaryti ir patvirtinti atskiras juridinių ir fizinių asmenų mokestinių

patikrinimų taisyklės. Atskiros, tik fizinių asmenų mokesčių patikrinimų procedūrų atlikimo tvarką reglamentuojančios taisyklės įgalintų vienodos fizinių asmenų veiklos kontrolės praktikos formavimą.

4. Mokestinis tyrimas – efektyvi ir plačiai naudojama fizinių asmenų veiklos kontrolės procedūra ir puiki prevencijos priemonė. Mokestiniai tyrimai sudaro apie 80 procentų gyventojų veiklos kontrolės veiksmų, todėl ši kontrolės forma turi pakankamai didelę reikšmę. Mokestinio tyrimo privalumas – galimybė mokesčių mokėtojui, padariusiam netyčines klaidas dėl netinkamo įstatymo nuostatų interpretavimo ar kitų priežasčių, geranoriškai sumokėti nesumokėtus mokesčius ar atlikti kitus privalomus veiksmus bei išvengti MAĮ nustatytų nuobaudų. Mokestinis tyrimas reikalauja mažesnių mokesčių administratoriaus sąnaudų. Mokestinio tyrimo atlikimo trukumas – nepakankamai detali jo atlikimo tvarka, atlikimo terminų neapibrėžtumas.

Pasiūlymas. Tobulinti mokesstinio tyrimo atlikimo procedūras, įgyvendinti detalią fizinių asmenų mokesstinio tyrimo atlikimo tvarką, nustatyti tyrimo atlikimo terminų ribas.

5. Pagal pateiktą VAVMI atliktų mokesčių patikrinimų analizę matyti, kad laikotarpis nuo mokesstinio patikrinimo pradžios iki mokesčių ginčų dėl patikrinimo rezultatų pabaigos, yra beveik dveji metai. Tokia situacija vargina ne tik mokesčių mokėtojus, bet ir mažina mokesčių administratoriaus pareigūnų darbo laiko panaudojimo efektyvumą. Darytina išvada, kad fizinių asmenų patikrinimų praktika vis dar nėra suformuota. Kai kurie patikrinimų rezultatai yra įtakojami mokesčių įstatymų neapibrėžtumų, pvz. individualios veiklos sąvokos neapibrėžtumas ir galimas skirtingas jos interpretavimas.

Pasiūlymas. Reikėtų sumažinti mokesčius nagrinėjančių institucijų skaičių. Nuostata dėl pastabų teikimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo yra nereikalinga ir turėtų būti panaikinta. Į mokesčių mokėtojo pateikiamas pastabas turėtų būti atsižvelgiama mokesstinio patikrinimo metu. Galimybė pateikti pastabas dėl apskrities mokesčių inspekcijos pareigūnų surašyto patikrinimo akto rezultatų yra nereikalinga, kadangi šias pastabas nagrinėja ta pati institucija, t.y. apskrities valstybinė mokesčių inspekcija. Skundo dėl patikrinimo akto teikimas centriniam mokesčių administratoriui (bei teismams) būtų pakankama mokesčių mokėtojo teisės užtikrinanti priemonė. Norint užtikrinti patikrinimų atlikimo kokybę, reikia tobulinti ne tik jų atlikimo taisyklės, bet ir kitus teisės aktus, ypač GPMĮ, kuriame yra daug neaiškumų ir apibendrintų aiškinimų. Atsižvelgiant į mokesčių patikrinimų rezultatus ir nustačius GPMĮ taikymo sunkumus, minėtas įstatymas turėtų būti peržiūrimas ir tikslinamas.

6. Mokesčių įstatymuose nustatytų lengvatų gausa yra tinkama tarpė mokesčių įstatymų pažeidimams ir jų nuostatų piktnaudžiavimui. Kuo daugiau yra nustatoma lengvatų, tuo daugiau atsiranda galimybių išvengti mokesčių mokėjimo įforminant įstatymų nuostatas atitinkančius sandorius, pvz. dovanojimo sandoriu galima padidinti turto įsigijimo kainą. Kuo daugiau mokesčių

įstatymuose nustatytų lengvatų, tuo sudėtingesnis tampa mokesčių įstatymų pažeidimų įrodymas mokestinio patikrinimo metu.

Pasiūlymas. Atsižvelgiant į mokestinių patikrinimų atlikimo praktiką, mažinti GPMĮ nustatytų išimčių ir lengvatų skaičių, pvz. parduodamo dovanojimo būdu gauto turto įsigijimo kainą prilyginti nuliui, panaikinti apmokestinimo lengvatas akcijų pardavimo pajamoms ir palikti vieną turto (ne tik nekilnojamojo) pardavimo pajamų apmokestinimo lengvatą – “trejų metų taisyklę”.

7. Mokestinių patikrinimų metu gyventojams apskaičiuotos mokėtinos gyventojų pajamų mokesčio sumos yra didesnės nei gyventojų pajamų mokesčio sumos, apskaičiuotos juridiniams asmenims. Todėl gyventojų veiklos tikrinimams turi būti teikiamas didesnis dėmesys. Vietos mokesčių administratoriaus atliktų gyventojų pajamų mokesčio mokestinių patikrinimų kiekybinė išraiška yra labai maža. 2005 metais Vilniaus apskrityje gyveno 848555 gyventojai⁷⁴, o veiklos kontrolės veikslių jų atžvilgiu buvo atlikta tik 604. Taigi 2005 metais VAVMI patikrino vos 0,07 procentus visų Vilniaus apskrities gyventojų. Mokesčius vengiančio mokėti gyventojų tikimybė būti išaiškintam yra ganėtinai maža.

Pasiūlymas. Padidinti darbuotojų, atliekančių gyventojų veiklos kontrolę, skaičių ir didinti tikrinamųjų gyventojų skaičių.

⁷⁴ http://db.std.lt/RDB_LT/Dialog/Saveshow.asp; prisijungimo laikas: 2006-12-11.

LITERATŪRA

Teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas// Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262.
3. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas// Valstybės žinios. 1999, Nr. 13-308.
4. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas// Valstybės žinios. 1990, Nr. 31-742.
5. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085.
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 1995, Nr. 61-1525.
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.
8. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 1999, Nr. 60-1945.
9. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. rugpjūčio 31 d. įsakymas nr. 218 „Dėl mokesčių mokėtojų patikrinimų atlikimo, patikrinimų rezultatų įforminimo ir patikrinimo aktų tvirtinimo taisyklių patvirtinimo// Valstybės žinios. 2001, Nr. 76-2693.
10. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. lapkričio 19 d. įsakymas Nr. 334 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. rugpjūčio 31 d. įsakymu Nr. 218 patvirtintų mokesčių mokėtojų patikrinimų atlikimo, patikrinimų rezultatų įforminimo ir patikrinimo aktų tvirtinimo taisyklių dalinio pakeitimo ir papildymo“// Valstybės žinios. 2002, Nr. 117-5287.
11. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. birželio 30 d. įsakymas Nr. V-192 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. rugpjūčio 31 d. įsakymo Nr. 218 „Dėl mokesčių mokėtojų patikrinimų atlikimo, patikrinimų rezultatų įforminimo ir patikrinimo aktų tvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ papildymo“// Valstybės žinios. 2003, Nr. 69-3157.
12. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymas Nr. VA-87 „Dėl mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios. 2004, Nr. 80-2876.
13. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymas Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios. 2004, Nr. 86-3156.
14. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 „Dėl mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/ kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo// Valstybės žinios. 2004, Nr. 88-3258.
15. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 23 d. įsakymas Nr. VA-204 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymo Nr. VA-87 „Dėl mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“// Valstybės žinios. 2005, Nr. 2-26.

16. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. VA-5 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymo Nr. VA-108 „Dėl mokesstinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo“ pakeitimo“// Valstybės žinios. 2006, Nr. 12-451.

Knygos

17. Gyventojų pajamų mokestis/ red. V. Savčiukas. Vilnius: Mūsų saulužė, 2004.
18. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.

Periodiniai leidiniai

19. E. Smalakienė. Mokesčių mokėtojo patikrinimas// Jurisprudencija. 2003, Nr. 38(30).
20. E. Smalakienė. Mokesčių ginčų proceso ribos ir vieta administraciniame procese// Jurisprudencija. 2003, Nr. 39(31).
21. J. Novagrockienė. Gyventojų požiūris į Lietuvos teisinę sistemą// Jurisprudencija. 2000, Nr. 15(7).
22. J. Tušaitė. Naujosios mokesčių sistemos bruožai// Jurisprudencija. 2005, Nr. 48(40).
23. M. Dovidauskas, R. Norkus. Civilinės ir mokesčių teisės sąlyčio ir atribojimo problemos// Jurisprudencija. 2006, T. 2 (80).
24. Paulauskas A. Mokesčių vengimas// Mokesčių žinios, 2006 vas. 6, Nr. 6(468).
25. Paulauskas A. Mokesčių vengimas// Mokesčių žinios, 2006 vas. 13, Nr. 7(469).
26. Paulauskas A. Mokesčių vengimas// Mokesčių žinios, 2006 vas. 20, Nr. 8(470).
27. Paulauskas A. Mokesčių vengimas// Mokesčių žinios, 2006 vas. 27, Nr. 9(471).
28. Paulauskas A. Mokesčių vengimas// Mokesčių žinios, 2006 kov. 6, Nr. 10(472).
29. Paulauskas A. Mokesčių vengimas// Mokesčių žinios, 2006 kov. 14, Nr. 11(473).
30. Paulauskas A. Mokesčių vengimas// Mokesčių žinios, 2006 kov. 20, Nr. 12(474).

Teismų praktika

31. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A¹⁵- 1108/2006.
32. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A¹⁰- 846-06.
33. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A⁵-902/2006.
34. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A⁶- 1080/2006.
35. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A⁶- 1008/2006.
36. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A²- 1067-06.
37. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A⁸- 307-2003.
38. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A⁴- 557-2003.
39. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A¹⁵- 1496/2005.
40. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A²- 836-06.
41. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A¹⁷- 946/2006.
42. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla Nr. A⁸- 951-06.

Interneto svetainės

43. [http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/DD6A1DF305A2CB17C2256FEA001F44A5/\\$File/F1.xls.pdf](http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/DD6A1DF305A2CB17C2256FEA001F44A5/$File/F1.xls.pdf); prisijungimo laikas: 2006-12-11.

44. [http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/E4186845EB7C5132C2257150001CF1DA/\\$File/F1.1.pdf](http://www.finmin.lt/notes_images/web/stotis_inf.nsf/0/E4186845EB7C5132C2257150001CF1DA/$File/F1.1.pdf); prisijungimo laikas: 2006-12-11.
45. http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.susije_1?p_id=171369&p_rys_id=1; prisijungimo laikas: 2006-12-18.
46. http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.susije_1?p_id=756&p_rys_id=1; prisijungimo laikas: 2006-12-18.
47. http://db.std.lt/RDB_LT/Dialog/Saveshow.asp; prisijungimo laikas: 2006-12-11.
48. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10127890>; prisijungimo laikas: 2006-10-02.
49. <http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10121222>; prisijungimo laikas: 2006-10-02.

SANTRAUKA

Darbo tema – Gyventojų pajamų mokesčio tikrinimo procedūra.

Pagrindinės darbe vartojamos sąvokos: gyventojų pajamų mokestis, mokesčio deklaracija, mokesčių mokėtojas, mokesčių administratorius, mokesčių administravimas, mokestinis patikrinimas, mokestinis tyrimas, mokestiniai ginčai, nuolatinis Lietuvos gyventojas, pajamos.

Mokesčių vengimas – itin aktuali problema Lietuvoje. Siekdamas išaiškinti nesąžiningus mokesčių mokėtojus, mokesčių administratorius atlieka gyventojų pajamų mokesčio mokestinius patikrinimus ir mokestinius tyrimus. Teisės aktai, reglamentuojantys gyventojų pajamų mokesčio tikrinimo procedūrą, neužtikrina efektyvios gyventojų veiklos kontrolės.

Darbo tikslas – išanalizuoti gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimo procedūrų ypatumus. Šiam tikslui įgyvendinti darbe buvo analizuojama gyventojų pajamų mokesčio sąvoka, objektas, mokėtojai, mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarka. Darbe išnagrinėti Lietuvos Respublikos teisės aktai, reglamentuojantys gyventojų pajamų mokesčio tikrinimo procedūrų atlikimo tvarką, įstatymų nuostatų pakeitimai. Analizavome vietos mokesčių administratoriaus atliktų gyventojų pajamų mokesčio sumokėjimo teisingumo kontrolės veiksmų – mokestinio patikrinimo ir mokestinio tyrimo – rezultatyvumą ir efektyvumą apibūdinančius rodiklius. Išanalizavę minėtą informaciją padarėme išvadą, kad gyventojų pajamų mokesčio tikrinimo procedūra yra neefektyvi. Mokestinis patikrinimas – ilgai trunkanti ir sudėtinga procedūra, reikalaujanti ypač daug laiko sąnaudų. Tiek mokestinio patikrinimo, tiek mokestinio tyrimo atlikimo terminai yra neapibrėžti. Darbe siūloma patvirtinti atskiras fizinių asmenų pajamų mokestinių patikrinimų tvarką reglamentuojančias taisykles, nustatyti griežtus šios procedūros atlikimo terminus ir informacijos apie mokesčių mokėtoją rinkimo etapus.

SUMMARY

The title of final work – The procedure of personal income tax investigation.

Key words: personal income tax, tax declaration, tax payer, tax administrator, tax audit, tax investigation, tax disputes, resident of Lithuania, income.

Tax avoidance – especially urgent problem of Lithuania. With a purpose to find out dishonest tax payers tax administrator implement tax audit and tax investigation of personal income tax. Legislation of the Republic of Lithuania, fine-tuning the performance order of personal income tax investigation procedures, does not ensure the efficiency of tax payment control.

The purpose of final work is to analyze the peculiarities of income tax evaluation, declaration and right payment audit procedures. To implement this purpose there is reviewed the concept and object of tax, tax payers, and the order of tax evaluation, declaration and payment. In final work is also considered legislation of the Republic of Lithuania, fine-tuning the performance order of personal income tax investigation procedures, and amendment of law provision. There are analyzed indicators describing the efficiency of control action - tax audit and tax investigation - of personal income tax right payment performed by local tax administrator in final work. Overlooked above-mentioned information I made conclusion that investigation procedure of personal income tax is not effective. Tax audit is long lasting and complicated procedure requiring a great many time expenses. Both tax audit and tax investigation performance terms are not defined. There is offered to endorse the instructions fine-tuning the order of tax audit of separate personal income, to define the strict performance terms of this procedure, and stages of collecting information about tax payer in this work.

PRIEDAI