

MOKESTINĖS PASKOLOS SUTARTIES ESMĖ IR SANTYKIS SU CIVILINE PASKOLOS SUTARTIMI LIETUVOJE

Laura Paškevičienė

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Privatinės teisės katedros doktorantė
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius
Tel. (+370 5) 2 36 61 70
El. paštas: l.paskeviciene@gmail.com

Straipsnyje analizuojamas mokesstinės paskolos sutarties institutas. Teleologiniu ir sisteminiu metodais nagrinėjamos šios sutarties atsiradimo Lietuvos teisinėje sistemoje prielaidos, teisinis jos turinys. Mokesstinės paskolos sutartis analizuojama sisteminiu ir lyginamuoju požiūriu nagrinėjant su jos dalyku susijusius viešosios ir privatinės teisės institutus, atskleidžiami jos pranašumai ir skirtumai, palyginti su civiline paskolos sutartimi.

The article deals with a payment agreement of tax arrears, which in the Lithuanian laws is called a “tax loan agreement”. By systematic and teleological approaches the author considers the assumptions how this agreement became a part of the Lithuanian system of law, analyzes its legal content. The agreement mentioned is analysed systematically and comparatively by investigating related legal institutes in public and private law, and revealing its similarities and differences with the civil loan agreement.

Įvadas

Mokesstinės paskolos sutartis mokesčių teisėje reglamentuota ir teisinių santykių praktikoje naudojama kaip mokesstinės nepriemokos atidėjimo / išdėstymo (toliau – nepriemokos atidėjimas) instrumentas. Teisės moksle iki šiol nėra plačiau analizuota šios sutarties teisinė prigimtis, esmė, dalykas ir sąlygos. Nesiaiškinta, kodėl ji vadinama paskolos sutartimi, ar ji atitinka šios sutarties esmę. Teisės literatūroje esti perrašomas nepriemokos atidėjimo reglamentavimas, pažymint, kad nepriemoka atidedama mokesčių administratoriaus sprendimu, o jo pagrindu sudaroma mokesstinės paskolos sutartis [14, p. 96–99].

Daugelio valstybių mokesčių teisėje ir administravimo srityje yra reglamentuoti ir taikomi mokesstinės nepriemokos atidėjimo (ilgesnių mokėjimo terminų suteikimo) institutas ir mokėjimo susitarimai (angl. *payment arrangements*), kurių esmė – susitarimas dėl skolinio išsipareigojimo įvykdymo (skolos sumokėjimo) sąlygų. Tokie susitarimai nėra sudaromi Argentinoje, Čilėje, Bulgarijoje, Rumunijoje [17]. Kai kuriose šalyse nepriemokos atidėjimas ir susitarimai dėl jos mokėjimo yra išimtinai apriboti teisės normomis ir derybos dėl jų nėra leidžiamos (Portugalija, Slovėnija) arba yra negalimi prasidėjus priverstinio nepriemokos išieškojimo procesui (Slova-

kija). Kitose šalyse, atvirkščiai, – šie susitarimai yra siejami su mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo laisvomis derybomis, kurias inicijuoja ir susitarimo projektą teikia mokesčių mokėtojas, ir kurių rezultatas – susitarimo sudarymas ar atsisakymas jį sudaryti negali būti ginčijamas teismine tvarka (Didžioji Britanija). Visų valstybių mokesčių teisėje už mokesčių nesumokėjimą laiku taikomos palūkanos nepriklausomai nuo tokių susitarimų sudarymo galimybės. Šiuo požiūriu palūkanos yra universalus institutas, jo taikymas tiesiogiai siejamas su mokesčių sumokėjimo uždelsimu ir nebūtinai siejamas su susitarimo dėl nepriemokos mokėjimo sudarymu ir vykdymu [17]. Detalesnė lyginamoji užsienio šalių ir Lietuvos teisinio reglamentavimo dėl šių susitarimų analizė yra atskiro mokslinio tyrimo objektas ir šiame straipsnyje nepateikiama. Tačiau pažymėtina, kad sunku rasti valstybių, kur susitarimai dėl mokestinės nepriemokos ar palūkanos už ją būtų aiškiai siejami su atlygintinos paskolos santykiais ar tapatinami su jais.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso [1] (toliau – CK) 6.870 straipsniu paskolos sutartis yra pinigų arba rūšies požymiais apibūdintų suvartojamųjų daiktų perdavimo, jų nuosavybės teisės perėjimo iš paskolos davėjo paskolos gavėjui ir atitinkamai jų grąžinimo paskolos davėjui sutartis. Paskolos sutartis gali būti realinė (paprastos paskolos atveju) arba konsensualinė (kreditavimo sutarties atveju), tačiau abiejų dalykas yra siejamas su minėto realaus turto perdavimu – grąžinimu. Atlygintinos paskolos sutarties esminė sąlyga – išpareigojimas

mokėti palūkanas kaip atlygį už suteiktą paskolą. Jei mokestinės paskolos sutartis yra paskolos sutarties atitikmuo mokesčių teisėje, ji turėtų atitikti esminius civilinės paskolos sutarties požymius, o jos dalykas ir esminės sąlygos – minėtos sutarties dalyką ir esmines sąlygas, t. y. jos dalykas turėtų būti susijęs su piniginės sumos realiu perdavimu – grąžinimu, o palūkanos už mokestinę paskolą – atlikti atlyginimo už naudojimąsi mokestinės nepriemokos suma funkciją. Mokestinės paskolos sutarties atitinkama analizė neturėtų būti paviršinis joje suformuluotų sąlygų palyginimas su civilinės paskolos sutarties sąlygomis, o turėtų būti pagrįsta išsamiau jos teisinės prigimties, kilmės, funkcijų, reguliuojamų santykių esmės nagrinėjimu, kurio teisės mokslas iki šiol nėra pateikęs.

Šiame straipsnyje teleologiniu, sisteminiu, lyginamuoju metodais siekiama atskleisti mokestinės paskolos sutarties teisinę prigimtį ir esmę, išsamiau aptarti jos dalyką ir sąlygas, analizuojami jos panašumai ir skirtumai, palyginti su civilinės paskolos sutartimi, pateikiamos apibendrintos išvados straipsnio tema.

Mokestinės paskolos sutarties atsiradimo Lietuvos teisinėje sistemoje prielaidos

Mokestinės paskolos sutartis pirmą kartą paminėta Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 17, 26, 26-1, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 37, 38, 39, 39-1, 49, 50, 52, 54, 55, 56, 57, 58 straipsnių papildymo ir pakeitimo bei papildymo 27-1, 27-2, 29-1, 52-1, 56-1 straipsniais ir 47, 48 straipsnių pripažinimo netekusiais ga-

lios įstatyme [4], įsigaliojusiame 1998 m. liepos 31 dieną. Iš šio įstatymo parengiamųjų dokumentų matyti, kad juo, be kita ko, buvo sprendžiama, ką reikėtų daryti su tomis mokestinėmis nepriemokomis, kurių dėl vienokių ar kitokių priežasčių nėra galimybių arba neapsimoka išieškoti. 1998 m. birželio 18 d. aiškinamajame rašte Nr. P-1247 nurodoma, kad šio įstatymo projekto tikslas, be kita ko, yra papildyti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą (toliau – MAĮ) nuostatomis, kurios leistų efektyviau administruoti mokesčius, patobulinti išieškojimo procesą. Teigta, kad, siekiant išspręsti mokesčių mokėtojų įsisenėjusių nepriemokų problemą, jame įtvirtinamas beviltiškos mokesstinės nepriemokos nurašymo institutas, išskiriamos trys beviltiškų mokestinių nepriemokų rūšys, iš jų – beviltiškos nepriemokos, kurių jau kurį laiką negalima išieškoti dėl tam tikrų priežasčių, tačiau manoma, kad ateityje atsiras galimybė jas padengti.

Taigi MAĮ 2 straipsnis papildytas naujomis sąvokomis: „mokestinė nepriemoka“ ir „beviltiška mokestinė nepriemoka“, o MAĮ 29 straipsnis – nuostatomis, pagal kurias beviltiška pripažįstama ta mokesčių mokėtojo mokestinė nepriemoka, kurios neįmanoma išieškoti dėl objektyvių priežasčių arba kurią išieškoti netikslinga socialiniu ir (arba) ekonominiu požiūriu, ir nustatyti mokestinės nepriemokos pripažinimo beviltiška pagrindai (7 d.); mokestinės nepriemokos, pripažintos beviltiškomis šio straipsnio 7 dalies 1, 2, 3, 4, 5 punktuose nurodytais pagrindais, mokesčių administratoriui (jo viršininkui) priėmus specialų įstatyme nustatytą sprendimą pasibaigia ir

yra nurašomos iš biudžeto pajamų apskaitos dokumentų (8, 9 d.). Tačiau nepriemokos, pripažintos beviltiškomis 29 straipsnio 7 dalies 6, 7, 8 punktuose numatytais pagrindais, be kita ko, apimant atvejus, kai netikslinga išieškoti nepriemoką, nes sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis, pasibaigusiomis nelaikytos: jos buvo priskiriamos prie nepriemokų, kurioms neįteikiama išieškojimo pirmenybė ir į kurias neatsižvelgiama planuojant biudžeto pajamas, o mokesčių administratoriui buvo nustatyta pareiga šias nepriemokas finansų ministro nustatyta tvarka revizuoti, siekiant išsiaiškinti išieškojimo galimybes ir tikslingumą, o nustačius, kad yra galimybė ir tikslinga nepriemokas išieškoti, – pareiga jas išieškoti (10 d.). Taigi įstatymo pakeitimu reglamentuotas naujas beviltiškos mokestinės nepriemokos institutas, be to, išskirta keletas tokių nepriemokų rūšių, atsižvelgiant į jų susidarymo priežastis (atitinkamai – jų pripažinimo teisiniu ir faktinių pagrindų), numatant skirtingus šių nepriemokų pripažinimo beviltiškomis teisinius padarinius.

Greta galimybės pripažinti mokestinę nepriemoką beviltiška ir suspenduoti jos išieškojimą periodiškai revizuojant, ar mokesčių mokėtojo padėtis nepagerėjo, įstatymo pakeitimu numatytas dar vienas teisinis institutas, skirtas reguliuoti santykius dėl nepriemokos, kai mokesčių mokėtojo ekonominė (socialinė) padėtis objektyviai riboja jo galimybes ją sumokėti, – nepriemokos atidėjimo institutas. MAĮ buvo papildytas 52¹ straipsniu, nustačiusiu, kad deklaruotą, bet nesumokėtą mokestį bei šio mokesčio delspinigius ar mokesčių administratoriaus patikrinimo metu ap-

skaičiuotą mokestinę nepriemoką finansų ministro nustatyta tvarka vietos mokesčių administratorius gali leisti mokėti dalimis per šešis mėnesius, centrinis mokesčių administratorius – per vienus metus, finansų ministras – per dvejus metus. Nustatyta, kad mokestinės nepriemokos mokėjimas atidedamas remiantis teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko arba finansų ministro sprendimu; atitinkamo sprendimo pagrindu sudaroma mokestinės paskolos sutartis.

Galima teigti, kad mokestinės paskolos sutarties kilmė yra sietina su beviltiška mokestine nepriemoka ir nepriemokos atidėjimu – tuo metu naujais mokesčių teisės institutais. Nepriemokos atidėjimas buvo įtvirtintas kaip tam tikra mokestinės nepriemokos pripažinimo beviltiška ūkio subjekto sunkios ekonominės (socialinės) padėties pagrindu alternatyva. Tačiau MAĮ pakeitimo parengiamųjų dokumentų turinys nėra informatyvus nepriemokos atidėjimo santykių reguliavimo aspektu, apskritai aiškinamajame rašte apie nepriemokos atidėjimo institutą nutylima. Juo labiau nepateikiama priežasčių, kodėl šiuos santykius nuspręsta reguliuoti dviem teisiniais instrumentais: tradiciniu – administraciniais aktais, ir sutartimi, įvardyta mokestinės *paskolos* sutartimi. Aptariamo projekto rengimo metu Lietuvos Respublikos Seimo Teisės departamentui kilo klausimų tik dėl nepriemokos atidėjimą įforminančio akto: 1998 m. birželio 23 d. išvadoje Nr. P-1247 departamentas pažymėjo, kad MAĮ 52¹ straipsnio redakcija turėtų būti tikslinama, nes iš jo turinio nevysiškai

aišku, kokių dokumentu bus įforminamas nepriemokos atidėjimo klausimas; kad jo 4 ir 6 dalyse minima mokestinė paskola, todėl pasigendama šių sąvokų ir kitų šio straipsnio dalių sąsajos. Reaguojant į šią pastabą buvo pasiūlyta 52¹ straipsnio 1 dalį papildyti nuostata, kad nepriemokos mokėjimas atidedamas remiantis teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko arba finansų ministro sprendimu, kurių pasekoje – [...] sudaroma mokestinės paskolos sutartis (Biudžeto ir finansų komiteto 1998 06 29 protokolo išrašas Nr. 28), kuri suredaguotame priimti įstatymo projekto variante dėl Teisės departamento pastabų (1998 m. liepos 2 d. išvada Nr. P-1247) buvo dar kartą pakoreguota, šiek tiek aiškiau nustatant, kad minėti sprendimai yra mokestinės paskolos sutarties pagrindas. Tačiau daugiau į mokestinės paskolos sutarties esmę minėto projekto rengimo metu nesigilinta, sistemiškai neanalizuota, kaip šis naujas institutas derės su esamais civilinės ir mokesčių teisės institutais, nepateikta svarstymų ir argumentų, ar ši sutartis atitinka paskolos sutarties esmę. Todėl į šiuos klausimus gali būti atsakyta tik nagrinėjant šios sutarties turinį, galiojantį jos teisinį reglamentavimą ir pateikiant sisteminę šios sutarties ir su ja susijusių teisinių institutų analizę.

Mokestinės paskolos sutarties dalykas ir sąlygos

Mokestinės paskolos sutarties turinys įstatyme nėra detalčiai reglamentuotas, jį atskleidžia poįstatyminiais aktais patvirtintos šios sutarties formos.

Mokestinės paskolos sutarties formų [10]; [11] 1 punkte apibrėžiamas šios sutarties dalykas – mokestinės nepriemokos sumokėjimo termino atidėjimas ir (ar) išdėstymas nurodytam laikotarpiui bei nurodomos esminės jos sąlygos – mokestinės nepriemokos dydis ir jos atidėjimo ir (ar) išdėstymo bendras laikotarpis („nuo – iki“). Taip pat šiame punkte gali būti nurodoma įmokų mokėjimo pradžios atidėjimo data, jei ji atidedama. Iš MAĮ [3], Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklių [5] (toliau – Taisyklės) nuostatų ir minėtų sutarties formų matyti, kad šias esmines sąlygas detalizuoja mokestinės nepriemokos ir palūkanų mokėjimo grafikas, tvirtinamas mokesčių administratoriaus ir esantis neatsiejama sutarties dalimi. Jame yra nustatomos konkrečios nepriemokos dalys (jei nepriemoka išdėstoma), palūkanų dydžiai ir šių sumų mokėjimo terminai.

Sutarties formų 2–6 punktuose nustatomi mokesčių mokėtojo įsipareigojimai pagal sutartį ir su jais susijusios sąlygos. Mokesčių mokėtojas įsipareigoja šios sutarties 1 punkte nurodytą mokestinę nepriemoką sumokėti pagal minėtą grafiką. Jei buvo pareikalauta užtikrinti šį įsipareigojimą, nurodomos mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančios priemonės. Mokesčių mokėtojas už suteiktą mokestinę paskolą moka palūkanas, kurių dydį nustato finansų ministras. Palūkanos mokamos pagal patvirtintą grafiką ir Taisyklių 39 punktą. Pasikeitus palūkanų dydžiui, nuo atitinkamo ketvirčio pirmos dienos turi būti perskaičiuojamos ir mokamos pakeistos palūkanos. Atsiskaitant pagal šią sutartį sumokėtos įmokos įskaitomos pagal Taisyklių nuostatas.

Mokestinės paskolos sutarties formų 7–10 punktuose nustatytos šios sutarties keitimo ir nutraukimo sąlygos. Minėta sutartis gali būti pakeista, jei yra priimtas mokesčių administratoriaus sprendimas dėl jos pakeitimo pagal Taisyklių 40 punktą. Keičiant šią sutartį, palūkanos, padidintos palūkanos, palūkanų delspinigiai apskaičiuojami iki paskutinės dienos, po kurios bus pasirašyta nauja mokestinės paskolos sutartis. Mokesčių administratorius turi teisę nutraukti mokestinės paskolos sutartį, jei mokesčių mokėtojas nevykdo jos sąlygų, jei atidėtos ir (ar) išdėstytos nepriemokos apskaičiavimo pagrįstumas apskundžiamas arba jei mokesčių mokėtoju iškeliamas bankroto (restruktūrizavimo) byla. Likusi nesumokėta atidėtos nepriemokos dalis išieškoma MAĮ nustatyta tvarka. Jei per šios sutarties galiojimo laikotarpį sumokama tik dalis atidėtos nepriemokos arba jei ši sutartis nutraukiama, tai sumokėta palūkanų suma perskaičiuojama atsižvelgiant į faktiškai pasinaudotą mokestinės paskolos sumą, o nuo likusių nesumokėtų mokesčių MAĮ nustatyta tvarka skaičiuojami delspinigiai.

Aptariamose sutarties formų 11–13 punktuose nustatytos tradiciškai formuluojamos baigiamosios sąlygos, iš kurių paminėtina, kad ši sutartis įsigalioja nuo jos pasirašymo dienos.

Taigi mokestinės paskolos sutarties esminės sąlygos yra susijusios su nepriemokos atidėjimu, todėl pirmiausia tikslinga sistemiškai analizuoti nepriemokos atidėjimo institutą, atskleidžiant jo funkcijas, esmę ir santykį su mokesčių ir prievolių teisės institutais.

Mokestinės nepriemokos atidėjimo / išdėstymo funkcijos

Atsižvelgiant į pateiktą teleologinę analizę ir galiojantį teisinį reglamentavimą galima teigti, kad viena iš nepriemokos atidėjimo funkcijų yra palengvinti mokesčių mokėtojo padėtį. Mokestinės nepriemokos mokėjimas atidedamas arba išdėstomas vietos mokesčių administratoriaus sprendimu, kuris gali būti priimtas tik nustačius, kad nedelsiant ją sumokėjus mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų kritinė arba mokesčių mokėtojas turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus, o šios mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimas ar išdėstymas suteiktų jam galimybę stabilizuoti savo finansinę būklę ir sumokėti mokestinę nepriemoką vėliau (MAĮ 88 str. 1 ir 2 d.). Taigi nepriemokos atidėjimas laikytinas tam tikra lengvata mokesčių mokėtojui, kuria tais atvejais, kai nepriemokos išieškojimas nedelsiant būtų tolygus šio subjekto žlugdymui, jam suteikiamos išimtinės jos sumokėjimo sąlygos, siekiant stabilizuoti jo finansinę būklę. Pažymėtina, kad nepriemokos atidėjimas netapatintinas su mokestine lengvata. Ji reglamentuota kaip mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės *apmokestinimo* sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis (MAĮ 2 str. 8 d.). Nepriemokos atidėjimas yra ne apmokestinimo (kuris šiais atvejais jau yra įvykęs) sąlygų, o nepriemokos mokėjimo sąlygų nustatymas. Lengvata šiuo atveju nereiškia mokestinės naštos palengvinimo [16, p. 111]: mokesčio, atitinkamai mokestinės nepriemokos suma nėra sumažinama,

tačiau nustatomos lengvatinės jos mokėjimo sąlygos.

Antra, nepriemokos atidėjimo institutas yra skirtas užtikrinti efektyvesnį mokesčių surinkimą. Tokią funkciją atskleidžia visų pirma teleologinė šio instituto analizė – beviltiškos nepriemokos ir nepriemokos atidėjimo institutai siejami su nepriemokos išieškojimo socialinio ir (ar) ekonominio tikslingumo vertinimu. Be abejo, iš karto nukreipus priverstinio išieškojimo priemones į nemokų ar mažai mokų subjektą, mokesčių surinkimas, tikėtina, būtų daug mažesnis, galbūt net niekinis, nei leidus jam finansiškai „atsigauti“. Todėl galimybė stabilizuoti savo finansinę būklę mokesčių mokėtojui suteikiama išskirtinai tam, kad jis galėtų sumokėti visą mokestinę nepriemoką vėliau: imperatyvi norminė sąlyga sprendimui dėl nepriemokos atidėjimo priimti yra realių galimybių atsiskaiyti per nepriemokos atidėjimo laikotarpį įrodymas (MAĮ 88 str. 3 d., Taisyklių 14, 16 p.). Be to, nepriemokos sumokėjimą gali būti reikalaujama užtikrinti civilinėmis teisinėmis priemonėmis: įkeitimu, hipoteka, laidavimu ar garantija (MAĮ 88 str. 4 d.). Šių įrodymo ir užtikrinimo priemonių nereikėtų, jei nepriemokos atidėjimo instituto funkcija būtų tik lengvatinė, nes lengvatos suteikimas gali būti nesiekiamas su specialiomis sąlygomis. Užtikrinimo priemonės nepriemoką atidedant atlieka ne tik klasikinę prievolės vykdymo užtikrinimo funkciją, bet ir padeda mokesčių administratoriui įvertinti efektyvaus mokesčių surinkimo ateityje realumą, atsižvelgiant į tai, kaip mokesčių mokėtojo finansines galimybes vertina tretieji asmenys – potencialūs užtikrinimo priemonių teikėjai.

Trečia, gali būti keliamas klausimas, ar nepriemokos atidėjimas turi komercinę funkciją. Už suteiktą mokestinę paskolą mokamos palūkanos, mokesčių mokėtojai laiku nesumokėjus įmokų pagal mokestinės paskolos sutartimi patvirtintą mokėjimo grafiką, skaičiuojamos padidintos palūkanos, o nesumokėjus palūkanų pagal mokestinės paskolos sutartį – palūkanų delspinigiai. Padidintų palūkanų ir palūkanų delspinigių dydis yra lygus delspinigių už laiku nesumokėtą mokestį dydžiui (MAĮ 88 str. 5 d.). Palūkanos pinigines prievolėse gali atlikti mokėjimo funkciją ir būti suvokiamos kaip atlyginimas, kurį skolininkas moka kreditoriui už naudojimąsi „svetimais pinigais“ [15, p. 187]. Civilinėse teisinėse paskolos sutartyse palūkanos už paskolą yra šios sutarties atlygintinumo elementas (sąlyga), užmokestis už pinigų skolinimą (CK 6.872 str.), nurodantis komercinį šių sutarčių pobūdį. Kitais atvejais palūkanos atlieka kompensacinę funkciją: yra civilinės atsakomybės forma arba papildoma, šalutinė prievolė, atsirandanti pažeidus pagrindinę prievolę, ir yra skirtos dėl neįvykdytos piniginės prievolės negautoms pajamoms ar kitiems minimaliems kreditoriaus nuostoliams padengti [15, p. 188].

Išsamus atsakymas į klausimą dėl nepriemokos atidėjimo komercinės funkcijos reikšmės analizės, ar ir kokia apimtimi mokesčių administravimas apskritai gali būti susijęs su komercinės veiklos vykdymu, pagrįstos išsamiau sisteminiu konstitucinės, administracinės ir mokesčių teisės nuostatų nagrinėjimu. Ši analizė dėl ribotos straipsnio apimties čia nepateikiama. Komercinės nepriemokos atidėjimo funkcijos galimybė

analizuojama tik vienu aspektu – aiškinantis, ar palūkanos pagal mokestinės paskolos sutartį yra atlyginimas už mokestinę paskolą, ar jos turi tik kompensacinę arba galbūt, kitokią reikšmę.

Mokestinė nepriemoka ir mokestinė prievolė: jų samprata ir santykis

Mokestinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį ir su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu (MAĮ 2 str. 18 d.). Mokesčių mokėtojas privalo sumokėti mokestį: 1) to mokesčio įstatymo ar juo remiantis priimto lydimosios teisės akto nustatytu terminu; 2) per 20 dienų nuo sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojai iš naujo apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, įteikimo jam dienos, jeigu atitinkamo mokesčio įstatymas arba šis straipsnis nenustato kito termino; 3) muitinės administruojamus papildomai apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas – Bendrijos muitinės kodekse nustatytais muitų mokėjimo terminais (MAĮ 81 str. 1, 2 ir 4 d.). Taigi mokestinės prievolės įvykdymo terminai yra nustatomi administraciniais norminiais ir (arba) individualiais aktais.

Įstatyme mokesčio nepriemokos ir mokestinės nepriemokos sąvokos netapatinamos. Pirmoji suprantama kaip mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto įstatymo lydimosios teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėta mokesčio suma (MAĮ 2 str. 9 d.). Taigi mokesčio nepriemoka susidaro dėl mokestinės

prievolės neįvykdymo laiku (pažeidimo); mokesčio nepriemokos suma yra pažeistos mokestinės prievolės suma. Mokestinė nepriemoka yra platesnė sąvoka – be mokesčio nepriemokos sumos, ji apima ir nustatyta tvarka laiku nesumokėtas su mokesčiu susijusias sumas (MAĮ 2 str. 17 d.). Galiojančioje įstatymo redakcijoje pateikta mokestinės nepriemokos sąvoka nedetalizuoja su mokesčiu susijusių sumų sąrašo, taigi šiomis sumomis galima laikyti tiek baudas, delspinigius, tiek kitokias sumas, kurias gali tekti mokėti mokesčių mokėtojui, siejant jas su pagrindine – mokestine prievole.

Pažeidus mokestinę prievolę atsiranda teisinės atsakomybės už jos pažeidimą santykis. Iš teisinės atsakomybės atsiradusi prievolė laikytina nauja mokesčių mokėtojo prievole, susijusia su baudų ir delspinigių sumokėjimu. Mokestinė prievolė, atsiradus šiems teisinės atsakomybės santykiams, žinoma, išlieka – ji gali pasibaigti tik MAĮ 93 straipsnyje nustatytais pagrindais. Taigi, pažeidus mokestinę prievolę, mokesčių mokėtojas turi dviejų rūšių prievoles – mokestinę prievolę ir prievoles, kylančias iš teisinės atsakomybės. Remiantis mokestinės nepriemokos sąvoka, ši nepriemoka yra susijusi su abiejų rūšių minėtomis prievolėmis (susideda iš jų).

Nors įstatyme pateiktoje sąvokoje mokestinė nepriemoka apibrėžiama kaip *suma* – mokesčio ir su juo susijusių sumų pinigine išraiška, tačiau, sistemiškai analizuojant teisinį reglamentavimą, mokestinė nepriemoka yra suvoktina ir kaip teisinis prievolinis santykis, apimantis vienos šalies (mokesčių mokėtojo) pareigą sumokėti laiku nesumokėtą mokesčio sumą ir su juo

susijusias sumas, ir kitos šalies (mokesčių administratoriaus) teisę reikalauti sumokėti šias sumas. Pavyzdžiui, mokestinės nepriemokos perėmimas suprantamas ir reglamentuojamas ne kaip laiku nesumokėtų mokesčių, baudų, delspinigių ir kitų susijusių su mokesčiu įmokų sumos perleidimas, o kaip prievolės perleidimas (MAĮ 86 str., [12]). Taigi mokestinė nepriemoka traktuotina dviem reikšmėmis – ir kaip prievolinis santykis, ir kaip šio santykio dalykas.

Mokestinės nepriemokos, kaip prievolės, atsiradimo pagrindas yra mokestinės prievolės pažeidimas. Kol mokestinės prievolės įvykdymo terminas nėra praleistas, t. y. mokesčio suma nesumokėta, o jos mokėjimo terminas dar nėra suėjęs, tol mokestinės nepriemokos nei kaip prievolinio santykio, nei kaip jos dalyko (piniginių laiku nesumokėto mokesčio ir su juo susijusių sumų) teisiškai ir faktiškai nėra. Taigi, nors mokestinė nepriemoka yra susijusi su pagrindine mokestine prievole, dėl mokestinės nepriemokos susiklostantys santykiai nėra tapatūs mokestiniams prievoliniams santykiams.

Mokestinės nepriemokos atidėjimo ir papildomo termino prievolei vykdyti, jos vykdymo dalimis institutų santykis

Kadangi prievolė plačiuoju požiūriu, t. y. kaip santykis, kurio vienas subjektas turi teisinę pareigą, o kitas – teisę reikalauti šios pareigos įvykdymo, yra tarpšakinis teisinis institutas, tai, siekiant suvokti nepriemokos atidėjimo esmę, jį galima palyginti su civilinės teisės prievolės vykdymo termino pratęsimo, papildomo termino

prievolei įvykdyti bei prievolės vykdymo dalimis institutais.

Civilinėje teisėje prievolės šalys turi teisę nustatyti atidedamąjį prievolės įvykdymo terminą ir jį pakeisti (CK 6.33 str.). Skolininkui praleidus šį terminą, kreditorius gali nustatyti papildomą terminą prievolei įvykdyti (CK 6.209 str.). Pastarasis turi teisę priimti prievolės įvykdymą dalimis (CK 6.40 str.). Pakeisti ar nustatyti atitinkamas prievolės vykdymo sąlygas kreditorius gali būti įpareigotas sutarties, įstatymo ar teismo. Nesant minėtų įpareigojančių sąlygų, jis tokias teises išlaiko visu prievolės vykdymo laikotarpiu ir bet kuriuo momentu gali pareikšti valią dėl atitinkamo jos vykdymo sąlygų pakeitimo (pvz., jei prievolė remiantis sutartimi ar įstatymu buvo vykdytina visa iš karto, tačiau tokiu būdu nebuvo įvykdyta, kreditorius, suteikęs papildomą terminą, gali priimti jos įvykdymą ir dalimis). Atidedamojo termino nustatymas ir pakeitimas yra prievolės vykdymo sąlygų nustatymas iki jos įvykdymo ar pažeidimo. Papildomo termino prievolei įvykdyti institutas taip pat yra siejamas su prievolės vykdymo santykiais. Šiuo požiūriu jis neturi daug skirtumų, lyginant su prievolės įvykdymo termino pakeitimu (pratęsimu). Nors prievolės vykdymo terminas laikomas praleistu, tai nelaikoma esminiu jos pažeidimu, ir todėl, vadovaujantis ekonomiškumo ir kitais teisės principais, gali būti suteikiamas papildomas terminas. Kreditorius gali reikalauti nuostolių atlyginimo (taigi civilinės atsakomybės santykis šiuo atveju yra kilęs), bet negali taikyti daugelio kitų gynbos būdų (sutarties nutraukimo, reikala-

vimo įvykdyti prievolę pirma laiko) [15, p. 113]. Tačiau pabrėžtina, kad papildomo termino instituto esmė yra prievolės *vykdymo* santykio „reabilitavimas“: nustačius šį terminą, minėtas santykis tęsiasi ir kreditoriaus reikalavimo teisė nelaikoma vykdytina iki šio papildomo termino pabaigos. Taigi atidedamojo prievolės vykdymo termino ir papildomo termino nustatymas yra prievolės vykdymo institutai ir nėra siejami su esminiu prievolės pažeidimu. Prievolės įvykdymo išdėstymas dalimis (išreikštas iš anksto ar konkliudentiniais veiksmais, tiesiog priimant prievolės įvykdymą dalimis) yra jos vykdymo būdo pakeitimas, taip pat siejamas su prievolės pažeidimo nekonstatavimu, o atvirkščiai – jos įvykdymo tin kamumo pripažinimu.

Viso to negalima teigti kalbant apie nepriemokos atidėjimą. Mokestinės nepriemokos sąvoka suponuoja, kad mokestinės prievolės vykdymo terminas yra suėjęs ir praleistas, o mokestinė prievolė nėra įvykdyta, vadinasi, – pažeista. Taigi visi santykiai ir juose dalyvaujančių subjektų veiksmai dėl mokestinės nepriemokos yra susiję su *konstatuotai ir iš esmės pažeista* mokestine prievole ir dėl šio pažeidimo kilusia teisine atsakomybe, įgyvendinama visa apimtimi taikant finansines sankcijas. Todėl nėra pagrindo teigti, kad nepriemokos atidėjimas yra panašus ar analogiškas aptartiems civilinės teisės institutams, kurie su esminiu prievolės pažeidimu nėra siejami. Atitinkamai nepriemokos atidėjimo ir mokestinės paskolos sutarties nėra pagrindo tapatinti su mokestinės prievolės įvykdymo terminų ir būdo nustatymu ar jų modifikacija (pakeitimu).

Mokestinės nepriemokos atidėjimo ir lengvatinio termino prievolei įvykdyti suteikimo santykis

Be atidedamojo ir papildomo termino civilinėje teisėje žinomas ir lengvatinio termino institutas. Skolininkui, neįvykdžiusiam prievolės per jai įvykdyti skirtus minėtus terminus, gali būti nustatomas lengvatinis terminas, kuriuo atidedamas vykdomojo dokumento priverstinis įvykdymas [15, p. 113]. Šis terminas nustatomas tada, kai prievolės įvykdymo terminas yra suėjęs, ir kreditorius jau turi teisę reikalauti ją įvykdyti ir, *skirtingai nei papildomo termino atveju* (įterpta – aut.), šią teisę yra patvirtinęs teismas, patenkindamas kreditoriaus ieškinį. Kitaip nei *atidedamojo ir papildomo* (įterpta – aut.) termino atveju, prievolės vykdymo terminas nenukeliamas, o tik sustabdomas priverstinis jos vykdymas, kreditorius laikinai netenka teisės taikyti skolininkui priverstinio teismo sprendimo vykdymo priemones, kurios priverstu įvykdyti [...] prievolę [15, p. 114].

Minėta, kad mokestinės prievolės ir mokestinės nepriemokos prievolės sampratos yra netapačios. Įstatyme skirtingai reglamentuojami mokestinės prievolės vykdymo santykiai (MAĮ III ir IV skirsnis), kurie laikytini materialiniais teisiniais santykiais, susiklostančiais iki mokestinės prievolės pažeidimo, ir mokestinės nepriemokos priverstinio vykdymo santykiai (MAĮ V skirsnis), kurie savo esme yra procesinio pobūdžio, išskyrus normas, reglamentuojančias mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties klausimus [13]. Žinoma, priverstinio vykdymo santykiai gali būti laikomi tęstiniais, nes jie

kyla iš mokestinės prievolės kaip pagrindinės pažeidimo ir jais *inter alia* siekiama mokestinės prievolės įvykdymo, tačiau tai nepaneigia jų netapatumo mokestinės prievolės vykdymo santykiams.

Mokesčių administratorius įgyja teisę priverstinai išieškoti mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką, jeigu yra bent vienas iš šių pagrindų, t. y. kai mokesčių mokėtojas nesumoka: 1) mokesčio ir su juo susijusių sumų, nurodytų mokesčių administratoriaus raginime; 2) deklaruoto mokesčio arba muitinės deklaracijoje nurodyto mokesčio to mokesčio įstatyme ar juo remiantis priimtame lydimajame teisės akte nustatytu terminu; 3) mokesčių administratoriaus sprendime, pagal kurį mokesčių mokėtojui iš naujo apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, nurodyto mokesčio ir su juo susijusių sumų MAĮ 81 straipsnio 2 ir 4 dalyse numatytais terminais (MAĮ 105 str. 1 d.). Teisė išieškoti mokestinę nepriemoką įgyjama kitą dieną po to, kai pasibaigia mokesčių administratoriaus raginime nurodytas terminas; jeigu raginimas nesiunčiamas, – po 20 dienų nuo MAĮ 105 straipsnio 2 ir 3 punktuose nustatyto termino pabaigos; o tais atvejais, kai pasibaigus mokesčio sumokėjimo terminui mokesčių mokėtojas mokesčio deklaraciją pateikia pavėluotai arba pateikia patikslintą mokesčių deklaraciją, – kitą dieną po minėtos deklaracijos pateikimo dienos (MAĮ 105 str. 2 d.). Mokestinė nepriemoka gali būti priverstinai išieškoma duodant kredito įstaigai nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš mokesčių mokėtojo arba iš jo laiduotojo arba garanto sąskaitos, jeigu jie nevykdo

mokesčių administratoriaus reikalavimo įvykdyti mokestinės nepriemokos prievolę už mokesčių mokėtoją bei priimant sprendimą dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo iš mokesčių mokėtojo, laiduotojo arba garanto turto (MAĮ 106 str. 1 d. 1, 3, 4 p.). Vadovaujantis Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodekso [2] (toliau – CPK) 587 straipsnio 4 punktu, šis sprendimas dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo yra vykdomasis dokumentas, vykdomas šiame kodekse nustatyta tvarka. Minėtasis nurodymas remiantis MAĮ 63 straipsniu taip pat yra privalomai vykdomas dokumentas. Kai yra keli sprendimai ar potvarkiai dėl priverstinio išieškojimo, šis nurodymas vykdomas vadovaujantis CPK 754 straipsnyje nustatyta reikalavimų patenkinimo eile ir minėtų dokumentų pateikimo data.

Taigi matyti, kad mokestinės nepriemokos prievolės atveju mokesčių administratoriaus kaip kreditoriaus teisė reikalauti ją įvykdyti yra *ex ante* patvirtinta įstatyminiais pagrindais ir neturi būti papildomai patvirtinama ar kitaip legitimuojama teismo sprendimu. Kitaip tariant, mokesčių administratorius turi teisę pats konstatuoti esant mokestinę nepriemoką (skolą) ir imtis jos priverstinio vykdymo ne teismo tvarka.

Prašymo dėl nepriemokos atidėjimo pateikimas *paprastai* stabdo, o mokestinės paskolos sutarties sudarymas *visais atvejais* stabdo mokesčio ir su juo susijusių sumų, kurių mokėjimo terminas yra atidedamas, priverstinį išieškojimą bei nutraukia mokestinės nepriemokos išieškojimo senaties termino eigą (MAĮ 110 str. 2 d., 108 str. 1 d. 2 p., Taisyklių 20 p.). Šios

nuostatos akivaizdžiai rodo, kad nepriemokos atidėjimas yra institutas, turintis esminę reikšmę ir įtaką ne mokestinės prievolės vykdymo sąlygoms (materialiniam prievoliniam santykiui), o jos priverstinio vykdymo sąlygoms (procesiniams teisiniams santykiams). Taigi šiuo požiūriu nepriemokos atidėjimas atitinka lengvatinio termino, kuriuo, kaip minėta, atidedamas būtent priverstinis prievolės įvykdymas, o kreditorius laikinai netenka teisės taikyti skolininkui priverstinio vykdymo priemonės, sąvoką.

Tokią išvadą remia ir šioje straipsnio dalyje analizuojamų institutų tikslai ir funkcijos. Vienas iš lengvatinio termino nustatymo tikslų ir pateisinimų yra teisingumo principas, reikalaujantis įvertinti sunkią skolininko turtinę padėtį, ypatingas prievolės vykdymo aplinkybes, jos pobūdį [15, p. 113]. Nepriemokos atidėjimo instituto atsiradimo kilmės, teisinio reglamentavimo ir funkcijų analizė taip pat rodo, kad jis taip pat remiasi šiuo principu – esminė nepriemokos atidėjimo prielaida yra sunki finansinė skolininko padėtis ir galimybė sumokėti mokestinę nepriemoką vėliau, stabilizavus savo finansinę būklę. Palūkanos, atsižvelgiant į jų funkciją, taip pat gali sieti nepriemokos atidėjimą su lengvatinio termino institutu. Šio termino suteikimas neriboja kreditoriaus teisės už prievolės įvykdymo termino praleidimą išieškoti nuostolius (netesybas) bei palūkanas, nes skolininkas laikomas praleidusiu prievolės įvykdymo terminą [15, p. 114]). Taigi yra pagrindo nepriemokos atidėjimą laikyti lengvatinio termino suteikimo atitikmeniu mokesčių teisėje.

Mokestinės paskolos sutarties ir civilinės paskolos sutarties santykis

Vadovaujantis CK 6.870 straipsniu paskolos sutarties objektas (dalykas) yra pinigai arba rūšies požymiais apibūdinti suvartojamieji daiktai. Ši sutartis yra realinė – pripažįstama sudaryta nuo pinigų arba daiktų perdavimo momento. Paskolos gavėjas tampa jam perduotų daiktų ar pinigų savininku. Taigi paskolos sutarties sudarymo būtinoji sąlyga – minėto realaus paskolos davėjui nuosavybe priklausančio turto perdavimas ir jų nuosavybės teisės perėjimas paskolos gavėjui. Konsensualinė yra kreditavimo sutartis, tačiau ir jos dalykas yra siejamas su minėtu realaus turto perdavimu – grąžinimu.

Mokestinės paskolos sutartis yra ne realinė, o konsensualinė – laikoma sudaryta nuo pasirašymo momento [10]; [11]. Šiuo požymiu ji atitiktų kreditavimo sutartį. Tačiau mokestinės paskolos sutarties dalykas nėra realūs valstybei nuosavybės teise priklausantys pinigai. Mokestinės nepriemokos atveju valstybė turi tik reikalavimo teisę į jos sumokėjimą kaip prievolės įvykdymą, tačiau, kol ši prievolė neįvykdyta, valstybė neturi nuosavybės teisės į šios prievolės dalyku esančią nepriemokos sumą. Tai reiškia, kad mokestinė nepriemoka, kaip valstybei nuosavybės teise nepriklausanti pinigų suma, negali būti skolinama mokesčių mokėtojui taip, kaip skolinimas (paskola) yra suprantamas civilinėje teisėje. Iš mokestinės paskolos sutarties formose įtvirtintų tipinių sąlygų dėl jos dalyko nėra jokio pagrindo spręsti, kad ja susitariama dėl daiktų, pinigų (turto) ir nuosavybės teisės į juos perdavimo, t. y.

skolinimo, ir jų grąžinimo, kaip dėl naujos paskolos prievolės. Šiose sutartyse susitariama tik dėl egzistuojančios mokestinės nepriemokos prievolės įvykdymo terminų, dalių ir kitų sąlygų.

Kaip minėta, nepriemokos atidėjimas atitinka lengvatinio termino suteikimo esmę. Pažymėtina, kad civilinėje teisėje lengvatinio termino suteikimas ir paskola yra netapatinami jokia reikšme. Paskolos sutartis yra dvišalis sandoris. Lengvatinio termino suteikimas yra teismo aktas arba vienašalis kreditoriaus veiksmas (sandoris), kuriam sudaryti būtina ir pakanka vienos šalies valios (CK 1.63 str. 1 ir 3 d.), taigi jis nesiejamas su šalies, kurios naudai nustatomas, sutikimu ar susitarimu su ja. Nors neįvykdęs piniginės prievolės asmuo plačiuoju požiūriu naudojasi „svetimais pinigais“, t. y. pinigais, kurie nepažeidžiant teisės turėtų būti, bet nėra sumokėti kreditoriui, tai nedaro šio santykio panašaus ar tapataus paskolai. Pažymėtina, kad sąvoka „svetimi pinigai“ taip pat neturėtų būti suprantama pažodžiui. Neabejotina, kad prievolė sumokėti ar grąžinti tam tikrą pinigų sumą netapatintina su nuosavybės teisės į tą pinigų sumą praradimu, taigi, kol minėta prievolė yra teisėtai ar neteisėtai nevykdoma, minėtieji pinigai nuosavybės teisės požiūriu yra savi, o ne svetimi.

Nepriemokos atidėjimą interpretuoti kaip nepriemokos sumos „skolinimą“, tarsi laikant, kad prieš tai buvo atliktas virtualus jos išieškojimas iš mokesčių mokėtojo, o minėta sutartimi ši virtualiai išieškota suma jam vėl paskolinama, nėra pagrindo jokia reikšme, net ir *de facto*. Atvirkščiai – faktinės nepriemokos atidėjimo sąlygos (prielaidos) yra tos, kad nėra realios ga-

limybės išieškoti visą nepriemokos sumą iš mokesčių mokėtojo įprasta priverstine tvarka dėl esamo ar dėl priverstinio išieškojimo veiksmų, pavyzdžiui, sąskaitų, turto arešto, tikėtinai būsimo mokesčių mokėtojo nemokumo. Tokią išvadą patvirtina ir mokestinės paskolos sutarties teleologinė ir funkcijų analizė. Kaip minėta, nepriemokos atidėjimas yra vienas iš nepriemokų, kurių negalima išieškoti dėl tam tikrų priežasčių, tačiau manoma, kad ateityje atsiras galimybė jas padengti, reguliavimo instrumentų. Be to, jis turi efektyvesnio mokesčių surinkimo funkciją. Taigi nepriemoka atidedama ne tam, kad mokesčių mokėtojui būtų „paskolinta“ suma, kurią mokesčių administratorius gali išieškoti, bet to tiesiog nedaro, o tam, kad, nesant efektyvaus nepriemokos priverstinio išieškojimo galimybės esamuoju momentu, būtų sudarytos optimalios sąlygos efektyviai surinkti mokesčius iš stabilizavusio savo finansinę būklę mokesčių mokėtojo ateityje.

Detaliau aptartinas palūkanų institutas esant nepriemokos atidėjimo santykiams, nes sąlygos dėl palūkanų yra esminės ir būtinos tiek civilinės atlygintinos paskolos, tiek mokestinės paskolos sutartyse.

Palūkanos civilinės paskolos sutartyje laikomos atlyginimu paskolos davėjui už naudojimąsi paskolos suma, kuri nustatoma ir detalizuojama šalių susitarimu numatant jų dydį ir mokėjimo tvarką. Jeigu šalys nėra konkrečiai apibrėžusios šių sąlygų, palūkanų dydis nustatomas pagal CK 6.872 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas. Sąlygai dėl palūkanų, kaip būtinajai ir nustatančiai atlyginimą už paskolą, iš principo reikia šalių susitarimo. Palūkanų dydžio ir

mokėjimo terminų nustatymas pagal CK nuostatas yra ne šalių susitarimo alternatyva, o preziumuojamai ar konstatuotai egzistuojančio tokio susitarimo turinio apibrėžimas. Paskolos gavėjas, laiku negrąžinęs paskolos sumos, privalo mokėti paskolos davėjui CK 6.210 straipsnyje nustatytas palūkanas nuo tos dienos, kada paskolos suma turėjo būti grąžinta, iki jos grąžinimo dienos, neatsižvelgiant į sutartinių ir procesinių palūkanų mokėjimą, jeigu paskolos sutartis nenustato ko kita (CK 6.874 str. 1 d.). Taigi, neskaitant procesinių palūkanų (CK 6.37 str.), su civilinės paskolos sutartimi sietinos palūkanos gali būti dviejų rūšių: 1) sutartinės (pagrindinės), kurios atlieka tiesioginio atlyginimo funkciją; 2) kompensacinės už termino praleidimą (CK 6.210 str.). Pastarosios skaičiuojamos nuo laiku nesumokėtos paskolos dalies, neatsižvelgiant į pagrindinių palūkanų mokėjimą, šiuo požiūriu jos yra papildomos. Už mokestinę paskolą mokamos: 1) palūkanos, kurių dydį nustato finansų ministras (pagrindinės); 2) padidintos palūkanos už įmokų pagal grafiką nesumokėjimą laiku ir 3) palūkanų delspinigiai už palūkanų pagal minėtą sutartį nesumokėjimą laiku; padidintos palūkanos ir delspinigiai skaičiuojami tol, kol atitinkamos sumos yra sumokamos (įskaitomos) (MAĮ 88 str. 5 d.). Taigi pagal abi sutartis gali būti skaičiuojamos pagrindinės ir papildomos palūkanos, tačiau vien tai neteikia pakankamo pagrindo spręsti apie šių sutarčių panašumą: susietai su šių sutarčių neįvykdymo padariniais analizuotinos minėtų palūkanų funkcijos.

Atlygintinos paskolos sumą paskolos gavėjas gali grąžinti pirma laiko tik paskolos davėjui sutikus (CK 6.873 str. 4 d.).

Palūkanos, negautos pagal paskolos sutartį, vadovaujantis CK 6.249 straipsniu, gali būti pripažįstamos paskolos davėjo nuostoliais (negautomis pajamomis). Jeigu civilinės paskolos sutartis numato paskolos sumos grąžinimą dalimis ir eilinė paskolos sumos dalis laiku negrąžinama, paskolos davėjas turi teisę reikalauti grąžinti pirmą laiko visą likusią paskolos sumą kartu su priklausančiomis mokėti palūkanomis (CK 6.874 str. 2 d.). Aiški šios nuostatos ir pagrindinių palūkanų atlyginimo funkcijos priklausomybė. Net kai teisė į palūkanas yra apribojama sąžiningumo, teisingumo, protingumo principų pagrindu ir (arba) remiantis teisės normomis (pvz., CK 6.888 str.), pagrindinių palūkanų už suteiktą paskolą kaip atlyginimo funkcija nėra paneigiama, o tik ribojama.

Esminis palūkanų skaičiavimo principas pagal mokestinės paskolos sutartis yra tas, kad jos skaičiuojamos tik nuo *faktiškai pasinaudotos paskolos dalies* ir už *faktinį pasinaudojimo laiką*. Jeigu mokesčių mokėtojas nesilaiko mokestinės paskolos sutarties sąlygų ir ji nutraukiama, taip pat jeigu nepriemoka per mokestinės paskolos sutarties galiojimo laikotarpį nesumokama arba sumokama tik jos dalis, už mokestinę paskolą sumokėta palūkanų suma perskaičiuojama atsižvelgiant į faktiškai pasinaudotą mokestinės paskolos sumą, o nuo likusių nesumokėtų sumų (mokesčių ir baudų) nepertraukiamai MAĮ 96–98 straipsnių nustatyta tvarka skaičiuojami delspinigiai; perskaičiuotų palūkanų likutis įskaitomas mokesčių mokėtojo nepriemokai padengti (MAĮ 88 str. 6 d., Taisyklių 44 p.). Faktiškai pasinaudota mokestinės paskolos suma yra laikoma būtent ta nepriemokos

dalį, kurią mokesčių mokėtojas *faktiškai sumokėjo* pagal sutartį. Ji priešpriešinama nesumokėtajai daliai, kuri, kitaip nei civilinėje teisėje, laikoma faktiškai nepasinaudotąja dalimi, t. y. mokesčių mokėtojas nelaikomas naudojęsis ja kaip „svetimais pinigais“, todėl ji nėra palūkanų skaičiavimo bazė (pagrindas). Toks reglamentavimas reiškia, kad šios sutarties pažeidimas sukelia visiškai kitus teisinius padarinius nei civilinės paskolos sutarties pažeidimas. Gautos palūkanos, tiek, kiek jos nėra pagrįstos naudojimu, ta nepriemokos dalimi, kurią mokesčių mokėtojas faktiškai sumokėjo, nelaikomos pagrįstai gautu atlyginimu ar pajamomis, todėl perskaičiuojamos, o likutis (palūkanų perviršis) panaudojamas pačiai mokestinei nepriemokai sumažinti. Palūkanos, kurių sumokėjimo terminai buvo nustatyti vėliau, nei mokesčių mokėtojas sumokėjo mokestinės nepriemokos dalį pagal minėtą sutartį, šios sutarties nutraukimo dėl pažeidimo atveju yra anuliuojamos. Tuo atveju, kai jis iki minėto sutarties nutraukimo nesumokėjo jokios mokestinės nepriemokos dalies (t. y. faktiškai nepasinaudojo jokia mokestinės paskolos dalimi), yra anuliuojamos visos palūkanos. Tačiau tokiu atveju atnaujinamas nepertraukiamas delspinigių už nesumokėtą nepriemoką ar jos dalį skaičiavimas (MAĮ 88 str. 6 d.), taigi, galima teigti ir tai, kad palūkanos pagal mokestinės paskolos sutartį tiesiog pakeičiamos į delspinigius.

Teisės aktai nenustato draudimo mokesčių mokėtojui, jo finansinei padėčiai pasitaisius greičiau, nei manyta, sumokėti nepriemoką ankstesniais terminais, nei nustatyta mokestinės paskolos sutartyje. Nėra pagrindo teigti, kad tokiu atveju jis

turėtų prašyti mokesčių administratoriaus sutikimo, kartu sumokėti palūkanas pagal sutartį (jų dalį) ar kitaip kompensuoti „negautas pajamas“ iš šių palūkanų. Jeigu mokesčių mokėtojas mokestinę nepriemoką ar jos dalį sumokėjo anksčiau, nei nustatyta mokestinės paskolos sutarties grafike, palūkanos taip pat perskaičiuojamos pagal faktinį laikotarpį, kurį mokesčių mokėtojas faktiškai naudojosi mokestine nepriemoka ar atitinkama jos dalimi, o likusi palūkanų dalis anuliuojama.

Taigi pagrindinės palūkanos pagal mokestinės paskolos sutartį akivaizdžiai nėra numatomos kaip atlyginimas, kurį mokesčių administratorius kaip paskolos (ar kitokios naudos) davėjas turėtų pagrįstą teisę gauti. Atitinkamai nėra pakankamo pagrindo teigti, kad jos atlieka ir klasikinę kompensacinę funkciją, kuri žinoma civilinėje teisėje kaip „negautų pajamų“, siejama su pažeistu komerciniu interesu, kompensavimas. Plačiuoju požiūriu jų kompensacinė funkcija gali būti išvengiama, nes nesumokėtos mokestinės nepriemokos (mokesčių, baudų, delspinigių ir kitos susijusios sumos), žinoma, sudaro Lietuvos Respublikos biudžeto negautas pajamas. Tačiau jos negali būti prilyginamos pajamoms, kaip jos traktuojamos civilinės teisės. Tiksliau palūkanų pagal mokestinės paskolos sutartį funkciją galima nustatyti atsižvelgiant į nepriemokos atidėjimo lengvatinę funkciją, minėtų palūkanų ir MAĮ numatytų delspinigių sąsają ir finansų ministro įsakymus dėl minėtų palūkanų ir delspinigių dydžių nustatymo. Pagal juos gali būti išvengiama šių palūkanų, kaip lengvatinio delspinigių dydžio sumažinimo, funkcija: mokestinės paskolos sutarties galiojimo laikotarpiu jos

pakeičia delspinigius kaip lengvesnė teisinio poveikio priemonė ir yra kelis kartus mažesnės už pastaruosius (plg. palūkanų ir delspinigių dydžius 2008 m. I ketvirčiui [6]; [7]; 2009 m. III ketvirčiui [8]; [9]). Mokestinės paskolos sutarties nutraukimo dėl pažeidimo atveju, minėta, palūkanų dalis, kuri nėra pagrįsta faktiškai pasinaudota nepriemokos dalimi, anuliuojama ir likusiai nepriemokos daliai atkuriamas nenutrūkstamas delspinigių skaičiavimas (MAĮ 88 str. 6 d.), t. y. ši nepriemokos dalis tiesiog grįžta į *status quo*, tarsi minėtoji sutartis nebūtų buvusi sudaryta, o palūkanos vėl pakeičiamos į delspinigius.

Padidintų palūkanų ir palūkanų delspinigių pagal mokestinės paskolos sutartį nėra pagrindo laikyti atitinkančiais civilines kompensacines palūkanas (CK 6.874 str. 1 d., 6.210 str.). Jų dydis yra lygus delspinigių už laiku nesumokėtą mokestį dydžiui (MAĮ 88 str. 5 d.). Skirtingas jų įvardijimas palūkanomis ir delspinigiais, matyt, nulemtas delspinigių už delspinigius skaičiavimo negalimumo principo, atsižvelgiant į tai, kad mokestinės nepriemokos dalį sudaro ir delspinigių, priskaičiuotų iki jų skaičiavimo sustabdymo dėl nepriemokos atidėjimo, suma, taigi, jei už šios nepriemokos dalies nesumokėjimą būtų laiku skaičiuojami delspinigiai, o ne „papildomos palūkanos“, tai reikštų delspinigių skaičiavimą nuo delspinigių. Lygiai taip pat, manytina, siekta išvengti „palūkanų už palūkanas“ skaičiavimo, todėl poveikio priemonė už palūkanų pagal mokestinės paskolos sutartį mokėjimo termino pralaidumą numatyta kaip „palūkanų delspinigiai“. Tačiau esminių funkcinių skirtumų tarp padidintų palūkanų, palūkanų delspi-

nigių ir MAĮ 96–98 straipsniuose numatytų delspinigių sunku išvelgti, todėl juos galima laikyti prilygintais pastariesiems. Skirtingai nei civilinės paskolos sutarties nutraukimo atveju, nutraukus mokestinės paskolos sutartį ir anuliavus pagrindines palūkanas anuliuojamos ir pastarosios šaltutinės prievolės, o vietoj jų atnaujinamas nenutrūkstamas MAĮ 96–98 straipsniuose numatytų delspinigių skaičiavimas.

Taigi palūkanos pagal civilinės ir mokestinės paskolos sutartis turi akivaizdžių ir esminių funkcinį skirtumą. Mokestinės paskolos sutarties palūkanos turi išimtinį lengvatinį kompensacinį pobūdį ir negali būti tapatinamos su atlygiu už gautą paskolą ar negautą pajamų kompensavimu civilinės teisės požiūriu.

Darytina išvada, kad mokestinės paskolos sutartis neturi jokių požymių ir sąlygų, atitinkančių CK numatytos paskolos sutarties požymius ir esmines sąlygas. Taigi šios sutarties pavadinimas neatitinka jos turinio ir esmės. Terminas „paskola“ įvardijant šias sutartis galėtų būti vartojamas ne teisiškai, o nebent perkeltine reikšme šnekamojoje kalboje. Atsižvelgiant į jos dalyką, ši sutartis galėtų būti vadinama tiesiog mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimo / išdėstymo sutartimi arba kitų valstybių praktikos pavyzdžiu – tiesiog mokestinės nepriemokos mokėjimo susitarimu.

Išvados

1. Mokestinės paskolos sutarties kilmė yra sietina su beviltiškos mokestinės nepriemokos ir nepriemokos atidėjimo institutais. Jos dalykas ir esminės sąlygos susijusios su nepriemokos atidėji-

mu, kuris turi lengvatinę ir efektyvesnio mokesčių surinkimo funkcijas.

2. Mokestinė nepriemoka suprastina dvejopai – kaip prievolinis santykis ir kaip šio santykio objektas – konkreti pinigų suma. Mokestinė nepriemoka kaip prievolė yra susijusi su mokestine prievole, bet jai nėra tapati, nes apima ir teisinės atsakomybės prievolę, kylančią iš mokestinės prievolės pažeidimo.
3. Nepriemokos atidėjimo nėra pagrindo laikyti mokestinės prievolės įvykdymo terminų ir būdo nustatymu ar modifikacija (pakeitimu), nes jis yra susijęs su konstatuota ir iš esmės pažeista mokestine prievole.
4. Nepriemokos atidėjimas yra lengvatinio termino, kuriuo atidedamas priverstinis prievolės įvykdymas, o kreditorius laikinai netenka teisės taikyti skolininkui priverstinio vykdymo priemones, suteikimo atitikmuo administracinėje teisėje. Šiuo požiūriu nepriemokos atidėjimas atitinka mokesčių administratoriaus vienašalio akto esmę.
5. Mokestinės paskolos sutarties nėra pagrindo laikyti civilinės paskolos sutarties atitikmeniu mokesčių teisėje, nes ji neturi požymių ir sąlygų, atitinkančių civilinės paskolos sutarties požymius ir esmines sąlygas. Mokestinės paskolos sutarties dalykas nėra realios pinigų sumos paskolinimas – perdavimas mokesčių mokėtojai, pastarajam įsipareigojant ją gražinti, o palūkanos pagal šią sutartį nėra atlyginimas už suteiktą paskolą ar kompensacija už negautas pajamas. Atsižvelgiant į jos dalyką, ši sutartis galėtų būti vadinama mokestinės nepriemokos mokėjimo susitarimu.

LITERATŪRA

Norminiai teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 74-2262; 2000, nr. 77; 2000, nr. 80; 2000, nr. 82.

2. Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 36-1340.

3. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 17, 26, 26-1, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 37, 38, 39, 39-1, 49, 50, 52, 54, 55, 56, 57, 58 straipsnių papildymo ir pakeitimo bei papildymo 27-1, 27-2, 29-1, 52-1, 56-1 straipsniais ir 47, 48 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymas. *Valstybės žinios*, 1998, nr. 68-1978.

5. Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymu Nr. 268. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 82-2965.

6. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007 m. gruodžio 10 d. įsakymas Nr. 1K-359 „Dėl delspinigių dydžio nustatymo 2008 m. pirmajam ketvirčiui“. *Valstybės žinios*, 2007, nr. 131-5320.

7. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007 m. gruodžio 10 d. įsakymas Nr. 1K-360 „Dėl palūkanų už mokestinę paskolą dydžio nustatymo 2008 m. pirmajam ketvirčiui“. *Valstybės žinios*, 2007, nr. 131-5321.

8. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2009 m. birželio 5 d. įsakymas Nr. 1K-180 „Dėl delspinigių dydžio nustatymo 2009 m. trečiajam ketvirčiui“. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 69-2811.

9. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2009 m. birželio 5 d. įsakymas Nr. 1K-181 „Dėl palūkanų už mokestinę paskolą dydžio nustatymo 2009 m. trečiajam ketvirčiui“. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 69-2812.

10. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko

2001 m. spalio 3 d. įsakymas Nr. 236 „Dėl mokestinės paskolos sutarties ir fizinių asmenų anketos formų patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 86-3023.

11. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2005 m. kovo 31 d. įsakymas Nr. 1B-230 „Dėl mokesčio mokėtojo Mokestinės paskolos sutarties formos bei Individualios (personalinės) įmonės savininko (ūkinės bendrijos nario) fizinio asmens anketos formos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 45-1498.

12. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. kovo 29 d. įsakymas Nr. 86 „Dėl mokestinės nepriemokos perėmimo sutarties, prašymo duoti sutikimą mokestinei nepriemokai perimti ir sprendimo dėl mokestinės nepriemokos perėmimo formų patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 37-1352.

Teismų sprendimai

13. LVAT 2010 m. rugpjūčio 23 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Vilniaus sigma“ v. Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija Nr. A-438-731/2010.

Specialioji literatūra

14. MARCIJONAS, A.; ir SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: TIC, 2003.

15. MIKELĖNAS, V. *Prievolių teisė*. Pirmoji dalis. Vilnius: Justitia, 2002.

16. SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. *Teisė*, 2010, t. 76.

17. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf>>.

THE ESSENCE OF A TAX LOAN AGREEMENT AND ITS RELATION WITH A CIVIL LOAN AGREEMENT IN LITHUANIA

Laura Paškevičienė

Summary

The legal nature of a payment agreement of tax arrears (the so called a “tax loan agreement”) is related with the legal institutes of: a) waiver of an incollectible tax, and b) granting of time to pay tax arrears and (or) permitting to pay it in installments. The latter constitutes the subject of this agreement and has the

function of a preferential measure for a taxpayer of a poor financial situation, which enables one to pay the tax arrears in an additional period, in order not to frustrate him/her, and, on the other hand – the function of ensuring a more effective tax recovery, when a taxpayer's financial situation is improved.

The term “tax arrears” has two meanings: the meaning of obligatory relationship between a tax collector and a taxpayer, and the meaning of a particular monetary sum of the tax arrears unpaid. The obligation to pay tax arrears consists not only of the obligation to pay the tax, but also of subordinated obligations arising from a tax liability – penalties and interest.

The granting of time to pay tax arrears and (or) permitting to pay it in installments is not similar to the statement of a tax obligation’s performance conditions (time or/and mode) or the modification of them, because in the case of tax arrears, the tax obligation is constituted as not performed properly and essentially violated. The granting of time to pay tax arrears and (or) permitting to pay it in installments refer just to a suspension and postponement of the tax arrears’ recovery process for a period. During this period a tax

collector as a state creditor temporarily cannot imply any enforcement remedies against a taxpayer.

There is no reason to consider a “tax loan agreement” as corresponding to a civil loan agreement, because no terms and conditions, which are essential to the latter, are concluded in it. The subject of a “tax loan agreement” is not related with lending, which is known as handing over a concrete sum of money to a person and his opposite obligation to return the same amount in a period of time and to pay interest. The interest, which is paid under a “tax loan agreement”, is not considered to play a role of a tax collector’s earnrate or a compensation of his loss of income. Bearing in mind the subject of this agreement, which is related with granting of time to pay tax arrears and (or) permitting to pay it in installments, it could be named as a simple payment agreement of tax arrears.

Įteikta 2010 m. gruodžio 23 d.

Priimta publikuoti 2011 m. kovo 9 d.