

MOKESTINIS TYRIMAS IR MOKESTINIS PATIKRINIMAS MOKESTINIO GINČO KONTEKSTE

Aistė Medelienė

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Konstitucinės ir administracinės teisės katedros docentė
socialinių mokslų (teisės) daktarė
Mokestinių ginčų komisijos
prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės narė
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius
Tel. (+370 5) 236 61 78
El. paštas: a.medeliene@mgk.lt

Straipsnyje analizuojamas mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo procedūrų santykis mokestinių ginčų aspektu. Tiriama, kokią įtaką mokestinio patikrinimo rezultatams turi mokestinio tyrimo procedūros pažeidimai. Straipsnyje identifikuojamos teisinio reglamentavimo šioje srityje spragos, teikiami pasiūlymai, kaip jas taisyti.

In this article the procedures of Tax investigation and Tax inspection are analyzed in the aspect of tax disputes. It is discussed, what legal consequences has the infringements of the Tax investigation procedure to the legality of Tax inspection. Deficiencies in tax regulation are identified and the possible amendments are proposed as well in this article.

Įvadas

Mokestinių ginčų metu šalia materialinės (mokesčių) teisės normų taikymo ir fakto (tam tikrų realių gyvenimo aplinkybių: jų yra ar nėra) klausimų dažnai kyla ir tam tikrų procedūrinių klausimų, kurių įtaka ginčijamam mokesčių administratoriaus sprendimui (jo teisėtumui ir pagrįstumui) ne visada aiški. Dažniausiai mokestiniai ginčai kyla dėl sprendimų dėl patikrinimo akto tvirtinimo, vadinasi, pirminis mokesčių administratoriaus veiksmas (procedūra), iš kurio nuosekliai išsirutulioja mokestinis ginčas, yra mokestinis patikrinimas. Mokestinis patikrinimas – tik viena iš

mokesčių mokėtojo kontrolės procedūrų. Šalia jo yra ir kita – mokestinio tyrimo – procedūra. Pastaroji Mokesčių administravimo įstatyme [2] (toliau – MAĮ) įvirtinta ir taikoma tik nuo 2004 m. gegužės 1 d. Šių dviejų procedūrų santykį, kiekvienos jų turinį kartu ir atskirai yra analizavę nemažai autorių, tiesa, be kai kurių išimčių, daugiausia praktiniu aspektu. Nenuostabu, juk abi šios procedūros labai svarbios mokesčių mokėtojams, ypač jų teisėms užtikrinti. Deja, kuo jos skiriasi ir kokie kiekvienos iš jų padariniai, retas mokesčių mokėtojas supranta. Kyla įtarimas, kad tą ne visada supranta ar nori suprasti ir mokesčių administratorius. Tai ypač išryškėja, kai tarp

mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus kyla mokestinis ginčas. Savo ruožtu mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos yra priverstos spręsti, ar šios dvi procedūros kontroliuojant mokesčių mokėtoją derinamos tinkamai, ir, nustatę atitinkamus procedūrinius pažeidimus, įvertinti, ar jie daro kokią nors įtaką mokestiniame ginče skundžiamo sprendimo teisėtumui ir / ar pagrįstumui.

Šio straipsnio tikslas – pateikti mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo procedūrinių pažeidimų įtakos šių procedūrų rezultatams analizę per mokestinių ginčų ir tinkamos mokesčių mokėtojų teisių apsaugos užtikrinimo prizmę. Jau minėta, jog pati mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo tema yra gana plačiai analizuota, tačiau daugiau periodinėje spaudoje ir praktiniu aspektu, keliant problemas, kurios bus paminėtos ir šiame straipsnyje, tačiau kaip šias problemas spręsti ir į klausimą: „o kas iš to?“, atsakymų pasigendama.

Šiame straipsnyje, remiantis mokesčių teisės aktais (MAĮ ir kai kuriais poįstatyminiais teisės aktais), teisės aktų komentarais, pateiktais kai kurių valstybės institucijų, taip pat periodinėje spaudoje ir kai kuriuose moksliniuose darbuose, taip pat mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, lingvistiniu, lyginamuoju, teleologiniu ir analitiniu metodais analizuojami tokie pagrindiniai klausimai: kas yra mokestinis patikrinimas ir mokestinis tyrimas, kokia jų praktinė atskirtis, kokie kiekvieno iš jų galimi teisiniai padariniai, kokie procedūriniai pažeidimai gali daryti įtaką jų rezultatams, kaip tokie klausimai yra ir kaip moksliniu požiūriu turėtų būti sprendžiami mokestinių ginčų metu nagrinėjant patikrinimo rezultatų teisėtumą ir pagrįs-

tumą. Straipsnyje taip pat pateikiama siūlymų, kaip pašalinti mokestinio tyrimo ir patikrinimo institutų derinimo spragas.

Mokestinis patikrinimas ir mokestinis tyrimas: akcentai

Sąvokos

Vadovaujantis MAĮ nuostatomis, skiriamos dvi mokesčių mokėtojų kontrolės procedūrų rūšys: mokestinis patikrinimas ir mokestinis tyrimas. Mokestinis patikrinimas – mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas, siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse [2, 2 str. 21 d.].

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 srityje [2, 2 str. 22 d.].

Taigi, tiek mokestinis patikrinimas, tiek mokestinis tyrimas yra procedūros, skirtos tikrinti, kaip mokesčių mokėtojas atlieka pareigas apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčius, be to, abi procedūros yra mokesčių mokėtojų kontrolės formos.

Skirtumai

Nepaisant nurodytų šių procedūrų panašumų, reikia akcentuoti, kuo šios proce-

dūros iš esmės skiriasi. Mokestinis patikrinimas pasižymi daug griežtesniu reglamentavimu, nes aiškiai nustatomos ne tik mokesčių mokėtojo teisės jo metu, bet ir mokesčių administratoriaus pareigos ar jo veiksmų apribojimai. Vienas iš tokių apribojimų – būtinas pavedimas tikrinti, su kuriuo privalomai supažindinamas mokesčių mokėtojas [2, 120 str.], kitas – mokestiniai patikrinimai dėl to paties mokesčio ir už tą patį laikotarpį gali būti atliekami tik vieną kartą (bendra taisyklė, baigtinis išimčių sąrašas) [2, 118 str.], trečias – ribojamas patikrinimų dažnumas (kompleksinį patikrinimą galima atlikti ne dažniau kaip kartą per metus, teminį – ne dažniau nei kartą per pusmetį) [2, 117 str.], ketvirtas – patikrinimo rezultatų [forminimas [2, 128 str.] ir galimybė juos apskusti¹. Taigi mokesčių administratorius, atlikęs mokestinį patikrinimą, apriboja sau galimybę „sugrįžti“ ir ištaisyti tam tikrus netikslumus ar „klaidas“, jeigu tokių būtų padaryta (o praktika rodo, kad jų tikrai padaroma).

Sugretinus mokestinį patikrinimą reglamentuojančias MAĮ nuostatas su nustatančiomis mokestinio tyrimo procedūros pagrindus matyti, jog pastaroji yra lankstesnė ir paprastesnė mokestinės kontrolės procedūra. Jos tikslu laikytinas mokesčių mokėtojų skatinimas bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ir galimybių geranoriškai pašalinti nustatytas neatitiktis sudarymas, taip išvengiant baudų už mokėtino mokesčio sumažinimą skyrimo. Mokestinis tyrimas įvardijamas kaip ats-

vara griežtai formalizuotai mokestinio patikrinimo procedūrai [13, p. 38]. Iš MAĮ 135–137 straipsnių nuostatų būtų galima daryti išvadą, kad mokestinio tyrimo metu nustačius klaidų, trūkumų ir / ar prieštaravimų, mokesčių administratorius privalo mokesčių mokėtojui pasiūlyti juos ištaisyti savanoriškai. Pažymėtina, kad mokestinio tyrimo pradžia, eiga bei trukmė neribojama, neįtvirtintas ir apribojimas atlikti pakartotinį to paties laikotarpio mokestinį tyrimą dėl to paties mokesčio. Svarbu ir tai, kad mokestinio tyrimo rezultatų apskundimas realiai neįmanomas, nes laikoma, jog, pavyzdžiui, mokesčių administratoriaus pasiūlymas pašalinti trūkumus ir / ar prieštaravimus mokestinių padarinių nesukelia (nėra privalomas mokesčių mokėtojui, negalimas priverstinis jo vykdymas ir t. t.), todėl negalėtų būti ir mokestinio patikrinimo objektu².

Teoriškai mokesčių administratorius, pasirinkdamas vieną ar kitą mokesčių mokėtojo mokestinių prievolių vykdymo kontrolės formą, nulemia ir jos pobūdį, savo ir mokesčių mokėtojo veiksmų bei teisių ir pareigų apimtį. Pasirinkdamas mokestinio tyrimo procedūrą, mokesčių administratorius pasinaudoja mažiau formalumų reikalaujančia savo veiksmų laisve, bet palieka galimybę mokesčių mokėtojui „pasitaisyti“, jeigu reikėtų. Pasirinkdamas mokestinio patikrinimo procedūrą, mokesčių

¹ Visus šiuos mokestinio patikrinimo požymius yra akcentavusi ir Valstybės kontrolė savo 2008 m. rugsėjo 23 d. valstybinio audito ataskaitoje (Gyventojų pajamų apmokestinimas Nr. VA-P-60-16-16).

² Pagal MAĮ 2 straipsnio 20 dalį mokestiniais ginčais laikomi 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 grąžinti (iskaityti) mokesčio permoką (skirtumą).

administratorius privalo griežtai laikytis tos procedūros atlikimo taisyklių (nes tokios yra nustatytos), mokesčių mokėtojas įgyja taip pat tam tikras teises ir pareigas, o patikrinimo metu nustačius tam tikrų pažeidimų, jokių galimybių juos ištaisyti ar taikyti kitokius „palengvinimus“ nenumatyta. Kartu pažymima, kad mokestinio tyrimo procedūra yra abipusiškai naudinga [13, p. 39] tuo požiūriu, kad mokesčių mokėtojui mokestinio patikrinimo metu bet koku atveju kyla baudų skyrimo klausimas, o iš mokesčių administratoriaus mokestinis patikrinimas reikalauja nemažų darbo ir materialinių sąnaudų.

Mokestinis patikrinimas po mokestinio tyrimo

MAĮ 114 straipsnyje nustatyta, kad mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą ir laiką.

Taigi analizuojant nurodytas teisės normas, akivaizdu, kad mokesčių administratorius yra laisvas, kurią iš mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės formų pasirinkti: mokestinį tyrimą ar mokestinį patikrinimą.

Detaliau mokestinio tyrimo atlikimo tvarką, vadovaudamasis MAĮ 135 straipsnio 2 dalimi, nustatė Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) viršininkas 2004 m. gegužės 28 d. įsakyму Nr. VA-108 [3] (toliau – Taisyklės). Taisyklių 11 punkte nustatyti atvejai, kada nedelsiant per objektyviai įmanomą laikotarpį turi būti pradėtas mokestinis patikrinimas. Mokestinis tyrimas turi „pereiti“ į mokestinį patikrinimą tais atvejais, kai mo-

kestinio tyrimo metu nustatoma finansinių nusikaltimų ir / ar kitų teisės pažeidimų požymių turinčių duomenų ir sprendžiama, ar perduoti informaciją teisėsaugos institucijoms, taip pat kai kyla įtarimas, kad mokėtojas gali paslėpti arba sunaikinti mokestiniam patikrinimui atlikti reikalingus dokumentus, kitaip apsunkinti mokestinio patikrinimo eigą ar nepriemokų išieškojimo galimybes. Tiesa, Taisyklių 8.5. punkte galima pastebėti tam tikrų mokestinio patikrinimo, nepasiūlius mokesčių mokėtojui pašalinti trūkumų ir / ar prieštaravimų, užuomazgų³. Kyla klausimas, koks tokių nuostatų ir MAĮ santykis? Pažymėtina kad MAĮ mokestinio tyrimo „užbaigimo“ mokestiniu patikrinimu galimybė įtvirtinta tik tais atvejais, kai nepašalinami trūkumai ir prieštaravimai mokestinio tyrimo metu [2, 137 str. 2 d.].

Šioje vietoje derėtų atkreipti dėmesį į tai, kad Valstybės kontrolės atlikto Gyventojų pajamų mokesčio valstybinio audito [21] metu buvo nustatyta, kad šie pakeičiamumo klausimai aktualūs ir praktiniu aspektu. Valstybės kontrolė nustatė, kad mokesčių administratorius mokestinių tyrimų metu atliko tokius pat veiksmus kaip ir patikrinimų metu: rinko papildomus duomenis apie gyventoją jo vizitavimo metu iš trečiųjų asmenų (pvz., bankų) ir kitų valstybės įstaigų ir institucijų, apklausė gyventoją ir su juo susijusius asmenis, prašė pateikti papildomus dokumentus, siuntė paklausimus į užsienio valstybes.

³ Šiame punkte nustatyta, kad mokestinio patikrinimo metu, nustačius faktus, aplinkybes ar gavus informacijos, kuriai reikia papildomų veiksmų ar įvertinimo, pvz., turėtų būti pradėtas mokestinis patikrinimas, tokia informacija atitinkamam padaliniiui pagal kompetenciją turi būti perduota ne vėliau kaip per tris darbo dienas.

[21, p. 51–52]. Be to, minėto audito metu nustatyta, kad mokestinio tyrimo ir mokesčio patikrinimo trukmė beveik nesiskiria (mokestinis tyrimas gali trukti net iki dvejų metų). Visa tai rodo, kad mokesčių administratorius, turėdamas diskreciją pasirinkti mokesčių mokėtojų kontrolės formą, ne visada diskretiškai ir tinkamai naudojasi šia pasirinkimo laisve. Mokesčių administratorius, realiai pasinaudodamas mokestinio tyrimo procedūros neformalumu, lankstumu ir tuo, kad nėra apribojimų, atlieka ne mokesčių mokėtojų stebėseną, o veiksmus, būdingus mokestiniam patikrinimui, kartu pasilikdamas galimybę atlikti patikrinimus ir ateityje. Esant tokiai situacijai teisės aktuose turi būti įtvirtinami tam tikri „saugikliai“, užtikrinantys įstatymo tikslų įgyvendinimą.

Trūkumas, prieštaravimas ar pažeidimas?

Nors MAĮ neapibrėžia trūkumo ir / ar prieštaravimo sąvokos, Taisyklių 3 punkte nustatyta, kad jais laikoma dėl klaidos atsiradusi mokėtojo turimų mokesčių administratoriui pateiktų ir / ar jo turimų (įskaitant gautus iš trečiųjų asmenų) duomenų ir / ar informacijos neatitiktis. Manytina, kad toks apibrėžimas atskleidžia tik dalį trūkumo / prieštaravimo sąvokos. Be to, nėra aišku, kas yra pripažįstama klaida.

Kaip žinoma, teisės normos turi būti aiškinamos sistemiškai, todėl vienos to paties teisės akto nuostatos turėtų būti aiškinamos kitų to paties teisės akto nuostatų kontekste. Iš MAĮ nuostatų, reglamentuojančių mokestinio tyrimo procedūrą, akivaizdu, kad mokesčių mokėtojai tinkamai ir laiku pašalinus trūkumus ir / ar priešta-

ravimus, MAĮ 139 straipsnyje nurodytos baudos netaikomos, jeigu įstatymai nenustato kitaip [2, 136 str. 3 d.]. Iš šios nuostatos galima daryti keletą išvadų.

Visų pirma, pažymėtina, kad vienas iš galimų trūkumų / prieštaravimų tiesioginių padarinių gali būti ir baudos, kurios, nustatyta tvarka šiuos trūkumus pašalinus, mokesčių mokėtojai neskiriamos. Vadina si, nors MAĮ ši sąvoka nedetalizuoja, tačiau galima teigti, jog prieštaravimu / trūkumu yra (gali būti) ir tokia situacija, kurioje atsiranda MAĮ 139 straipsnyje įtvirtinti pagrindai skirti baudą.

Antra, aiškinant teisės normas sistemiškai, matyti, kad baudos skiriamos tik jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino [2, 139 str. 1 d.], o mokesčių įstatymų pažeidimu yra laikomas bet koks neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai [2, 138 str.]. Iš to darytina išvada, kad net ne visų mokesčių įstatymų pažeidimų galimas padarinys – baudos skyrimas.

Taigi jeigu tam tikri mokesčių administratoriaus nustatyti trūkumai / prieštaravimai gali būti pagrindu skirti baudą (o tai logiškai plaukia iš įstatymo formuluotės), tokie trūkumai / prieštaravimai turi turėti ir visus mokesčių įstatymų pažeidimo požymius, esančius būtinomis sąlygomis tą baudą paskirti. Aiškinant šią teisės nuostatą [2, 136 str. 3 d.] priešingai, ji taptų „mirusia“, nes trūkumo / prieštaravimo, kuris

neturi mokesčių įstatymo pažeidimo požymių, nustatymas apskritai nebūtų pagrindas skirti baudą, todėl nustatyti MAĮ 136 straipsnio 3 dalies išimtį tam, ko apskritai būti negali, būtų alogiška.

Galiausiai atkreiptinas dėmesys, kad pagal MAĮ 136 straipsnio 3 dalį tik įstatymai gali nustatyti kitokias taisykles. Šioje vietoje pažymėtina, kad įstatymai, o ne poįstatyminiai teisės aktai gali pakeisti analizuojamoje teisės normoje įtvirtintą taisyklę.

Apibendrinant darytina išvada, kad trūkumų ir prieštaravimų sąvoka mokestinio tyrimo teisiniuose santykiuose, aiškinant teisės normas sistemiškai ir logiškai, apima ne tik dėl klaidos atsiradusias mokėtojo turimų mokesčių administratoriui pateiktų ir / ar jo turimų (įskaitant gautus iš trečiųjų asmenų) duomenų ir / ar informacijos neatitiktis, bet ir daug didesnę teisinių situacijų, kai nebuvo laikomasi atitinkamo mokesčio įstatymo, ratą, taip pat mokesčių įstatymų pažeidimus, įskaitant ir tuos, už kuriuos paprastai skiriamos baudos.

Pasiūlyti ar patikrinti?

Kaip jau minėta, nors MAĮ nuostatos nuosekliai reglamentuoja mokestinio tyrimo pabaigą tais atvejais, kai nustatoma trūkumų / prieštaravimų (mokesčių mokėtojui turi būti pasiūlyta juos pašalinti), Taisyklėse randama užuomazgų tokių situacijų, kai mokestinis tyrimas privalo ar gali būti užbaigiamas mokestinio patikrinimo inicijavimu nepasiūlius mokesčių mokėtojui pašalinti trūkumų / prieštaravimų. Štai jau minėtame Taisyklių 11 punkte nustatomi du pagrindai, kai mokestinis patikrinimas turi būti pradedamas nedelsiant per objek-

tyviai įmanomą laikotarpį. Pirmas pagrindas – kai mokestinio tyrimo metu nustatoma finansinių nusikaltimų ir / ar kitų teisės pažeidimų požymių turinčių duomenų ir sprendžiamas informacijos perdavimo teisėsaugos institucijoms klausimas gramatiškai aiškinant teisinę konstrukciją, reikalingi abu požymiai). Antras pagrindas – kai kyla įtarimas, kad mokesčių mokėtojas gali paslėpti arba sunaikinti mokestiniam patikrinimui atlikti reikalingus dokumentus, kitaip apsunkinti mokestinio patikrinimo eigą ar nepriemokų išieškojimo galimybes.

Kita Taisyklių „užuomina“ apie mokestinio tyrimo „užbaigimą“ inicijuojant mokestinį patikrinimą yra 8.5. punkte, kur nustatyta, kad mokestinio tyrimo metu, nustatčius faktus, aplinkybes ar gavus informacijos, kuriai reikia papildomų veiksmų ir įvertinimo, pvz., turėtų būti pradėtas mokestinis patikrinimas, tokia informacija atitinkamam padaliniui pagal kompetenciją turi būti perduota ne vėliau kaip per tris darbo dienas.

Iš analizuojamų MAĮ ir Taisyklių nuostatų galima daryti išvadą, kad nors MAĮ 136 straipsnyje pranešimo mokesčių mokėtojui apie nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus neteikimo galimybė nėra įtvirtinta, tačiau centrinis mokesčių administratorius, nustatydamas MAĮ 136 straipsnio detaliją įgyvendinimo tvarką, pats numatė ne tik galimybę neteikti minėto pranešimo, bet ir atvejus, kada jis negali būti teikiamas. Manytina, toks teisinis reglamentavimas yra ydingas ir abejotina, ar jis būtų pripažintas atitinkančiu MAĮ.

Pripažįstama, kad nuo tyrimą atliekančio pareigūno noro priklauso, ar pasiūlyti

tyrimo metu pašalinti trūkumus, ar pradėti patikrinimą ir skirti baudas. Šie dalykai niekur nereglamentuoti ir suteikia galimybę mokesčių administratoriui piktnaudžiauti: leisti savanoriškai susimokėti mokesčius arba ne [15]. Tą, kad vienodos situacijos dėl GPM prievolių nevykdymo vertinamos skirtingai: vienais atvejais inicijuojami patikrinimai ir skiriamos sankcijos, kitais – leidžiama nesumokėtas GPM sumas deklaruoti patiems mokėtojams atliekant mokesčių tyrimą, pripažino ir Valstybės kontrolė [21]. Tiek praktikai, tiek Valstybės kontrolė prieina bendrą išvadą – neaišku, kada yra klaida, dėl kurios atsiranda trūkumas ir / ar prieštaravimas [15; 21]. Dėl šios priežasties susiklosto situacija, kai mokesčių administratorius tam tikrais atvejais gali „spekuliuoti“ teisinio reglamentavimo trūkumu ir skirtingai interpretuoti ne tik trūkumą / prieštaravimą sąvoką (teigdamas, kad konkrečiu atveju yra nustatytas ne trūkumas ar prieštaravimas, o teisės pažeidimas, todėl nebuvo teiktas pasiūlymas mokesčių mokėtojui ir inicijuotas mokestinis patikrinimas), bet ir pasirinktinai taikyti mokesčių mokėtojui baudas už tyrimo metu jau nustatytus pažeidimus.

Vis dėlto iš principo pripažintina, kad turėtų būti galimybė mokestinio tyrimo procedūrą užbaigti mokestinio patikrinimo inicijavimu. Nors mokesčių administratorius užsimena apie „šiurkščius“ pažeidimus, kuriuos nustačius mokestinis tyrimas galėtų peraugti į mokestinį patikrinimą [19], tačiau vertinamųjų sąvokų, kaip antai „šiurkštus“ ar „piktybiškas“ mokesčių įstatymų pažeidimas, turėtų būti vengiama. Kalbant apie elgesio pasirinkimo mokesčių administratoriui ga-

limybę, reikėtų pabrėžti, kad atvejais, kai pats mokesčių administratorius nustato sau diskreciją rinktis vieną ar kitą elgesio variantą, vertintini kaip ydingas teisinis reglamentavimas.

Procedūrinių pažeidimų įtaka sprendimų teisėtumui ir pagrįstumui

Analizuojant bet kokių pažeidimų įtaką sprendimų pagrįstumui ir teisėtumui, labai svarbu nustatyti, kad, visų pirma, pažeidimas buvo padarytas, antra, koks tai pažeidimas. Turbūt niekam nekyla abejonių, kad netinkamas materialinės teisės normų taikymas daro sprendimą neteisėtą (nors kartais gali ir nebūti pagrindu jį panaikinti). Tačiau kai kalbama apie procedūrines teisės normas, o tiksliau – jų pažeidimą, situacija nebėra tokia jau aiški.

Žvelgiant į šį klausimą sistemiškai, iš pradžių turi būti nustatoma, ko viena ar kita procedūra yra siekiama iš esmės. Tą gali nulemti procedūros esmė, jos prigimtis, įstatymų leidėjo ketinimas. Nustačius pačios procedūros tikslus, būtina identifikuoti, kurios procedūrinės nuostatos yra svarbiausios, o kurios atlieka tik pagalbinį vaidmenį. Na ir galiausiai, analizuojant konkretų atvejį, reikėtų atsižvelgiant į pirmus du „žingsnius“, nuspręsti, ar tam tikros procedūrinės normos pažeidimas daro įtaką dėl tos procedūros priimtam sprendimui kaip individualiam teisės aktui (jo galiojimui), ar daro įtaką tik tam tikriems su tuo sprendimu susijusiems padariniais, o galbūt toks pažeidimas nėra esminis ir nedaro jokios įtakos analizuojamam sprendimui (jo teisėtumui ir pagrįstumui, taigi ir galiojimui).

Šiame straipsnyje analizuojant mokestinio patikrinimo ir mokestinio tyrimo procedūrų santykį, nagrinėjama situacija, kai mokesčių administratorius, atlikdamas mokesčių mokėtojo mokestinį tyrimą, nepasiūlęs jam pašalinti trūkumų ir / ar prieštaravimų, inicijuoja mokestinį patikrinimą, kuriuo nustatomi mokesčių teisės aktų pažeidimai ir mokesčių mokėtojai skiriamos baudos. Šioje situacijoje kyla trys klausimai. Visų pirma, ar toks mokestinio patikrinimo inicijavimas laikomas mokestinį tyrimą reglamentuojančių procedūrinių normų pažeidimu. Antra, jeigu atsakymas į pirmą klausimą teigiamas, ar mokestinis patikrinimas gali būti pripažintas inicijuotu teisėtai. Ir trečia, jeigu į pirmą ir antrą klausimą būtų atsakyta teigiamai, kokią įtaką toks procedūrinis pažeidimas daro mokesčių mokėtojai dėl mokestinio patikrinimo paskirtų baudų teisėtumui.

Kaip jau minėta, tikslinga pradėti nuo mokestinio tyrimo, kaip procedūros, tikslo, esmės. Siekiant išsiaiškinti, kokia buvo mokestinio tyrimo procedūros atsiradimo priežastis, aktualus 2004 metais pateikto Mokesčių administravimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas [17], kuriame nurodyta, jog, nepaisant to, kad mokestinis tyrimas yra naujas institutas, ši procedūra jau seniai faktiškai buvo vykdoma. Mokestinis patikrinimas, skirtingai nuo tyrimo, yra labiau formalizuotas, ir nustačius kad ir formalių mokesčių įstatymų pažeidimų, paprastai lemia sankcijų mokesčių mokėtojui taikymą. Iš minėto aiškinamojo rašto ryškėja, kad mokestinio tyrimo procedūros atsiradimu mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui siekta įstatymiškai numatyti galimybę išsiaiškinti ir pašalinti

prieštaravimus ir neatitiktis nepradedant mokestinio patikrinimo procedūros ir kartu netaikant baudų už mokesčio sumažinimą. Akivaizdu, kad pagrindinis mokestinio tyrimo procedūros tikslas – galimybė sureguliuoti situaciją mokesčių apskaičiavimo ir mokestinių prievolių vykdymo srityje netaikant mokesčių mokėtojui ekonominių sankcijų. Taigi pabrėžiamas geranoriškas mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimas. Kitas momentas, ryškėjantis iš aiškinamojo rašto, yra tas, kad minimi formalūs mokesčių įstatymų pažeidimai, taigi, manytina, kad įstatymų leidėjas turėjo omenyje nepiktybinius mokesčių įstatymų pažeidimus, klaidas ar „žioplas“ apsirikimus.

Praėjus šiek tiek laiko po mokestinio tyrimo procedūros įtvirtinimo įstatyme, periodinėje spaudoje pasirodė straipsnių, pokalbių su Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos atsakingais darbuotojais ta tema. Pažymėtina, kad ir patys pagrindiniai mokestinio tyrimo procedūros taikytojai ne kartą pabrėžė iš esmės du dalykus.

Svarbiausias akcentas buvo mokestinio tyrimo „nauda“ mokesčių mokėtojui, įvardijant, kad vienas iš mokestinio tyrimo tikslų – nurodyti mokesčių mokėtojams jų padarytas klaidas ir suteikti galimybę jas ištaisyti [18]. Teigiama, kad mokestinis tyrimas liberalizavo mokesčių kontrolę mokesčių mokėtojų atžvilgiu, kurie padaro klaidų dėl neatidumo, nežinojimo ar neteisingo mokesčių teisės aktų traktavimo apskaičiuojant mokesčius ar pildant deklaracijas, teikiant kitą teisės aktų nustatytą informaciją [19]. Nurodomas ir būdas, kuriuo tas teigiamas mokesčių mo-

kėtojui efektas pasireiškia – radus klaidų, dėl kurių sumokėta per mažai mokesčių, verslininkams leidžiama pateikti patikslintas deklaracijas bei sumokėti mokesčius, o sankcijos gresia tik tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas nepagrįstai nereaguos į raginimus pašalinti klaidas ar trūkumus [19]. Negana to, nurodoma, kad vienas iš trūkumų pašalinimo būdų, kurį mokesčių administratorius gali pasiūlyti mokesčių mokėtojui, yra mokesčių sumų sumokėjimas [18].

Kitas akcentuojamas momentas (nors ir ne tiek, kiek pirmasis) – mokestinio tyrimo procedūros nauda ir mokesčių administratoriui. Mokestinis tyrimas tampa lyg ir pasitikrinimu, ar verta tirti giliau, nes jo metu nustatoma, konkrečiam mokesčių mokėtojui reikia skirti mokestinį patikrinimą ar to daryti nereikia [18]. Norėusi šioje vietoje priminti, kad mokestinio patikrinimo atveju galimybė „pasitikrinti“ yra maksimaliai apribota baigtiniu pagrindų atlikti pakartotinį patikrinimą sąrašu. Beje, pažymėtina, kad nuo pat pradžių mokesčių administratorius mokestinio tyrimo procedūra pradėjo naudotis siekdamas patikrinti, ar pagrįstai mokesčių mokėtojas prašo grąžinti mokesčio permoką (nurodoma, kad mokestinio tyrimo procedūra siekiama užtikrinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo, įskaitymo kontrolę [18]), nors pagal tuo metu galiojančią MAĮ redakciją vienintelė mokesčių mokėtojo prašymo grąžinti mokesčio permoką (skirtumą) kontrolės forma – mokestinis patikrinimas⁴.

⁴ Tokią išvadą galima daryti iš sisteminės 2004 m. balandžio 13 d. MAĮ Nr. X-2112 87 straipsnio 6 dalies ir 7 dalies 2 punkto (originali redakcija) nuostatų analizės.

Atsižvelgiant į įstatymų leidėjo ketinimą ir tai, kaip naujas mokesčių administravimo institutas buvo pristatytas visuomenei, akivaizdu, kad esminė jo paskirtis yra nukreipta į padarinius – galimybę mokesčių mokėtojui pačiam pasitaisyti, dėl to jam neskiriamos baudos.

Toliau analizuotinas klausimas, ar nesiųskant MAĮ nustatytos mokestinio tyrimo procedūros užbaigimo pasiūlymu pašalinti nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus, mokestinis patikrinimas laikytinas teisėtu ir kokią įtaką toks pažeidimas turi mokesčių mokėtojui paskirtų baudų teisėtumui. Mokesčių administratorius laikosi pozicijos, kad MAĮ nenustatyta, jog mokestinis patikrinimas gali būti pradedamas tik tada, kai baigiamas mokestinis tyrimas [11]. Tokią pat poziciją yra išsakę ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) [9; 10] bei Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) [4]. Visi mokestinius ginčus nagrinėjantys subjektai pabrėžia, kad, mokesčių mokėtojui neapskundus pavedimo tikrinti, negali būti pripažinta, jog buvo pažeistos mokestinio patikrinimo pradėjimo procedūros. Tačiau su tokia pozicija galima sutikti tik iš dalies. Sistemškai analizuojant MAĮ VI skyriaus (Mokestinis patikrinimas) ir VII skyriaus (Mokestinis tyrimas) nuostatas, iš tikrųjų negalima daryti išvados, kad mokestinio tyrimo procedūros nesilaikymas (o tai tolygu jos pažeidimui) užkerta kelią mokesčių administratoriui pasinaudoti jam MAĮ 141 straipsnyje įtvirtinta diskrecija savarankiškai pasirinkti tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustatyti jų tikrinimo mastą ir laiką. Galima sutikti su teiginiu, kad mo-

kestinio tyrimo procedūros pažeidimas, kai mokesčių mokėtojai nesuteikiama teisė pašalinti trūkumus ir / ar prieštaravimus, nedaro įtakos mokestinio patikrinimo procedūros inicijavimo teisėtumui.

Tačiau dėl mokestinio patikrinimo kyla įvairūs mokestiniai teisiniai padariniai, nes gali būti priskaičiuojamos trijų rūšių privalomai mokėtinos sumos: mokesčiai, delspinigiai ir baudos. Šioje vietoje keltinas klausimas, kokią įtaką mokestinio tyrimo (ne mokestinio patikrinimo) procedūros pažeidimas turi baudų paskyrimo teisėtumui.

Praktika šiuo klausimu susiklostė nevienoda. Iš pradžių MGK laikėsi pozicijos, kad baudos po mokestinio patikrinimo gali būti pripažintos paskirtomis teisėtai tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija ir inicijuoja mokestinį ginčą. Faktas, kad mokesčių mokėtojas inicijuoja mokestinį ginčą po mokestinio patikrinimo, buvo interpretuojamas kaip įrodymas, kad mokesčių mokėtojas jam potencialiai pasiūlytų pašalinti trūkumų / prieštaravimų nepašalintų [7; 8]. Ir atvirkščiai, tais atvejais, kai mokestinio tyrimo metu identifikuojami prieštaravimai ir / ar trūkumai, bet mokesčių mokėtojai nepasiūloma jų pašalinti pačiam, konstatuota, kad toks mokestinio tyrimo procedūrą reglamentuojančių nuostatų pažeidimas turi esminę įtaką vėlesniam baudos paskyrimo pagrįstumui. Todėl mokesčių mokėtojai neginčijant paties mokesčių įstatymo pažeidimo (dėl kurio paskirta bauda), daryta išvada, kad jis galėjo būti pašalintas mokestinio tyrimo metu, o kadangi tokia galimybė mokesčių mokėtojai nebuvo suteikta, paskirta bauda panaikinta [6].

LVAT savo praktikoje [5] yra nurodęs, kad teisėkūros subjektas įvardijo atvejus, kada mokestinis patikrinimas turėtų būti pradėtas, bet taip pat pažymėjo, kad toks patikrinimas ne visada būtinas (jei nėra teisės aktais numatytų aplinkybių). Taip mokesčių administratoriui šioje srityje suteikiama diskrecijos teisė. Įstatymų leidėjas, įtvirtindamas nuostatą, detalizuotą kompetentingo teisėkūros subjekto, dėl galimybės mokesčių mokėtojai pašalinti mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus, prieštaravimus, klaidas siekia galimybės kylančius disputus tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus išspręsti jau pirminėje, pradinėje jų užsimezgimo stadijoje (Taisyklių 6 p.), t. y. nepradėjus mokestinio patikrinimo. Taip paisoma ir proceso ekonomiško bei racionalumo principų, siekiama išvengti ginčų perkėlimo į kitas ikiteismines pakopas bei nagrinėjimo teisme. Todėl teigtina, jog mokesčių administratoriui mokestinio tyrimo metu turint informacijos apie pastarojo ir mokesčių mokėtojo teikiamų duomenų neatitiktį, mokesčių mokėtojai turėtų būti suteikiama galimybė pašalinti prieštaravimus, trūkumus, klaidas ir taip išspręsti kylančią ginčą. Tik nepavykus pašalinti klaidų, trūkumų bei prieštaravimų, mokesčių administratorius turėtų imtis kitų MAĮ numatytų veiksmų: duoti mokesčių mokėtojai atitinkamus patvarkymus, pradėti mokestinį patikrinimą ir kita [2, 137 str. 1 d.; 3, 10 p.].

Taigi LVAT yra konstatavęs, kad nepasiūlymas mokesčių mokėtojai po mokestinio tyrimo pašalinti trūkumus ir / ar prieštaravimus iš esmės laikytinas procedūrinių nuostatų pažeidimu, turinčiu įtakos

mokesčių mokėtojo teisėms įgyvendinti, o tai nulemia papildomus negatyvius padarinius, kurių būtų galima išvengti [5]. Tačiau bėda ta, kad LVAT analizuojamu atveju padaręs tokias išvadas nurodė, jog mokesčių administratoriui pakartotinai nagrinėjant mokestinį ginčą, mokesčių mokėtojui turi būti suteikta teisė ištaisyti klaidas, trūkumus ar prieštaravimus. Sunkiai įsivaizduojama, kaip iš mokestinio ginčo stadijos (kuri galima tik pasibaigus mokestiniam patikrinimui), būtų galima grįžti į mokestinio tyrimo stadiją ir atlikti tik šiai procedūrai būdingus veiksmus.

Šioje srityje esama ir kiek kitokios praktikos, kuria dažniausiai vadovaujasi mokesčių administratorius ir MGK. Mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos dažniausiai atskiria mokestinio tyrimo metu nustatytus mokesčio įstatymo pažeidimus nuo MAĮ 136 straipsnyje įvardytų trūkumų ir prieštaravimų, o iš to kildinama išvada, kad mokesčių administratorius po mokestinio tyrimo neturėjo mokesčių mokėtojui siūlyti ištaisyti klaidas [4; 9; 10; 11]. Šiame straipsnyje jau analizuotas trūkumo ir / ar prieštaravimo ir mokesčių teisės pažeidimo santykis, todėl tokia pozicija yra kritikuotina.

Apibendrinant būtų galima teigti, kad situacija, kai mokesčių administratorius, atlikęs mokesčių mokėtojo mokestinį tyrimą, nustato trūkumų ir / ar prieštaravimų (kurių sąvoka taip pat apima ir mokesčių teisės pažeidimų kategoriją), tačiau nepasiūlo mokesčių mokėtojui jų pašalinti, o inicijuoja mokestinį patikrinimą, yra pripažintina pažeidžianti MAĮ 136 straipsnio nuostatas ir traktuotina kaip procedūrinis pažeidimas. Tokio pažeidimo padarymas

pats savaime neturi esminės įtakos mokestinio patikrinimo inicijavimui, taigi ir jo rezultatams. Tačiau toks mokestinio tyrimo procedūros pažeidimas šiuo atveju turi esminę įtaką dėl mokestinio patikrinimo paskirtos baudos teisėtumui.

Kas iš to?

Kaip jau minėta, mokestinio tyrimo teisinio reglamentavimo neaiškumas sukelia neigiamų padarinių. Visų pirma, neaiški, neapibrėžta situacija teisinėje valstybėje netoleruotina iš principo. Antra, teisinė neapibrėžtis leidžia teisės normas taikančiam subjektui (šiuo atveju – mokesčių administratoriui) nevienodai taikyti tas pačias teisės normas skirtingomis teisinėmis situacijomis arba skirtingai taikyti teisės normą tokiomis pačiomis situacijomis (o tai iš esmės pažeidžia MAĮ 7 straipsnyje įtvirtintą mokesčių mokėtojų lygybės principą). Trečia, klaidinga manyti, kad praktika (susiklostanti tiek mokestinių tyrimų, tiek patikrinimų, tiek mokestinių ginčų nagrinėjimo metu) visada gali išspręsti teisinio reglamentavimo netobulumus ir užpildyti teises spragas. Atsižvelgiant į šiam straipsnyje atskleistą mokestinio tyrimo procedūros pagrindinį tikslą, jos esmę ir į tai, koku keliu šioje srityje nueita, turint omenyje nevienodą, nenuoseklią ir kai kuriais atvejais nepagrįstą mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų poziciją, darytina išvada, kad teisinis reglamentavimas turi būti tobulinamas.

Visų pirma, labai svarbu suvienodinti sąvokas, kad dėl jų nekiltų „spekuliacijų“ taikant ar atsisakant taikyti atitinkamas teisės normas. Tačiau nagrinėjamu klausimu trūkumų ir prieštaravimų ar klaidos sąvo-

kos nėra tiek aktualios, nes, kaip matyti, jų ir mokesčių teisės pažeidimo santykį galima apibrėžti atlikus išsamią, kompleksinę MAĮ nuostatų analizę.

Autorės nuomone, svarbiausia aiškiai nustatyti, kokiais atvejais mokesčių administratorius, mokestinio tyrimo metu nustatęs mokesčių teisės aktų pažeidimus, įvardijamus kaip trūkumus ir / ar prieštaravimus, turi teisę, nepasiūlęs mokesčių mokėtojai pašalinti šių trūkumų, inicijuoti mokestinį patikrinimą. Tokių pagrindų sąrašas turėtų būti baigtinis ir nustatomas MAĮ, o ne paliekamas mokesčių administratoriaus jurisdikcijai. Neabejotinai pagrindų nedelsiant inicijuoti mokestinį patikrinimą turėtų būti finansinio nusikaltimo požymių nustatymas, dėl ko turėtų būti pradėtas ikiteisminis tyrimas. Kitas pagrindas inicijuoti mokestinį patikrinimą galėtų būti šiurkščiausių mokesčių teisės aktų pažeidimų požymių nustatymas. Tokiais laikytinas mokesčių slėpimas ir mokesčių vengimas. Tiek vienas, tiek kitas mokesčių teisės aktų pažeidimas padaromas tyčia, sąmoningai ir nepretenduoja į klaidos ar netikslumo kategorijas. Visi kiti mokesčių teisės aktų pažeidimai gali būti nulemti ne tik klaidų, netikslumų ar „žioplumo“ teikiant deklaracijas, bet ir skirtingo teisės aktų nuostatų aiškinimo, o tai, manytina, negalėtų būti savo pobūdžiu prilyginama mokesčių slėpimui ar vengimui.

Išvados

1. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas yra dvi savarakiškos mokesčių mokėtojų kontrolės formos, besiskiriančios tiek savo procedūromis, tiek sukeliančios skirtingus teisinius padari-

nus. Mokestinio tyrimo procedūra pasižymi lankstumu, neformalumu ir yra naudinga mokesčių mokėtojai tuo, kad yra galimybė išvengti baudų. Mokesčių administratoriui mokestinio tyrimo procedūra patraukli tuo, kad jo veiksmų nevaržo formalūs apribojimai.

2. Vadovaujantis MAĮ nuostatomis, mokestinio tyrimo procedūra užbaigiama mokesčių administratoriaus pasiūlymu mokesčių mokėtojai pašalinti trūkumus ir / ar prieštaravimus. Mokesčių administratoriaus patvirtintose Taisyklėse įtvirtinami atvejai, kai mokestinio tyrimo metu nedelsiant turi būti inicijuojamas mokestinis patikrinimas, arba kai mokestinis patikrinimas administratoriaus nuožiūra inicijuojamas nepasiūlius mokesčių mokėtojai pašalinti trūkumų ir / ar prieštaravimų. Toks teisinis reglamentavimas ydingas, todėl taisytinas.
3. Sistemiškai analizuojant MAĮ nuostatas darytina išvada, kad trūkumo ir / ar prieštaravimo sąvoka apima ir mokesčių teisės pažeidimus, įskaitant tuos, už kuriuos gali būti skiriamos baudos.
4. Nuo mokestinį tyrimą atliekančio mokesčių administratoriaus pareigūno priklauso, ar jis, mokestinio tyrimo metu nustatęs trūkumų ir / ar prieštaravimų, pasiūlys mokesčių mokėtojai juos pašalinti, ar to nepadaręs inicijuos mokestinį patikrinimą, dėl kurio galės būti skiriamos baudos. Tokia situacija neatitinka mokestinio tyrimo procedūros esmės ir prasmės, todėl tikslinga MAĮ nustatyti baigtinį sąrašą atvejų, kada mokesčių administratorius turi teisę nepateikęs mokesčių mokėtojai tokio pasiūlymo inicijuoti mokestinį

patikrinimą. Rekomenduotina teisinio reglamentavimo aiškumo tikslais MAĮ įtvirtinti ir trūkumo, prieštaravimo ir / ar klaidos sąvokas.

5. Situacija, kai mokesčių administratorius, mokestinio tyrimo metu nustatęs trūkumų ir / ar prieštaravimų, nepasiūlo mokesčių mokėtojui jų pašalinti, o inicijuoja mokestinį patikrinimą, pri-

pažintina esminiu mokestinio tyrimo procedūros pažeidimu, kuris neturi įtakos taip inicijuojamo mokestinio patikrinimo teisėtumui, tačiau turi įtakos dėl mokestinio patikrinimo paskirtos baudos teisėtumui. Tokioje situacijoje paskirtos baudos pripažintinos paskirtomis neteisėtai, todėl mokestinio ginčo metu turėtų būti naikinamos.

LITERATŪRA

Teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d. // Lietuvos Respublikos Aukščiausios Tarybos ir Vyriausybės žinios. 1992, Nr. 33-104.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 116-4320, 171-6304; 2005 Nr. 76-2742, 81-2939.
3. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą FR687 formos ir užduoties atlikti mokestinį tyrimą FR0688 formos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 88-3258, 2006, Nr. 12-451.

Teismų ir kitų mokestinių ginčų nagrinėjančių institucijų praktika

4. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. kovo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-525-353-08.
5. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. sausio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-125/2009.
6. Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. kovo 23 d. sprendimas Nr. S-59(7-46/2006).
7. Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2007 m. gruodžio 17 d. sprendimas Nr. S-243(7-218/2007).
8. Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m. birželio 25 d. sprendimas Nr. S-120(7-79/2008).
9. Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. sausio 13 d. sprendimas Nr. S-7(7-297/2008).

10. Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. sausio 13 d. sprendimas Nr. S-8(7-296/2008).
11. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2009 m. kovo 9 d. sprendimas Nr. 68-58.

Specialioji ir kita literatūra

12. MAJAUSKAS, Paulius. Mokesčių administravimo įstatymas: mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2004, Nr. 7-8, p. 87-93.
13. MAJAUSKAS, Paulius. Mokesčių administravimo naujovės // Juristas. 2004, Nr. 3, p. 32-35; Nr. 4, p. 36-39.
14. MARCIJONAS, Antanas; SUDAVIČIUS, Bronius. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. ISBN 9955-557-05-2.
15. PAULAUSKAS, Andrius. VMI gali tikrinti kada ir kiek nori // Verslo žinios. 2007-08-28.
16. PETRAUSKAITĖ, Ugnė. Mokestinis tyrimas – tai dar ne mokestinis patikrinimas. Apskaita, mokesčiai ir auditas. 2007-04-21 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: < http://www.infoverslui.lt/index.php?cid=54&new_id=619 >.
17. Mokesčių administravimo įstatymo aiškinamasis raštas 2004-01-15, Nr. IXP-3196.
18. „Kada atliekamas mokestinis tyrimas?“ // Mokesčių žinios. 2005-02-21 Nr. 8 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: < <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=1006148> >.
19. „Mokestinis tyrimas apsaugo verslą nuo nemalonių“ // Verslo žinios. 2005-11-17.
20. „Mokesčių administravimo įstatymo pataisos: ar buvusių teisių mokesčių inspekcijai nepakako?“ // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2007/10 [inter-

aktyvus]. Prieiga per internetą: < <http://verslas.banga.lt/lt/leidinys.full/4719b72ddda60> >.

21. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė. Apibendrinta informacija 2008 m. rugsėjo 23 d. valstybinio audito ataskaita Gyventojų pajamų apmokestinimas Nr. VA-P-60-16-16 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: < http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitu_paiska1.php >.

Interneto adresai

22. Lietuvos Respublikos Seimas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt/>>.
23. LVAT [interaktyvus]. Prieiga per internetą:

<<http://www.lvat.lt/default.aspx?item=home>>.

24. MGK [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.mgk.lt/>>.
25. Valstybės kontrolė [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.vkontrole.lt/>>.
26. Teisės aktų paieškos duomenų bazė LITLEX [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.infolex.lt/portal/>>.
27. Teismų sprendimų paieškos duomenų bazė INFOLEX [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.teismupraktika.lt/>>.
28. Verslo žinios [interaktyvus]. Prieiga per internetą: < <http://vz.lt> >.

TAX INVESTIGATION AND TAX INSPECTION IN THE CONTEXT OF TAX DISPUTE

Aistė Medelienė

S u m m a r y

In this article two procedures of tax control are examined: Tax inspection and Tax investigation. That are discussed in the aspects of their similarities and differences, main purposes and legal consequences. The object of this article is to analyze, whether the breach of Tax investigation procedure may influence the legality of Tax inspection, performed right after the Tax investigation. After the research it was concluded, that both Tax inspection and Tax investigation are similar in their purpose to control tax payer, though highly different in other aspects. The procedure of Tax investigation is very flexible and simple, does not limit the scope of possible behavior of tax administrator. However, it leaves a possibility for a taxpayer to eliminate the deficiencies or contradictions, which were identified in the course of a tax investigation, without penalties being imposed. The Law on Tax Administration obligates tax administrator to give a written notice to the taxpayer requesting him to correct the errors and eliminate deficiencies or contradictions, and no exceptions are given to this rule. However, possible exceptions are stipulated in

the secondary legislation: special rules, approved by the tax administrator. Tax administrator and Tax dispute settlement institutions hold the view, that deficiencies and / or contradictions are not violations of a tax law. On the other hand, systematic analysis of the Law on Tax Administration obviously shows, that the conception of a deficiency and / or contradiction includes violations of tax law, which is a ground for imposing a penalty. The existing legal rules have deficiencies, which lead to the situation, that the tax officer decides on his own whether to give a notice about the deficiency and / or contradictions for a tax payer or not. The case-law of Tax dispute settlement institutions is inconsequent, thus it does not help to solve the problems of application of this legal rule. It is not tolerable and should be amended. In this article it is proposed to fix a finite number of grounds, when Tax investigation can be closed by initiating Tax inspection (it should be the cases of deliberate violation of tax law etc.). For a purpose of clearness it is recommended to define a conception of a deficiency and contradiction as well.

Įteikta 2009 m. gegužės 28 d.

Priimta publikuoti 2009 m. birželio 17 d.