

MOKESČIŲ MOKĖTOJO PATIKRINIMAS

Dr. Egidija Smalakiene

Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedra
Ateities g. 20, 2057 Vilnius
Telefonas 268 78 27
Elektroninis paštas E. Smalakiene@vmi.lt

Pateikta 2003 m. sausio 15 d.

Parengta spausdinti 2003 m. balandžio 29 d.

Recenzavo Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedros vedėjas dr. Algirdas Miškinis ir šios katedros docentas dr. Mindaugas Strumskis

S a n t r a u k a

Straipsnyje analizuojami mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus mokestiniai teisiniai santykiai, kylantys atliekant mokestinį patikrinimą bei esminiai teisės aktų pakeitimai šiuo klausimu. Šiuo metu nėra vieno teisės akto, kuriame būtų apibrėžtos atliekant mokestinį patikrinimą dalyvaujančių asmenų teisės ir pareigos. Kai kurios šios teisės iš tikrųjų egzistuoja, tačiau nereglamentuotos apskritai, todėl tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui dažnai kyla klausimas, ką jis gali ir nuo kokių veiksmų turėtų susilaikyti konkrečiomis aplinkybėmis. Šio straipsnio tikslas – nustatyti ir aptarti teisės aktuose reglamentuotas ir nereglamentuotas mokestinių teisinių santykių dalyvių teises bei pareigas mokestinio patikrinimo metu. Praktinės mokestinių patikrinimų analizės pagrindu straipsnyje pateikiama pasiūlymų dėl mokestinių teisinių santykių dalyvių teisinio statuso reglamentavimo. Taip pat aktuali problema yra ta, kad itin specifinės mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus teisės ir pareigos kyla priklausomai nuo mokestinio patikrinimo rūšies, todėl straipsnyje analizuojamos mokesčių mokėtojų patikrinimų rūšys, aptariami procesinių dokumentų įforminant patikrinimo rezultatus reikalavimai, išdėstomi mokestinių patikrinimų planavimo prioritetai, įvardijami mokesčių mokėtojai, priskirtini didesnės rizikos mokesčių mokėtojų grupei. Analizuojamas pasirengimo mokestiniam patikrinimui procesas, dėstomi patikrinimo pratęsimo atvejai. Aptariamos sprendimų dėl patikrinimo aktų tvirtinimo rūšys. Mokestinių patikrinimų atlikimo tvarką pakankamai išsamiai reglamentuoja šiuo metu Lietuvoje galiojantys teisės aktai, tačiau nė vienas jų nenustato mokestinio patikrinimo, kaip procesinio reiškimo, ribų. Klausimas, kada laikyti, kad mokestinis patikrinimas prasidėjo ir kada jis baigėsi, natsakytas, todėl straipsnyje nustatomos mokestinio patikrinimo ribos. Dažnai mokesčių mokėtojams kyla klausimas, ar mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu taikydamas mokesčio išieškojimo užtikrinimo priemones nepažeidžia jo konstitucinės teisės į turto neliečiamybę, todėl straipsnyje analizuojama Mokesčių administravimo įstatymo atitiktis Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir tarptautiniams teisės aktams.

Straipsnis parengtas analizuojant bei apibendrinant įvairių teisės šakų, šiuo metu Lietuvoje galiojančių įstatymų bei poįstatyminių teisės aktų nuostatas, Lietuvos ir užsienio autorių publikacijas, susijusias su analizuojamais klausimais.

Vienas svarbiausių tikslų modernioje visuomenėje yra ryšių tarp valdžios institucijų ir verslo atstovų plėtojimas. Valdžios sprendimai veikia verslo aplinką, valstybinės institucijos specifinėmis formomis reguliuoja daugumą verslo krypčių ir šakų [1, p. 276]. Integruojantis Europos politiniams ir ekonominiams procesams į Lietuvą, greitai kinta viešųjų institucijų administracinių struktūrų veikla, iš naujo įvertinami tikslai, formuojami prioritetai, turintys modernizuoti mokesčių sistemą kaip teoriją ir praktiką [2, p. 11].

Lietuvoje tarp mokesčius administruojančių pareigūnų ir mokesčių mokėtojų kyla nemažai neaiškumų ir nesutarimų, nes bet kokie mokesčių mokėtojų veiksmai, lėmę dalinį ar visišką mokesčio nesumokėjimą, mokesčių administratoriaus pareigūnų bandomi įsprausti į mokestinio pažeidimo ribas [3, p. 142], t. y. net menkiausias viešojo ir privataus intereso susidūrimas vertinamas kaip mokesčių įstatymų pažeidimas, todėl ypač svarbus yra tikslus mokestinių–teisinių santykių reguliavimas bei išsamus jų norminis reglamentavimas. Taip pat išskirtinis dėmesys turėtų būti skiriamas mokesčių administravimui ne tik kaip mokestiniam, bet ir kaip teisiniam procesui, susidedančiam iš daugelio dalių (smulkesnių procesinių reiškinių), bei šio proceso dalyvių teisinio statuso reglamentavimui.

Tobulinant mokesčių administravimą, reikėtų vadovautis mokesčių teisingumo kriterijumi [4], kuris suprantamas kaip horizontalusis ir vertikalusis teisingumas bei apmokestinimo naudingumas [5, p. 125]. Mokesčių teisingumo principo įgyvendinimo pagrindas – mokesčius reglamentuojančių įstatymų aiškumas ir išsamumas.

Mokesčių žinynas nurodo, kad mokesčio įstatymas – Lietuvos Respublikos įstatymas, nustatantis mokestį, rinkliavą ar kitą įmoką į valstybės (savivaldybės) biudžetą, ir jam prilyginami Mokesčių administravimo įstatymas ir tarptautinės sutartys, nustatančios apmokestinimo taisykles, jei jos ratifikuotos Lietuvos Respublikoje [6, p. 71].

Šiuo metu pagrindinis įstatymas, reguliuojantis mokestinius teisinius santykius, yra Mokesčių administravimo įstatymas, nustatantis mokesčių sampratą, apskaičiavimą ir mokėjimą bei reglamentuojantis mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendras teises ir pareigas. Tačiau mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos, kylančios mokestinio patikrinimo metu, neišskirtos, todėl dažnai neaišku, kokiomis konkrečiomis teisėmis ir pareigomis mokestinio patikrinimo metu disponuoja mokestinių teisinių santykių dalyviai.

Teisinė mokesčių bazė ypač dažnai keičiama, pildoma, o ir papildyta išlieka paini ir nekonkreči. Kazusai ir nestabilumas, būdingi mokestiniams įstatymams, – tai viena iš pagrindinių priežasčių, dėl kurių pasitaiko mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo pažeidimų [3, p. 142].

Mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus mokestiniai teisiniai santykiai mokesčių mokėtojo patikrinimo ir patikrinimo akto surašymo metu

Teisinio santykio, atsirandančio nustatant ir surenkant mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus, dalyviai yra mokesčių teisės subjektai, turintys vienas kito atžvilgiu įstatymo nustatytas teises ir pareigas. Mokesčių administravimo įstatymas nurodo, kad mokesčių mokėtojas – tai asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį; rinkliavos mokėtojas – asmuo, kuris už valstybės institucijų suteiktas paslaugas privalo mokėti įstatymų nustatytą rinkliavą [7]. Nesumokėjęs rinkliavos asmuo negauna leidimo užsiimti veikla, už kurią nustatyta rinkliava, arba pasinaudoti valstybės (savivaldybės) teikiamomis paslaugomis. Mokesčių mokėtojas – tai asmuo, turintis juridinę pareigą mokėti mokestį iš savų lėšų arba užsiimantis veikla, kurios dėka gavo pajamų. Mokesčių administratorius – už mokesčių administravimą atsakinga institucija, o mokesčių administratoriaus pareigūnas – valstybės tarnautojas, turintis įstatymų suteiktas viešojo administravimo teises ir praktiškai įgyvendinantis vykdomąją valdžią ar tam tikras vykdomosios valdžios funkcijas mokesčių administravimo srityje. Ypatingi mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo mokestiniai teisiniai santykiai susiklosto mokestinio patikrinimo metu.

Mokesčių mokėtojo patikrinimas yra buhalterinių apskaitos dokumentų (kompiuterinių laikmenų duomenų) atitikties teisės aktų reikalavimams įvertinimas, t. y. mokesčių mokėtojo

apskaitoje fiksuotų ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų turinio, atsižvelgiant į jų tikrąją ekonominę esmę, įvertinimas. Patikrinimus atlieka vietos ir centrinis mokesčių administratoriai. Visi mokesčių mokėtojų patikrinimai pradunami turint mokesčių administratoriaus viršininko ar jo įgalioto asmens pasirašytą pavedimą tikrinti. Jei patikrinime dalyvauja tikrintinas mokesčių mokėtojas, jis privalo būti pasirašytinai supažindintas su pavedimu jį tikrinti. Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su pavedimu jį tikrinti, turi teisę nepasirašyti pavedimo, tačiau tai nesusabdo mokestinio patikrinimo proceso. Apie atsisakymą pasirašyti pavedimą mokesčių administratoriaus pareigūnas pažymi pavedime ir pradeda patikrinimą. Mokestinio patikrinimo pradžia laikoma pavedime nurodyta data.

Mokestiniai patikrinimai gali būti planiniai, tiksliniai ir atliekami pagal pavedimus (prašymus). Planiniai mokesčių mokėtojų patikrinimai atliekami pagal centrinio mokesčių administratoriaus nustatytus ir patvirtintus kriterijus. Tikslinis patikrinimas gali būti atliekamas siekiant likviduoti ar jau likvidavus mokesčių mokėtoją, dėl mokesčių mokėtojui iškelto bankroto bylos, pakartotinis patikrinimas – dėl naujai paaiškėjusių aplinkybių, dėl mokesčių permokų grąžinimo (įskaitymo), priešpriešinis patikrinimas – dėl kitų institucijų aktų naujo įforminimo, dėl pažymos apie atsiskaitymą su biudžetu, naujai įregistruotų mokesčių mokėtojų, dėl išregistravimo iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų, papildomas patikrinimas gali būti skirtas vietos mokesčių administratoriaus sprendimu dėl revizijos akto naujo įforminimo. Mokesčių mokėtojų patikrinimai pagal pavedimus (prašymus) gali būti atliekami centrinio mokesčių administratoriaus įgaliojimu, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos ir kitų teisėsaugos institucijų pavedimu, Muitinės departamento, Seimo, Vyriausybės, kitų valstybės institucijų pavedimu, taip pat pagal užsienio valstybės prašymą pateikti atitinkamą informaciją, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos pavedimu. **Pagal patikrinimo apimtį patikrinimai skiriami į išsamius, t. y. tikrinamas visų mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumas, ir dalinius – tikrinamas tik tam tikrų mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumas.**

Prieš atlikdamas mokesčių mokėtojo patikrinimą, mokesčių administratorius turėtų tinkamai tam pasirengti.

Mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus vadovaudamasis mokesčių mokėtojų lygybės principu, tačiau ypač daug dėmesio turėtų skirti didesnės rizikos mokesčių mokėtojų grupėms. 2002 m. spalio 24 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (centrinio mokesčių administratoriaus) viršininko įsakymu Nr. 298 buvo pakeistos Mokesčių mokėtojų patikrinimų planavimo prioritetų taisyklės ir nustatyta, kad padidėjusios rizikos mokesčių galima nustatyti pagal tokius kriterijus:

1. mokesčių mokėtojai, įtraukti į centrinio mokesčio administratoriaus duomenų bazę, kurioje kaupiami duomenys apie nustatytus teisės aktų pažeidimus, piktnaudžiavimo faktus ir kita mokesčių apskaičiavimo bei sumokėjimo kontrolei užtikrinti svarbi informacija, taip pat mokesčių mokėtojai, vykde sandorius su asmenimis, įtrauktais į minėtą duomenų bazę;

2. mokesčių mokėtojai, kurių veikloje matyti tam tikras periodiškumas – kai kuriais mokestiniais laikotarpiais (palyginti su kitais) deklaruojama gerokai didesnė pridėtinės vertės mokesčio atskaitos ar (ir) parduotų prekių bei suteiktų paslaugų apmokestinamosios vertės suma;

3. mokesčių mokėtojai, atnaujinę veiklą po ilgos pertraukos (pusės metų ir daugiau) arba, palyginti su ankstesniais laikotarpiais, pradėję deklaruoti gerokai didesnes atskaitomas bei grąžintinas pridėtinės vertės mokesčio sumas;

4. mokesčių mokėtojai, palyginti su vykdoma apyvarta, turintys mažą samdomų dar-

buotojų skaičių arba visai jų neturintys (pvz., individualios įmonės veiklą vykdo tik savininkas);

5. mokesčių mokėtojai, kuriems grąžintinas pridėtinės vertės mokesčio skirtumas susidarė dėl vykdytų medienos, dėvėtų drabužių, žuvies, naudoto ilgalaikio turto, įvairios paskirties įrenginių, įvairių namudinės kilmės prekių (pvz., galanterijos gaminių, siūtų, megztų drabužių ir pan.) pirkimo-pardavimo sandorių ir sandorių, kurių metu už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas buvo atsiskaitoma grynaisiais pinigais;

6. mokesčių mokėtojai buvo bausti už piktybiškus mokesčių įstatymų pažeidimus, nurodytus Mokesčių administravimo įstatymo 49 straipsnyje;

7. mokesčių mokėtojai yra vykdę sandorius su įmonių rejestre ir užsienio šalyse neįregistruotais, nerandomais juridiniais ar fiziniais asmenimis, taip pat asmenimis, įregistruotais pagal pamestus ar kitaip prarastus asmens dokumentus ir pasinaudoję statybiniais asmenimis;

8. ankstesnių patikrinimų metu buvo nustatyta, kad jie į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą buvo įtraukę pridėtinės vertės mokesčio sumas, išskirtas juridinės galios neturinčiose pridėtinės vertės mokesčio sąskaitose faktūrose, buhalterinėje apskaitoje buvo apskaitę kitus, pažeisdami nustatytą tvarką, naudojamus specialius apskaitos dokumentų blankus arba vykdę sandorius su asmenimis, kurių veikloje nustatytos minėtos aplinkybės;

9. dėl jų veiklos buvo gauta paklausimų iš kitų teisėsaugos institucijų;

10. jų savininkui, akcininkui, vadovui, vyriausiajam finansininkui, darbuotojams ar kitiems su mokesčių mokėtoju susijusiems asmenims dėl finansinių nusikaltimų, apgaulės būdu susigrąžinto (taip pat bandymo tai padaryti) ar į valstybės biudžetą nesumokėto pridėtinės vertės mokesčio buvo iškelta baudžiamoji byla arba buvo sprendžiamas tokios bylos iškelimo klausimas;

11. savininkas, kontroliuojantis asmuo ar vyriausiasis finansininkas (buhalteris) pagal Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksą buvo baustas administracine nuobauda už prekių pardavimą be dokumentų ir dokumentų suklastojimą, apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą, vertimąsi neteisėta komercine ūkine, finansine ar profesine veikla [8].

Taip pat mokesčių administratorius turi teisę pats pasirinkti tikrinimo mastą ir laiką. Nuo 2001 m. rugsėjo 1 d., pakeitus Mokesčių administravimo įstatymo 24 straipsnį, ši mokesčių administratoriaus teisė buvo sukonkretinta ir nustatyta, kad mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas (mokestį išskaičiuojantis asmuo) mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojant nuo tų metų, kada atliekamas mokesčių apskaičiavimas arba perskaičiavimas, sausio 1 dienos [7]. Ankstesnė įstatymo redakcija numatė, kad mokesčių administratorius mokesčius gali apskaičiuoti arba perskaičiuoti už praėjusius dešimt metų. Taip pat nuo 2001 m. rugsėjo 1 d. buvo sukonkretinta mokesčių administratoriaus teisė mokesčių mokėtoją tikrinti pakartotinai bei nustatyta, kad mokesčių administratorius negali pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) už tą patį mokestinį laikotarpį ir dėl to paties mokesčio, išskyrus atvejus, kai tai reikalinga atlikti dėl naujai paaiškėjusių aplinkybių, kurios nebuvo žinomos ir negalėjo būti žinomos mokesčių administratoriui patikrinimo metu ir kurios gali turėti įtakos patikrinimo rezultatams [7]. Mokesčių administratorius ruošdamasis patikrinimui turėtų apgalvoti ir tiksliai suplanuoti, ką, kaip, kokį laikotarpį ir kokia apimtimi tikrins. Jeigu mokesčių mokėtojas jau buvo tikrintas, mokesčių administratorius turėtų išsamiai susipažinti su atlikto patikrinimo rezultatais, kad išvengtų pakartotinio to paties mokesčio ir už tą patį laikotarpį patikrinimo.

Mokesčių mokėtojas dažniausiai tikrinamas nuvykus pas jį, ir toks patikrinimas neturėtų trukti ilgiau kaip 90 dienų. Jeigu patikrinimas sudėtingas, reikalauja išsamios nustatytų faktų analizės arba patikrinimo mastas platus, šis terminas gali būti pratęstas iki vienerių metų. Mokesčių mokėtojai turėtų žinoti, kad mokesčio administratorius turi teisę patikrinimo trukmę pratęsti, kai mokėtojas nepateikia ar pateikia ne laiku reikalingus dokumentus, jų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie juridinio ar fizinio asmens turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, kad mokėtojas administratoriui neleidžia įeiti į jo patalpas (tarp jų ir

nuomojamas) arba teritoriją (mokėtojo darbo laiku, taip pat tuo laiku, kai joje vyksta gamyba ar kita ūkinė veikla), tikrinti veiklai naudojamus materialinius techninius išteklius bei pagamintą produkciją, kai tikrinamasis mokėtojas neleidžia laikinai paimti (iki 30 dienų) dokumentus, paliekant dokumentų poėmio aktą, kai trukdo užantspauduoti ir (arba) užplombuoti dokumentų, vertybinių popierių, pinigų ir materialinių vertybių saugojimo vietas, neleidžia daryti dokumentų kopijų arba išrašų, paimti produkcijos (prekių) pavyzdžių, daryti žymas ant mokėtojo dokumentų, kad būtų išvengta jų klastojimo, kai nevykdo privalomų nurodymų atvykti pas mokesčių administratorių, taip pat nurodymų dėl mokesčių, kitų įmokų į valstybės (savivaldybės) biudžetą ir valstybės pinigų fondus apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo, kai nepateikia paaiškinimų ir dokumentų apie turto įsigijimo šaltinius, taip pat paaiškinimų apie kitas aplinkybes, reikalingas mokesčio apskaičiavimo teisingumui nustatyti, bei mokėtojas nepašalina aplinkybių ir sąlygų, trukdančių mokesčių administratoriui tinkamai atlikti pareigas.

Patikrinimą mokesčių administratorius turi teisę atlikti ne tik nuvykęs pas mokėtoją, bet ir savo tarnybinėse patalpose pagal mokesčių mokėtojo byloje esančius dokumentus bei pagal dokumentus, poėmio aktu paimtus iš mokesčių mokėtojo, arba dokumentus, gautus iš kitų valstybės institucijų. Paimdamas dokumentus iš mokesčių mokėtojo, mokesčių administratorius tai privalo įforminti poėmio aktu ir dokumentų paėmimas negali trukti ilgiau kaip 30 dienų.

Patikrinimo metu mokesčių administratoriui Mokesčių administravimo įstatymas suteikia teisę keistis informacija su kitomis valstybės institucijomis. Dažniausiai keičiamasi informacija su kitais mokesčių administratoriaus padaliniais, kai būtina atlikti priešpriešinius patikrinimus, arba teisėsaugos institucijomis, prokuratūros, valstybinio socialinio draudimo padaliniais, kai su tikrinamuoju mokesčių mokėtoju komerciniuose sandoriuose dalyvavusiems tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims ar tikrinamam mokesčių mokėtojui iškeltos baudžiamosios bylos, atliekamos dokumentų ar parašų ekspertizės. Dažnai patikrinimui atlikti ir jam baigti būtina informacija iš užsienio valstybių mokesčių administratorių ar pajamų tarnybų, tokiais atvejais mokesčių administratorius turi teisę patikrinimą sustabdyti, kol bus gauta informacija iš kitų valstybės institucijų ar užsienio tarnybų.

Apie mokesčių administratoriaus atvykimą pas mokesčių mokėtoją gali būti pažymima mokesčių mokėtojo žurnale, tačiau tai nėra privaloma. Mokesčių mokėtojui suteikiama galimybė pasirinkti. Jeigu jis reikalauja, kad mokesčių administratorius pasirašytų patikrinimų registracijos žurnale, pastarasis tai privalo padaryti.

Šiuo metu dauguma įmonių, įstaigų ir organizacijų buhalterinę apskaitą tvarko naudodamosi įvairiomis kompiuterinėmis programomis. 2001 m. rugsėjo 1 d. buvo pakeistas Mokesčių administravimo įstatymas ir mokesčių mokėtojui nustatyta pareiga pateikti ne tik visus patikrinimui reikalingus dokumentus, bet ir kompiuterinės apskaitos duomenis, būtinus mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumui patikrinti, o mokesčių administratoriui suteikta teisė duoti nurodymą mokesčių mokėtojui pateikti kompiuterinių laikmenų duomenis ar jų kopijas bei patikrinimo metu kreiptis į kitas kompetentingas institucijas dėl tikrinamojo mokesčių mokėtojo kompiuterinių programų ir jų duomenų patikrinimo.

Jau nuo pat patikrinimo pradžios mokesčių mokėtojas, pateikdamas rašytines pastabas ir įrodymus, gali ginčyti tikrinamą dalyką bei privalo būti išklaustytas viso patikrinimo metu, į tai patikrinimą atliekantis pareigūnas turėtų atsižvelgti ir patikrinimo akto išvadas formuluoti įvertinęs ne tik patikrinimo metu nustatytų pažeidimų faktus, bet ir mokėtojo pateiktus paaiškinimus ir įrodymus dėl tų faktų. Mokesčių administratorius mokėtojo raštu pateiktas pastabas, įrodymus ir kitus dokumentus, galinčius daryti įtaką sprendimui dėl patikrinimo akto tvirtinimo, visus be išimčių turėtų pridėti prie patikrinimo akto bei apie juos pažymėti akte.

Pasak profesoriaus Mykolo Riomerio, valstybės funkcijų dalis net ir teisinėje valstybėje realizuojama ne teisės, o atskirų valstybės institucijų ir valdininkų aktais [9, p. 185]. Mokesčių administratoriaus pareigūnas mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tikrinimo rezultatus privalo įforminti patikrinimo aktu. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.271 straipsnio 3 dalis nurodo, kad terminas *aktas* reiškia bet kokį valdžios institucijos ar jos darbuotojų veiksmą (veikimą, neveikimą), kuris tiesiogiai daro įtaką asmenų teisėms, laisvėms ir intere-

sams (valstybės ar savivaldybės institucijų priimami teisės ar individualūs aktai, administraciniai aktai, fiziniai aktai ir t. t., išskyrus teismo nuosprendžius, sprendimus ir nutartis) [10].

Mokesčių administratorius, baigęs mokesčių mokėtojo patikrinimą, surašo patikrinimo aktą, kuris yra procesinis dokumentas, nes juo konstatuojami mokestinių pažeidimų padarymo faktai bei su jais susijusios aplinkybės. Kai patikrinimo metu mokesčių administratorius jokių pažeidimų nenustato, surašo patikrinimo pažymą, nesukeliančią jokių tolesnių teisinių padarinių. Apibendrinant galima teigti, kad mokestinio patikrinimo pabaiga – patikrinimo akto ar patikrinimo pažymos surašymas ir pasirašymas, kuris, kaip ir mokestinio patikrinimo pradžia, visiškai nepriklauso nuo mokesčių mokėtojo valios.

Patikrinimo aktas yra procesinis dokumentas, kuriame išdėstomi nustatyti faktai, jei nustatomi mokestiniai pažeidimai, formuluojamas tam tikras kaltinimas bei fiksuojamos žinomos įrodinėjimo priemonės. Tokio akto turinys gali būti įvairus, atsižvelgiant į nustatytų mokestinių pažeidimų pobūdį ir apimtį. E. McGruderis Faris, nagrinėjantis mokesčių administratoriaus pareigūnų ir mokesčių mokėtojų teisinius santykius, susidarantius mokestinio patikrinimo ir patikrinimo akto surašymo metu, teigia, kad mokesčių administratoriaus pareigūno pareiga – atlikus mokesčių mokėtojo patikrinimą surašyti patikrinimo aktą – jį įpareigoja laikytis tam tikrų reikalavimų, nes patikrinimo akto kokybę lemia vėliau kilusių mokestinių ginčų rezultatus [11, p. 17].

Mokesčių administratoriaus pareigūnai akte turėtų nurodyti: kada aktas surašytas, kas atliko patikrinimą, koks mokesčių mokėtojo atstovas dalyvavo tikrinant, koks laikotarpis tikrintas. Jeigu dėl kokių nors priežasčių tikrinama ne ištiesai, o atrankos būdu, tikrinimo būdą būtina nurodyti patikrinimo akte, o tikrintus dokumentus pažymėti nurodant juose tikrinimo datą. Akto baigiamojoje dalyje privaloma įrašyti informaciją apie mokesčių mokėtojo teises, tarp jų ir mokesčių mokėtojo teisę apskųsti patikrinimo aktą. Tačiau šiuo metu Mokesčių administravimo įstatymas numato mokesčių mokėtojo teisę ne apskųsti patikrinimo aktą, o pateikti pastabas ir atsikirtimus dėl jo, kurie galėtų turėti įtakos sprendimui dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Pažeidimai konstatuojami patikrinimo akte, kuris ir turėtų būti skundžiamas.

Mokesčių administratoriaus pareigūnas turėtų ne tik įrašyti mokesčių mokėtojo teisę apskųsti patikrinimo aktą, bet ir žodžiu išaiškinti šią ir kitas mokesčių mokėtojo teises dėl galimo mokestinių ginčų proceso bei tolesnius mokesčių administratoriaus veiksmus, jeigu sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo nebus ginčijamas. Patikrinimo aktą pasirašo patikrinimą atlikęs mokesčių administratoriaus pareigūnas (inspektorius) ir tikrintos organizacijos vadovas bei vyriausiasis finansininkas arba kitas fizinis asmuo, dalyvavęs atliekant patikrinimą. Vieną akto egzempliorių mokesčių administratoriaus pareigūnas privalo įteikti tikrintam mokesčių mokėtojui [12, p. 23].

N. I. Chimičeva mano, kad jeigu mokesčių mokėtojas visiškai ar iš dalies nesutinka su faktais, išdėstytais patikrinimo akte, jis turi teisę atsisakyti pasirašyti patikrinimo aktą, pateikdamas motyvuotą rašytinį paaiškinimą, nurodydamas atsisakymo priežastis [13, p. 242]. Atsisakymas susipažinti ir pasirašyti patikrinimo aktą – tai tam tikras mokesčių mokėtojo prieštaravimas, kurį būtų galima laikyti mokestinio ginčo kilimo momentu. Teisės atsisakyti pasirašyti patikrinimo aktą įgyvendinimas įpareigoja mokesčių mokėtoją pateikti mokesčių administratoriui rašytinį paaiškinimą, nurodant priežastis, dėl kurių mokesčių mokėtojas, mokestį išskaičiuojantis asmuo ar jų atstovai nesutinka pasirašyti patikrinimo aktą. Apie mokesčių administratoriaus atsisakymą pareigūnas privalo pažymėti patikrinimo akte. Mokesčių mokėtojui įstatymas nenumato prievolės pasirašyti patikrinimo aktą, tačiau galioja nerašyta taisyklė – jis turėtų susipažinti su patikrinimo aktu, kad galėtų sutikti arba nesutikti su jame konstatuotais tam tikrais pažeidimais ir prireikus apginti savo pažeistas mokestines teises ar interesus, nes ne mokesčių administratorius, o pats mokesčių mokėtojas privalo įrodyti, kad mokesčius apskaičiavo ir sumokėjo teisingai.

Teisė susipažinti su patikrinimo akto turiniu ir visais jo priedais taip pat yra viena iš pagrindinių mokesčių mokėtojo teisių. Galima paminėti, kad mokesčių administratoriaus pareigūnas privalo pasirašytinai supažindinti mokesčių mokėtoją (mokestį išskaičiuojantį asmenį) arba jo atstovą su patikrinimo aktu ir jo priedais (inventorizavimo aprašais, kontrolinių matavimų, priešpriešinių patikrinimų aktais, buhalterinių dokumentų kopijomis, įvairių institucijų

išduotomis pažymomis, inspektoriaus atliktų skaičiavimų lentelėmis, kitais pažeidimus patvirtinančiais dokumentais) [14], kuriuose surinkta ir išdėstyta patikrinimo metu surinkta informacija apie mokesčių mokėtojo padarytus mokestinius pažeidimus. Taip pat mokesčių mokėtojas turi teisę savo sąskaita daryti patikrinimo dokumentų nuorašus ar išrašus iš jų, o mokesčių administratoriaus pareigūnas privalo leisti tai atlikti.

Mokesčių mokėtojas turi teisę atsisakyti susipažinti su patikrinimo aktu, tačiau kartu atsisako apginti savo interesus dėl faktų, išdėstytų patikrinimo akte, ir vėliau mokestinis ginčas bus neįmanomas nesant mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus interesų susipriešinimo. Todėl kol mokesčių mokėtojas nesikreipia su prašymu išnagrinėti ginčą iš esmės, galima kalbėti tik apie atitinkamą jo nepasitenkinimą mokesčių administratoriaus veiksmais arba to veiksmo padariniais. Mokestiniai ginčai už proceso ribų neegzistuoja, jie atsiranda ir rutuliojasi tik neperžengiant tam tikro proceso ribų [15, p. 37]. Mokėtojas gali pareikšti savo prieštaravimus raštu, tačiau akto nepasirašymas nesustabdo patikrinimo metu nustatytų pažeidimų pasekmių [12, p. 2], t. y. mokesčių mokėtojo atsisakymas susipažinti su patikrinimo aktu nesustabdo sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimo bei šio neapskundus, papildomai apskaičiuotų mokesčių, ekonominių sankcijų – baudų ir delspinigių – išieškojimo. Mokesčių mokėtojui atsisakius susipažinti ir pasirašyti patikrinimo aktą turint duomenų, kad asmuo buvo laiku informuotas [16, p. 56], bei mokesčius administruojantis pareigūnas atliko visus privalomus veiksmus ir ėmėsi visų priemonių mokesčių mokėtojui supažindinti su patikrinimo aktu, t. y. registruotu laišku išsiuntė vieną patikrinimo akto egzempliorių, priimamas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

2001 m. birželio 26 d. priimtas Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas praplėtė mokesčių mokėtojo teises ir suteikė galimybę mokesčių mokėtojui patikrinimo metu – dėl tikrinamo dalyko ir susipažinus su patikrinimo aktu – pateikti rašytines pastabas ir atsikirtimus kartu su juos pagrindžiančiais papildomais įrodymais bei iš dalies išsprendė patikrinimo akto kokybės klausimą nurodydamas, kad dėl mokesčių administratoriaus pareigūno surašyto patikrinimo akto, vietos mokesčių administratorius, įvertinęs patikrinimo aktą ir visą su juo susijusią medžiagą, priima atskirą sprendimą dėl jo, tai yra:

1. patvirtina patikrinimo aktą;
2. nepatvirtina patikrinimo akto;
3. iš dalies patvirtina patikrinimo aktą;
4. pakeičia patikrinimo aktą;
5. paveda atlikti papildomą patikrinimą [7].

Tačiau ši nauja tvarka – tik dar vienas formalumas, nustatantis, kad patikrinimo rezultatus įforminant ir atitinkamus nurodymus mokesčių mokėtojui pateikiant dalyvautų ne vien patikrinimą atlikę pareigūnai, bet ir atitinkamų mokesčių inspekcijų viršininkai ar jų pavaduotojai, t. y. patikrinimo akto nurodymus savo sprendimu tvirtintų mokesčių inspekcijos viršininkas (jo pavaduotojas).

F. Lefebvris ir A. Tiberghiemas teigia, kad Prancūzijoje ir Nyderlanduose mokesčių administratoriui surašius patikrinimo aktą, su kurio turiniu mokesčių mokėtojas visiškai ar iš dalies nesutinka, abi šalys yra įpareigosotos dėti visas pastangas ir siekti kompromiso, kad būtų išvengta neesminių mokestinių ginčų. Nuo pat patikrinimo akto surašymo pradžios mokesčius administruojantis pareigūnas ir mokesčių mokėtojas turi lygias teises ir pareigas [17, p. 54–55, 72]. Atsižvelgiant į tai, Lietuvos mokesčių administravimo įstatyme reikėtų numatyti, kad mokesčius administruojantis pareigūnas ir mokesčių mokėtojas, atsiradus neesminių prieštaravimų dėl patikrinimo akte nustatytų faktų ir aplinkybių, privalo siekti kompromiso. Taip būtų išvengta neesminių mokestinių ginčų, sumažėtų institucijų, nagrinėjančių mokestinius ginčus, darbo krūvis bei pagerėtų neigiamas mokesčių mokėtojų požiūris į mokesčių administratorių.

Ankstesnėje Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje buvo nurodyta, kad mokesčių administratoriai, atlikę mokesčių mokėtojo patikrinimą ir nustatę mokestinius pažeidimus, surašo patikrinimo aktą, kurio baigiamojoje dalyje pateikia tam tikrų nurodymų mokesčių mokėtojui. Priėmus Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įsta-

tymą patikrinimo aktų nurodymai formuluojami sprendimuose bei, nenustačius atliekant patikrinimą pažeidimų, surašoma patvirtintos formos pažyma [18].

Patikrinime nedalyvavęs mokesčių administratorius negali objektyviai įvertinti patikrinimo akto turinio ir jo sprendimas, tvirtinantis patikrinimo aktą, atsakomybę dėl patikrinimo akto kokybės perkelia jam. Pareigūnas, atlikęs patikrinimą, neatsako už atlikto patikrinimo kokybę ir jo rezultatus. Šiuo klausimu būtų tikslinga nustatyti pareiginę atsakomybę už patikrinimo aktuose daromas klaidas ir privalomą kvalifikacijos lygį. Ali Cem Budakas ir Alan A. Taitas, analizuojantys mokesčių audito procesus ir apeliacijas, teigia, kad patikrinimo akto kokybę būtų galima užtikrinti paprastais, tačiau efektyviais būdais: organizuoti seminarus, kursus, rengti rekomendacijas, taisykles, numatyti tvarką, griežtus patikrinimo akto reikalavimus, nuolat kelti ir tobulinti mokesčių administratorių kvalifikaciją [19, p. 288].

Apklausus 200 asmenų, dalyvavusių mokesčių ginčų procese (50 centrinio mokesčių administratoriaus pareigūnų, 50 vietos mokesčių administratoriaus pareigūnų, 50 advokatų ir 50 mokesčių mokėtojų), paaiškėjo, kad mokesčių administratoriaus pareigūnų nuolatinį kvalifikacijos kėlimą, kaip veiksnį, kurį taikant būtų galima išvengti neesminių mokesčių ginčų, nurodė 42,5 proc. visų apklaustųjų. Taip mano 30 proc. centrinio mokesčių administratoriaus pareigūnų, 26 proc. vietos mokesčių administratoriaus pareigūnų, 42 proc. advokatų ir 72 proc. mokesčių mokėtojų.

Anketinė apklausa atskleidė, kad mokesčių administratoriaus pareigūnų kvalifikacija reikšminga ne tik patiems pareigūnams, atliekantiems mokesčius patikrinimus, bet ir kitiems mokesčių teisinių santykių dalyviams, o ypač mokesčių mokėtojams, todėl mokesčių administratoriaus pareigūnų kvalifikacija turėtų būti keliami nuolat. Būtina organizuoti seminarus, paskaitas, kursus.

Mokesčių mokėtojo teisė skųstis siejama su mokesčių mokėtojo teisių apsauga, todėl skundas, kaip šios teisės įgyvendinimo garantas, turėtų būti tiesiogiai nukreiptas į tas teises pažeidusį šaltinį – patikrinimo aktą, o ne į patikrinimo aktą tvirtinantį sprendimą. Be to, ar verta keliskart tvirtinti patikrinimo aktus sprendimais, nes patikrinimo aktą surašę pareigūnai bei tiesioginis jų vadovas aktus privalomai tvirtina parašais.

Patikrinimo metu mokesčių administratoriai turi teisę gauti mokesčių mokėtojo deklaracijas, paaiškinimus ir dokumentus apie turto įsigijimo šaltinius.

Mokesčių administravimo įstatymo 22 straipsnis mokesčių administratorių ir jo pareigūnus įpareigoja mokesčiuose teisiniuose santykiuose laikytis paslapties apie mokesčių mokėtoją principo. Visą mokesčių, jų apskaičiavimo, mokėjimo ar kitokio pobūdžio informaciją apie mokesčių mokėtoją turi būti konfidenciali ir naudojama tik mokesčio įstatymo nustatytiems tikslams.

Jeigu tikrinant, ar teisingai apskaičiuotas ir sumokėtas mokestis (kai tikrinimo metu nustatoma mokesčio įstatymo pažeidimų), yra pavojus, kad mokesčių mokėtojas jam priklausančią turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti priskaičiuotus mokesčius, delspinigius ir (ar) paskirtas baudas, mokesčių administruojantis pareigūnas turi teisę įstatymų nustatyta tvarka apriboti mokesčių mokėtojo nuosavybės teises į turtą arba jo dalis. O. N. Gorbunovos nuomone, finansiniuose teisiniuose santykiuose visuomet pasireiškia du teisiniai elementai: valstybinis-valdinis ir nuosavybinis [20, p. 43], tačiau ar šios mokesčių administratoriaus teisės neprieštarauja Konstitucijos 23 straipsnio nuostatoms, teigiančioms, kad nuosavybė neliečiama, nuosavybės teises saugo įstatymai? [21].

Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos Pirmojo protokolo 1 straipsnis nurodo, kad kiekvienas fizinis ar juridinis asmuo turi teisę disponuoti savo nuosavybe. Iš nieko negali būti atimta nuosavybė, nebent visuomenės interesais ir tik remiantis įstatymu ar tarptautinės teisės bendraisiais principais [22].

Tačiau Konvencijos 1 straipsnio 2 dalis nurodo, kad „išdėstytos nuostatos jokių būdu neturi riboti valstybės teisės leisti įstatymus, kokių jai reikia, kad galėtų kontroliuoti, ar nuosavybė naudojama remiantis visuomenės interesais, arba kad garantuotų mokesčių, kitų rinkliavų ir baudų sumokėjimą“ [23].

Šias nuostatas Konstitucinis Teismas įtvirtino 1997 m. liepos 10 d. nutarimu, kuriame nurodoma, kad „tarptautinė teisė nepaneigia valstybės teisės įstatymais nustatyti plačias mokesčių surinkimo, kontrolės būdų, priemonių pasirinkimo galimybės užtikrinant efektyvų valstybės mokesčių, biudžeto sistemų funkcionavimą“ [23].

Konstitucija Seimui suteikia teisę nustatyti mokesčius ir suponuoja pareigą sukurti būtiną, pakankamą ir efektyvą mokestinių santykių subjektų teisių ir pareigų įgyvendinimo teisinės priemones.

1997 m. liepos 10 d. Konstitucinis Teismo nutarimu mokestinių ginčų metu paskirtos mokesčių užtikrinimo priemonės nepažeidžia nuosavybės neliečiamumo principo [23].

Rengiant mokesčių kodeksą būtų tikslinga atskiruose straipsniuose reglamentuoti aptartas mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teises ir pareigas, kylančias atliekant mokestinį patikrinimą.

Išvados

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su pavedimu jį tikrinti, turi teisę nepasirašyti pavedimo, tačiau toks jo nesutikimas jokių teisinių pasekmių nesukuria ir mokestinio patikrinimo proceso nesustabdo.

Mokestinio patikrinimo pradžia yra laikoma data, nurodyta pavedime, o mokestinio patikrinimo pabaiga – patikrinimo akto ar pažymos surašymas. Pakartotinai tą patį mokestinį laikotarpį mokesčių administratorius turi teisę tikrinti tik dėl naujų paaiškėjusių aplinkybių, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos atliekant ankstesnį patikrinimą ir kurios gali turėti įtakos to patikrinimo rezultatams. Kai patikrinimui atlikti ar jį baigti reikalinga užsienio valstybių mokesčių administratorių ar pajamų tarnybų informacija, mokesčių administratorius turi teisę patikrinimą sustabdyti, kol bus gauta informacija iš kitų valstybės institucijų ar užsienio tarnybų.

Patikrinimo akto kokybę lemia vėliau kilusių mokestinių ginčų rezultatus.

Ne mokesčių administratorius, o pats mokesčių mokėtojas privalo įrodyti, kad mokesčius apskaičiavo ir sumokėjo teisingai.

Mokesčių mokėtojas turi teisę atsisakyti susipažinti su patikrinimo aktu, tačiau kartu jis atsisako apginti savo interesus, susijusius su išdėstytais patikrinimo akte faktais, ir vėliau mokestinis ginčas nebus įmanomas, nes nebus mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus interesų susipriešinimo.

Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su patikrinimo metu nustatytais pažeidimais, turėtų skųsti patikrinimo aktą, o ne patikrinimo aktą tvirtinantį sprendimą.

Lietuvos mokesčių administravimo įstatyme reikėtų numatyti, kad mokesčius administruojantis pareigūnas arba mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas privalo stengtis, jog būtų pasiektas kompromisas dėl neesminių prieštaravimų, kilusių dėl patikrinimo akte nustatytų faktų ir aplinkybių. Taip būtų išvengta neesminių mokestinių ginčų, sumažėtų institucijų, nagrinėjančių mokestinius ginčus, darbo krūvis bei pagerėtų neigiamas mokesčių mokėtojų požiūris į mokesčių administratorių.

Tikslinga nustatyti pareiginę atsakomybę už mokesčių administratorių patikrinimo aktuose daromas klaidas ir privalomą kvalifikacijos lygį.

Patikrinimo akto kokybę būtų galima užtikrinti paprastais, tačiau efektyviais būdais: organizuoti seminarus, kursus, rengti rekomendacijas, taisykles, reglamentuojančias griežtus patikrinimo akto reikalavimus, nuolat kelti mokesčių administratorių kvalifikaciją.

Mokestinių ginčų metu paskirtos mokesčių užtikrinimo priemonės nepažeidžia mokesčių mokėtojų nuosavybės neliečiamumo principo.



LITERATŪRA

1. **Schwarze J.** European Administrative Law. Office for Official Publications of the European Communities. – London, 1992.
2. **Jasaitis E.** Viešasis administravimas. – Kaunas: Technologija, 1999.
3. **Ваш** налоговый адвокат. Советы юристов: сборник статей. – Москва, 1997.
4. **Keibus P.** Mokesčiai visiems turi būti aiškūs ir teisingi // Mokesčių žinios. 1999. Nr. 12.
5. **Auštrevičius P., Pupkevičius D., Treigienė D.** Šiuolaikinių ekonomikos terminų enciklopedinis žodynas. – Vilnius, 1998.
6. **Žvirblis A.** Mokesčių žinynas. – Vilnius, 1998.
7. **Mokesčių** administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 1995. Nr. 61.
8. **Valstybinės** mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2002 m. spalio 24 d. viršininko įsakymas Nr. 298, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2002 m. lapkričio 19 d. viršininko įsakymas Nr. 334 // Valstybės žinios. 2002. Nr. 117.
9. **Maksimaitis M.** Mykolo Riomerio mokslas apie valstybę. – Vilnius, 1997.
10. **Lietuvos Respublikos** civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000. Nr. 74.
11. **McGruder Faris E.** Accounting and Law in a Nutshell. – StPaul, 1984.
12. **Gurskis V., Šapalienė L.** Mokestinis darbas. – Vilnius: Vilniaus aukštesnioji ekonomikos mokykla, 1996.
13. **Химичева Н. И.** Финансовое право. – Москва, 1996.
14. **Valstybinės** mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2000 m. gegužės 15 d. įsakymas Nr. 99 „Dėl mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo patikrinimo rezultatų įforminimo taisyklių, akto formos FR0172, pažymos formos FR0173, ataskaitos formos FR0059(2R) ir jos pildymo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2000. Nr. 41; Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 1999 m. įsakymas Nr. 68 „Dėl patikrinimų organizavimo ir įforminimo taisyklių patvirtinimo (nepublikuotas)“.
15. **Marcijonas A., Sudavičius B.** Mokesčių teisė. – Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 1998.
16. **Wade H. W. R., Forsyth L. C. F.** Administrative law. Seventh edition. – Oxford: Clarendon press, 1994.
17. **Tiberghiem A.** Belgian Taxation. – Netherlands, 1998; **Lefebvre's F.** Monaco Tax and Legal Guide. – Paris, 1991.
18. **Valstybinės** mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2002 m. lapkričio 19 d. viršininko įsakymas Nr. 334 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. rugpjūčio 31 d. įsakymu Nr. 218 patvirtintų mokesčių mokėtojų patikrinimų atlikimo, patikrinimų rezultatų įforminimo ir patikrinimo aktų tvirtinimo taisyklių dalinio pakeitimo ir papildymo“ // Valstybės žinios. 2002. Nr. 117.
19. **Tait A. A.** Value Added Tax. International Practice and Problems: – Washington, 1998; **Cudak A. C.** Making Foreign People Pay. – Great Britain, 1992.
20. **Горбунова О.Н.** Финансовое право. – Москва: Юристъ, 1996.
21. **Lietuvos Respublikos** Konstitucija // Valstybės žinios. 1992. Nr. 33.
22. **Europos** žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija // Valstybės žinios. 1995. Nr. 40.
23. **Konstitucinio** Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1,2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ // Valstybės žinios. 1997. Nr. 67.



Audit of Tax Payer

Dr. Egidija Smalakienė

Law University of Lithuania

SUMMARY

The paper gives an analysis of tax-legal relations between a taxpayer and tax administrator, arising during the tax inspection, as well as essential amendments to legal acts on the said issue. This

paper is aimed to identify and discuss the rights and duties of participants of the tax-legal relations, regulated and not regulated in legal acts during the tax inspection. On the basis of practical analysis of tax inspections and the survey conducted, the paper presents proposals concerning the regulation of the legal status of the participants of tax-legal relations. The types of taxpayers inspections are analyzed, the requirements, set for the execution of inspection results as process documents, are discussed, priorities in the planning of tax inspections are stated, and taxpayers, attributed to group of taxpayers of increased risk, are listed. The procedure of preparation for tax inspection is analyzed, the cases of continued inspection are stated. Types of decisions concerning the approval of inspection acts are discussed. The limits of tax inspection are determined. The conformity of the Law on Tax administration with the Constitution of the Republic of Lithuania and international legal acts is analyzed.

The paper has been prepared upon analyzing and generalizing the provisions of the laws and legislative acts currently valid in Lithuania in various branches of law, publications by Lithuanian and foreign authors, relevant to the issues under analysis.

