

III. VIEŠOJI TEISĖ

MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO SAMPRATA

Doktorantas Arūnas Bertulis

Lietuvos teisės universitetas, Teisės fakultetas, Finansų ir mokesčių teisės katedra
Ateities g. 20, 2057 Vilnius
Telefonas 71 45 21
Elektroninis paštas fmtk@ltu.lt

Pateikta 2000 m. gruodžio 13 d.

Parengta spausdinti 2001 m. gruodžio 28 d.

*Recenzavo Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedros vedėjas
dr. Algirdas Miškinis ir šios katedros doc. dr. Gediminas Davulis*

S a n t r a u k a

Dėl deficitinio pastarųjų metų Lietuvos valstybės biudžeto daug dėmesio formuojant biudžeto pajamas krepiama į mokesčių administravimo kokybę. Kompetentingoms institucijoms ir jų funkcijoms apibrėžti 1995 m. priimtas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas pirmą kartą įtvirtino mokesčių administravimo sampratą. Iki šiol dauguma autorių mokesčių teisės šaltiniuose pateikia įstatyme nustatytą mokesčių administravimo sampratą, bet jos nenagrinėja. Kai kurie iš jų (B. Sudavičius, J. Rimas), pateikia ir platesnį šio reiškinio apibrėžimą. Jų manymu, mokesčių administravimas – tai ne tik mokesčių administratoriaus ir tiesiogiai už mokesčių surinkimą ir kontrolę atsakingos institucijos, bet ir kitų įstatymų vykdomosios ir įstatymų leidžiamosios valdžios institucijų bei teismų praktinė veikla. Pagrindas tokiam interpretavimui – termino „administravimas“ daugiareikšmiškumas viešojoje teisėje.

Šiame straipsnyje apibendrinama termino „viešasis administravimas“ vartojimo Lietuvos administracinėje teisėje reikšmė. Šio apibendrinimo pagrindu viešąjį administravimą suprantant kaip įstatymų įgyvendinimą ir vykdymą analizuojama mokesčių administravimo samprata.

Vienas svarbiausių mokesčių teisės aktų Lietuvoje yra 1995 m. birželio 28 d. Lietuvos Respublikos Seimo priimtas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Nr. I–974) [1]. Šiuo įstatymu buvo siekiama padėti mokesčių mokėtojui laiku ir teisingai sumokėti mokesčius bei priderinti mokesčių administravimo būdus ir metodus prie Vakarų šalių mokesčių administravimo standartų. Mokesčių administravimo įstatyme nauja buvo ne tik tai, kad jis nustatė mokesčių administratoriaus bei mokesčių mokėtojų teises ir pareigas, mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką, mokesčių bei su jais susijusių lėšų išieškojimo bei ginčo tvarką, bet ir pagrindines mokesčių teisės sąvokas, kurios iki tol niekur nebuvo apibrėžtos. Viena iš įstatymo 2 straipsnyje naujai įtvirtintų sąvokų buvo „mokesčių administravimo“ sąvoka [1].

„Mokesčio administravimas – tai mokesčio administratoriaus teisių ir pareigų bei mokesčio mokėtojo teisių ir pareigų įgyvendinimas, mokesčio apskaičiavimas, sumokėjimas ir išieškojimas, atsakomybės už netinkamą mokesčio apskaičiavimą ir mokėjimą taikymas, mokesčio paskirstymas, informacijos mokesčių mokėtojams teikimas“ [1, 2 str.].

Atsižvelgiant į tai, kokios valstybės institucijos Mokesčių administravimo įstatyme yra įvardytos kaip mokesčių administratoriai (7 str.) ir į joms įstatymu nustatytą tikslą – vykdyti

Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymus (1 str.), matome, kad mokesčių administravimo samprata apima konkrečių vykdomosios valdžios (Valstybinės mokesčių inspekcijos, iš dalies Muitinės ir Aplinkos ministerijos) institucijų pagrindines funkcijas, skirtas mokesčių įstatymams įgyvendinti [1].

Būtent įstatyme pateikta „mokesčių administravimo“ sąvoka vartojama daugelyje mokesčių teisės teorijos šaltinių [2, p. 19; 3, p. 189; 4, p. 70]. Vartojama, tačiau nenagrinėjama.

Tėra tik keletas atvejų, kai mokesčių administravimas apibrėžiamas kitaip, nei nustatyta įstatymo. B. Sudavičiaus nuomone, mokesčių administravimas plačiaja prasme – tai „įvairių valstybės (savivaldybių) institucijų ir jų taikomų priemonių siekiant nustatyti ir surinkti mokesčius sistema. Šia prasme mokesčio administravimas apima įvairių valstybės (savivaldybių) institucijų – Seimo, Vyriausybės, teismų, Finansų ministerijos ir kitų – praktinę veiklą priimančią ir įgyvendinančią mokesčių įstatymus“ [5, p. 36]. Toks apibrėžimas gautas mokslininkui prilyginus administravimą „valdymo“ sąvokai, kuri plačiaja prasme suprantama kaip visų valstybės (įstatymų leidžiamosios, įstatymų vykdomosios ir teismų) institucijų vykdomas valdymas. Siauroji mokesčių administravimo prasmė, jo manymu, išskyrus mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų įgyvendinimą, yra tapati Mokesčių administravimo įstatymo nustatytajai [5, p. 36–37].

J. Rimas taip pat vartoja praplėstą įstatymu nustatytą mokesčių administravimo apibrėžimą ir jį supranta kaip „mokesčių įstatymo pagrindimą ir priskyrimą valstybės arba savivaldybių biudžetinėms įplaukoms formuoti; mokesčio apskaičiavimą, mokėjimą ir išieškojimą; atsakomybės už netinkamą mokesčio apskaičiavimą ir mokėjimo taikymą, mokesčio mokėtojo teisių ir pareigų bei mokesčio apskaičiavimą, sumokėjimą, išieškojimą, kontroliuojančių institucijų teisių ir pareigų įgyvendinimą; informacijos mokesčio mokėtojui teikimą“ [6, p. 9]. Šiuo atveju įstatyme numatyta mokesčių administravimo samprata praplečiama mokesčių įstatymo pagrindimu ir priskyrimu valstybės ar savivaldybių biudžeto išlaidoms formuoti. Ši funkcija (pagrindimo ir priskyrimo) nepriklauso įstatymų leidžiamosios valdžios kompetencijai. Tokią išvadą darome atsižvelgdami į Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnyje išdėstytas nuostatas. Šis straipsnis numato, kad valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų ir rinkliavų, kurie gali būti nustatomi tik Seimo priimtų įstatymų, nurodant, kokiam biudžetui (valstybės ar savivaldybių) priskiriamos iš jų gautos pajamos pagrindu [7, p. 49].

Akivaizdu, kad pagal minėtus mokslininkų apibrėžimus mokesčių administravimas apima ne tik mokesčių administratoriaus, tiesiogiai už mokesčių surinkimą ir kontrolę atsakingos institucijos, bet ir įstatymų leidžiamosios, įstatymų vykdomosios valdžios institucijų bei teismų praktinę veiklą.

Suprantama, kyla klausimas, ar gali mokesčių administravimo samprata turėti daug platesnį apibrėžimą nei tokį, koks yra nustatytas Mokesčių administravimo įstatyme? Atsakyti į šį klausimą galėtų padėti termino „administravimas“ reikšmės valstybės valdyme nustatymas, taip pat išsamesnė Mokesčių administravimo įstatymo analizė.

Lotyniškos kilmės žodis *administruoti* (*administrare*) bendriausia prasme reiškia tvarkyti, valdyti. Tačiau Lietuvos, kaip ir Vakarų valstybių, administracinėje teisėje greta administravimo vartojama dar ir viešumo samprata, pabrėžianti valstybės institucijų, kaip valdymo subjekto, dalyvavimą.

Viešojo administravimo sampratos, perimtos iš anglosaksų teisinės sistemos, problemškumą šalies administracinės teisės teorijoje gana plačiai yra nagrinėję A. Šakočius bei D. Žilinskas, todėl apsistosime tik ties galutine šios sampratos reikšme [8 p. 255–256; 10]. D. Žilinsko nuomone, su kuria linkę sutikti ir mes, viešasis administravimas iš esmės yra ne kita kaip valstybės valdymas. Minėto mokslininko išvada išplaukia iš viešojo administravimo sampratos, nustatytos 1999 m. priimto Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatyme [9]. Šio įstatymo 3 straipsnio 1 dalyje ji apibrėžiama kaip „įstatymais ar kitais teisės aktais reglamentuojama valstybės ar vietos savivaldos institucijų, kitų įstatymais įgaliotų subjektų vykdomoji veikla, skirta įstatymams, kitiems teisės aktams, vietos savivaldos institucijų sprendimams įgyvendinti, numatytoms viešosioms paslaugoms administruoti“ [9]. Sąvokos apibrėžime žodžiai „vykdomoji veikla“ nukreipia į procesą, tradiciškai vadinamą valstybės

valdymu (vykdomosios valdžios institucijų veikla įgyvendinant ir vykdamas įstatymus) [10, p. 35–37].

Taigi darytina išvada, kad Seimo, kaip įstatymų leidžiamosios valdžios institucijos, ir teismų, kaip teisingumo vykdomosios institucijų, veiklos viešasis administravimas neapima.

Mokesčiai – pagrindinis valstybės (savivaldybių) biudžeto pajamų šaltinis. Pabrėžiant jų svarbą Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnyje yra įtvirtinta nuostata, kad mokesčius, privalomuosius mokėjimus ir rinkliavas gali nustatyti tik Seimo priimti Lietuvos Respublikos įstatymai [7, p. 49]. Tik mokesčių įstatymai gali nustatyti mokesčių objektų, mokesčių savybių subjektus, jų teises ir pareigas, mokesčių dydžius, mokėjimo terminus, išimtis ir lengvatas [11]. Šių įstatymų vykdymas (priimant poįstatyminius aktus, reguliuojančius jų įgyvendinimo tvarką, įgyvendinant konkrečias mokesčių įstatymų normas) Konstitucijos 94 straipsnyje pavestas Vyriausybei [7, p. 43; 11]. Taip apibrėžiama vykdomosios valdžios institucijų kompetencija vykdamas mokesčių įstatymus. Šias institucijas detaliau apibrėžia Mokesčių administravimo įstatymas. Įstatymo 6 straipsnis taip pat nustato, kad Seimo priimtus mokesčių įstatymus, taip pat ir šį įstatymą įgyvendina Lietuvos Respublikos Vyriausybė, o kai yra jos pavedimas – Finansų ministerija. Jokiai kitai valstybės institucijai negali būti pavesta įgyvendinti mokesčių įstatymus, išskyrus Finansų ministeriją, jeigu to nenumato Mokesčių įstatymas [1].

Be valstybės institucijų, mokesčių įstatymų vykdymas pavedamas ir vietos savivaldos institucijoms. Konstitucijos 119 straipsnio 4 dalis nustato, kad įstatymus savivaldybių tarybos tiesiogiai įgyvendina per jai atskaitingas vykdomąsias institucijas (valdybą, merą), tačiau 121 straipsnio 2 dalimi suteikia teisę ir savivaldybių taryboms įgyvendinti mokesčių įstatymus jų numatytu mastu ir tvarka, nustatant vietos rinkliavas, numatant mokesčių ir rinkliavų lengvatas [7, p. 47]. Mokesčių įstatymai (pvz., žemės, paveldimo ar dovanojamo turto, prekyviečių) savivaldybių taryboms arba valdyboms suteikė teises padidinti arba sumažinti mokestį arba nuo jo atleisti konkretų mokesčio mokėtoją, atidėti mokesčių mokėjimo terminą.

Atsižvelgiant į minėtus teiginius, mūsų nuomone, mokesčių administravimas galėtų būti suprantamas ir plačiąja prasme, tačiau tik tiek, kiek tai apima mokesčių įstatymų įgyvendinimą ir vykdymą, todėl siūlome mokesčių administravimą šiuo atveju suprasti kaip kompetentingų valstybės (savivaldybių) institucijų (Vyriausybės, Finansų ministerijos, savivaldybių tarybų ir valdybų) praktinę veiklą, atliekamą įgyvendinant ir vykdamas mokesčių įstatymus.

Siaurąja prasme mokesčių administravimą reikėtų traktuoti taip, kaip tai nustatyta Mokesčių administravimo įstatyme, tačiau su viena išimtimi.

Įstatyme pateiktoje sąvokoje, be mokesčių administratoriui pavestų funkcijų, sudarančių mokesčių administravimo turinį, numatytas ir mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų įgyvendinimas. Žvelgiant į šią formuluotę mokesčių administratoriaus ir mokesčių administravimo sampratų kontekste ji galėtų būti suprasta dvejopai [1, 2 str.]:

- 1) kaip mokesčių mokėtojo vykdomas mokesčių administravimas, pasireiškiantis įstatymo nustatytų teisių ir pareigų įgyvendinimu;
- 2) kaip mokesčių administratoriaus pareiga įgyvendinti mokesčių mokėtojo teises ir pareigas, nes mokesčių administratorius yra už administravimą atsakinga institucija.

Pirmu atveju, be abejo, mokesčių mokėtojas, mokėdamas mokesčius (atlikdamas įstatymu jam nustatytą pareigą) ar reikalaujamas informacijos, būtinos šiai pareigai atlikti, (realizuodamas suteiktą teisę) prisideda prie mokesčių įstatymo įgyvendinimo [1, 21 str.]. Tačiau ši veikla nėra mokesčių administravimas kaip viena iš valstybinio valdymo forma. Tai visiškai teisingai pažymėjo ir B. Sudavičius [5, p. 37].

Administracinės teisės teorijoje valdymo kategorijos esmę sudaro kryptingas valdymo subjekto poveikis valdymo objektui. Valstybinio valdymo atveju valdymo subjektas yra vykdomosios valdžios institucijos. Joms pavestas uždavinys – įgyvendinant ir vykdamas įstatymus nepertraukiamai vadovauti šalies ūkiniam, socialiniam, kultūriniam ir administraciniam gyvenimui (valdymo objektui) [12, 47]. Panaši situacija susiklostė ir kompetentingoms valdymo institucijoms (mokesčių administratoriams) užtikrinant laiku atliekamą mokestinių pajamų

rinkimą į nacionalinį biudžetą. Šiuo požiūriu nagrinėjamoje sąvokoje valdymo objektas yra mokesčių mokėtojas, nes į jį nukreipti konkretūs mokesčių administratoriaus veiksmai.

Toks mokesčių administravimo sampratos dalies formuluotės supratimas, kai mokesčių mokėtojas sutapatinamas su mokesčių administratoriumi, mūsų nuomone, yra klaidingas.

Klaidingas, esant dabartiniam apibrėžimui, ir teiginys, kad mokesčių administratorius yra įpareigotas įgyvendinti mokesčių mokėtojo teises ir pareigas. Įgyvendinimas – tai paties mokesčių mokėtojo veiksmų, nustatytų teisės normose, atlikimas arba susilaikymas nuo jų. Juk tik jis pats privalo sumokėti nustatytus mokesčius, vesti buhalterinę apskaitą, reikalauti iš mokesčių administratoriaus atitinkamos informacijos ir t. t.

Kadangi mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas yra mokestinių teisinių santykių subjektai, mokėtojo teisių ir pareigų įgyvendinimas glaudžiai susijęs su tuo, kaip savo pareigas ir teises vykdys mokesčių administratorius. Sunku tikėtis, kad mokesčių mokėtojas teisingai sumokės visus jam priklausančius mokesčius, jei mokesčių administratorius nesuteiks arba suteiks prieštaringą informaciją mokesčių mokėjimo klausimais, nekontroliuos, ar teisingai vedama mokėjimo arba buhalterinė apskaitos ir pan. Taigi mokesčių administratorius turėtų tinkamai užtikrinti mokėtojo teisių ir pareigų įgyvendinimą. Į tai nukreipta ir mokesčių administravimo sampratoje nustatyta informacijos mokesčių mokėtojui suteikimo (iš esmės – mokėtojo švietimo) funkcija.

Antruoju atveju atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo užimamą svarbią vietą mokesčių administravimo procese eliminuoti jį iš šios sąvokos nebūtų protinga, todėl esama formuluotė, mūsų nuomone, turėtų būti papildyta mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų vykdymo užtikrinimu.

Išvados

1. Atsižvelgiant į „Viešojo administravimo“ sąvokos turinį mokesčių administravimas gali būti suprantamas tiek plačiąja, tiek siaurąja prasmėmis. Pirmuoju atveju mokesčių administravimas būtų apibrėžiamas kaip kompetentingų valstybės (savivaldybių) institucijų (Vyriausybės, Finansų ministerijos, savivaldybių tarybų ir valdybų) praktinė veikla, atliekama įgyvendinant ir vykdant mokesčių įstatymus.

2. Siaurąja prasme mokesčių administravimas galėtų būti suprantamas taip, kaip tai įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatyme, tačiau sąvoką „mokesčio mokėtojo teisių ir pareigų įgyvendinimas“ reikėtų keisti sąvoka „mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų vykdymo užtikrinimas“.



LITERATŪRA

1. **Valstybės žinios**. 1995. Nr. 61–1525.
2. **Rimas J., Stačiokas R.** Verslininkams apie mokesčius. – Vilnius, 1998.
3. **Buškevičiūtė E., Pukelienė V.** Valstybės mokesčių sistema. – Kaunas, 1998.
4. **Žvirblis Ž.** Mokesčių žinynas. – Vilnius, 1998.
5. **Marcijonas A., Sudavičius B.** Mokesčių teisė: mokomasis leidinys. – Vilnius, 1998.
6. **Rimas J.** Vietinių mokesčių ir rinkliavų administravimo tobulinimas (Lietuvos savivaldybių pagrindu): daktaro disertacija. – Kaunas, 1999.
7. **Lietuvos Respublikos** Konstitucija Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d. referendume. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 1994.
8. **Viešasis administravimas**. – Kaunas, 1999.
9. **Lietuvos Respublikos** viešojo administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 1999. Nr. 60–1945.
10. **Žilinskas D.** Ar lipsime į medį iš viršaus? // Justitia. 2000. Nr. 1.
11. **Lietuvos Respublikos** Konstitucinio Teismo 2000 m. spalio 18 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių „Būtingės nafta“, „Mažeikių nafta“ ir „Naftotiekis“ reorganizavimo įstatymo, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Seimo nutarimo „Dėl strateginio investuotojo pripažinimo“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos nacionalinio saugumo pagrindų įstatymui“ // Valstybės žinios. 2000. Nr. 88–2724.
12. **Lapinskas K., Petkevičius P.** Tarybinė administracinė teisė. – Vilnius, 1980.



Comprehension of the Tax Administration

Doctoral Candidate Arūnas Bertulis

Law University of Lithuania

SUMMARY

Due to the recent years' deficit State Budget of the Republic of Lithuania, a particular attention while forming the Budget income is being focused on the quality of tax administration. In order to define the sets of competent institutions and their functions, the Law on the tax administration adopted by the Parliament of the Republic of Lithuania in 1995, for the first time consolidated the comprehension of the tax administration. Up till now the majority of authors only indicate in the sources of law the comprehension of the tax administration established by the law, but do not analyse it. Some of them (Assoc. prof. B. Sudavičius, Dr. J. Rimas) also give a more detailed definition of this phenomenon. According to them, tax administration is the practice of the tax administrator, the institution directly responsible for collection and control of taxes as well as of other executive and legislative institutions of government and courts. The reason of such interpretation is the diversity of meanings of the term "administration" in the public law.

This article generalizes the meaning of the term "public administration" usage in the Lithuanian administrative law. On the basis of this generalization, relating to the public administration as to the enforcement and execution of law, the comprehension of the tax administration is being analysed.

