

MOKESTINĖS PASKOLOS SUTARTIES REIKŠMĖ REGULIUOJANT MOKESTINĖS NEPRIEMOKOS ATIDĖJIMĄ IR IŠDĖSTYMĄ

Laura Paškevičienė

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto doktorantė
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius
Tel. (+370 5) 236 61 70
El. paštas: l.paskeviciene@gmail.com

Straipsnyje nagrinėjamas mokestinės paskolos sutarties institutas, sistemškai analizuojant šios sutarties sudarymo, jos sąlygų nustatymo teisinį reglamentavimą bei jos santykį su mokesčių administratoriaus sprendimu dėl mokestinės nepriemokos atidėjimo / išdėstymo. Remiantis šia analize siekiama atskleisti, ar mokestinės paskolos sutartis atitinka dvišalio sandorio esmę, įvertinti jos reikšmę mokestinės nepriemokos atidėjimo / išdėstymo santykiams reguliuoti esamo teisinio reguliavimo ir perspektyviniu požiūriu.

The article deals with a payment agreement of tax arrears, which in the Lithuanian laws is called a “tax loan agreement”, systematically analyzing the legal regulation of the contracting procedure, the stipulation of conditions of this agreement and its relationship with the tax administrator’s decision on granting time to pay tax arrears, and (or) permitting to pay it in installments. Consequently, basing on the latter analysis the article aims at revealing if a “tax loan agreement” has a nature of a bilateral arrangement, and at evaluating the substance of it in the regulation of the tax arrears’ deferment relations by present and perspective approaches.

Įvadas

Mokestinės paskolos sutartis mokesčių teisėje reglamentuota ir teisinių santykių praktikoje naudojama kaip mokestinės nepriemokos atidėjimo / išdėstymo (toliau – nepriemokos atidėjimas) instrumentas. Kuriant nepriemokos atidėjimo santykių teisinį reguliavimą pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 17, 26, 26-1, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 37, 38, 39, 39-1, 49, 50, 52, 54, 55, 56, 57, 58 straipsnių papildymo ir pakeitimo bei papildymo 27-1, 27-2, 29–1,

52-1, 56-1 straipsniais ir 47, 48 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymą [5], įsigaliojusį 1998 m. liepos 31 d., įstatymų leidėjui nekilo klausimų, kodėl nepriemokos atidėjimo santykiui reguliuoti reikėtų pasitelkti ne tik mokesčių administratoriaus aktą, bet ir mokestinės paskolos sutartį; sistemškai neanalizuota, kaip šis naujas institutas derės su esamais civilinės ir mokesčių teisės institutais, nepateikta svarstymų ir argumentų, ar ši sutartis atitiktų sutarties kaip dvišalio sandorio esmę. Nustatytasis nepriemokos atidėjimo teisinis reglamentavimas yra įgyvendinamas

praktiškai – mokestinės paskolos sutartys sudaromos ir vykdomos, tačiau ginčai dėl šios sutarties sudarymo, jos sąlygų nustatymo ir nutraukimo sprendžiami nagrinėjant išimtinai mokesčių administratoriaus veiksmų, priimant administracinį aktą dėl nepriemokos atidėjimo ar sutarties nutraukimo, pagrįstumą administracinės ir mokesčių teisės požiūriu. Nors teismų praktikoje yra pasisakyta dėl subsidaraus CK normų taikymo viešiesiems teisiniams santykiams galimybės (būtinybės) [14], mokesčių administratoriaus, kaip būsimos ar esamos mokestinės paskolos sutarties šalies, veiksmai teismuose nėra vertinti kitokiomis nei viešosios teisės kategorijomis. Daugumos įprastų sutartinių santykių ginčų, pavyzdžiui, dėl sutarties pripažinimo negaliojančia, jos sąlygų keitimo, vykdymo dėl pažeidimo kreditoriaus (šiuo atveju – mokesčių administratoriaus) kaltės, nepriemokos atidėjimo santykių srityje apskritai nekyla.

Esant tokiam nepriemokos atidėjimo teisinių santykių reglamentavimui ir ginčų dėl jų nagrinėjimo praktikai, tikslinga analizuoti, kokią teisinę reikšmę mokestinės paskolos sutartis turi minėtiems santykiams sukurti ir reguliuoti. Jau vien dėl to, kad sutartis, kaip teisinis instrumentas, nėra tradicinis tiek administracinės, tiek mokesčių teisės srityje, mokestinės paskolos sutarties esmės ir teisinės reikšmės minėtiems santykiams reguliuoti teorinė analizė yra reikalinga ir aktuali. Galbūt tokia analizė padėtų spręsti ir dėl galimybės (būtinybės) sudarant šias sutartis taikyti ir civilinės teisės principus ar subsidiariai – šios teisės normas. Iki šiol teisės mokslo darbuose minėta teorinė analizė nebuvo pateikiama. Mokestinės teisės šaltiniuose

esti tik perrašomas nepriemokos atidėjimo santykių teisinis reglamentavimas, trumpai jį pakomentuojant, pažymima, kad remiantis minėtu sprendimu yra sudaroma mokestinės paskolos sutartis, tačiau išsamaus teorinio šio teisinio instituto nagrinėjimo kol kas nėra pateikta [17, p. 96–99; 18 p. 199–202]. Teisės literatūroje [21, p. 181, 182] pasitaikančius teiginius, kad mokestinės paskolos sutartis priskirtina prie administracinių sutarčių, galima laikyti teorinio pobūdžio bandymu rasti šios sutarties vietą teisinėje sistemoje, tačiau šie teiginiai yra epizodiški ir nepagrįsti sisteminiu moksliniu nagrinėjimu, o kol kas nesant išsamaus moksliskai pagrįsto išsamaus tyrimo dėl administracinės sutarties instituto Lietuvos teisinėje sistemoje, mokestinės paskolos sutarties esmė ir teisinė reikšmė vien šiuo priskyrimu nėra pakankamai atskleidžiama.

Kadangi teisinio reglamentavimo srityje nustatyti du nepriemokos atidėjimo reguliavimo instrumentai – mokesčių administratoriaus sprendimas dėl mokestinės nepriemokos atidėjimo ir (ar) išdėstymo (toliau – sprendimas dėl nepriemokos atidėjimo) ir mokestinės paskolos sutartis, siekiant atskleisti pastarosios teisinę reikšmę minėtiems santykiams reguliuoti, tikslinga analizuoti šių teisės aktų santykį. Teoriniu požiūriu taip pat svarbu atsakyti į klausimą, ar mokestinės paskolos sutartis turi analogišką reikšmę šiems santykiams reguliuoti kaip dvišalis sandoris civilinės teisės srityje, todėl tikslinga analizuoti, ar mokestinės paskolos sutartis turi dvišalio sandorio ar analogiškus jiems požymius. Nagrinėtina, ar ši sutartis įkūnija suderinta šalių valia pagrįstą susitarimą sukurti, pakeisti, nutraukti teisinius santykius, vie-

nai šaliai įsipareigojant atlikti tam tikrus veiksmus (susilaikyti nuo jų atlikimo), o kitai – įgyjant atitinkamą reikalavimo teisę, ar ji yra naujo teisinio santykio sukūrimo aktas, nustatantis naujas taisykles, skirtas reguliuoti šio santykio šalių elgesį taip, kaip jis nėra reguliuojamas mokesčių teisės normomis ir jų taikymo aktais.

Straipsnyje loginiu, sisteminiu, lyginamuoju metodais siekiama atskleisti mokesstinės paskolos sutarties teisinę reikšmę, analizuojant jos santykį su mokesčių administratoriaus sprendimu dėl nepriemokos atidėjimo, ir tai, ar ši sutartis atitinka sutarties kaip dvišalio sandorio esmę, pateikiamos apibendrintos išvados straipsnio tema.

Mokestinės paskolos sutarties sudarymo procedūros teisinis reglamentavimas

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme [3] (toliau – MAĮ) nustatyta, kad mokesstinės nepriemokos mokėjimas atidedamas arba išdėstomas mokesčių administratoriaus sprendimu. Šio sprendimo pagrindu sudaroma mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus mokesstinės paskolos sutartis (MAĮ 88 str. 1 ir 2 d.). Taigi įstatyme nustatyta, kad dėl nepriemokos atidėjimo yra priimami ir pasirašomi du skirtingi teisės aktai, tačiau jų sudarymo ir priėmimo procedūra nėra apibrėžta.

Nepriemokos atidėjimą detalizuojančios Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklėse [6] (toliau – Taisyklės), kaip administracinis norminis aktas, nepateikiama išsamaus teisinio reglamentavimo, kuriuo remiantis būtų galima spręsti apie būtent mokesstinės

paskolos sudarymo procedūrą. Išsamiau jose aprašyta tik mokesčių administratoriaus sprendimo dėl nepriemokos atidėjimo sudarymo procedūra.

Pagrindas pradėti šią procedūrą yra mokesčių mokėtojo prašymas vietos mokesčių administratoriui. Šiame prašyme, be kitų dalykų, turi būti nurodomas laikotarpis, kuriam prašoma atidėti arba išdėstyti mokesstinės nepriemokos sumokėjimo terminą, arba pageidaujamas atsiskaitymo pagal mokesstinės paskolos sutartį grafikas (13.4 p.) ir mokesstinės nepriemokos, kurios sumokėjimą prašoma atidėti arba išdėstyti, dydis, t. y. nurodytos prašomų atidėti arba išdėstyti mokesčių sumos (atskirai pagal kiekvieną mokesčių), baudų ir kiekvieno mokesčio delspinigių sumos (13.5 p.). Vietos mokesčių administratorius per 30 dienų nuo mokesčių mokėtojo prašymo ir visų prašymui nagrinėti reikiamų dokumentų pateikimo dienos išnagrinėja šį prašymą, surenka papildomą informaciją ir priima sprendimą. Tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas pateikia prašymą atidėti arba išdėstyti dar nesusidariusią mokesstinę nepriemoką, sprendimas negali būti priimtas anksčiau kaip mokesstinės nepriemokos susidarymo dieną. Sprendimas įteikiamas mokesčių mokėtojui (18 p.). Taigi, matyti, kad pirmiausia mokesčių mokėtojas pateikia prašymą dėl sprendimo atidėti (išdėstyti) nepriemoką priėmimo ir jame konkrečiai apibrėžia nepriemokos atidėjimo *pageidaujamas* esmines sąlygas, jos yra būtini prašymo atidėti nepriemoką elementai. Nagrinėdamas minėtąjį prašymą, viešojo administravimo subjektas priima sprendimą, kuriuo šias sąlygas galbūt koreguoja (pvz., priima sprendimą ne dėl visos prašytos sumos, o jos dalies;

nustato kitokius mokestinės nepriemokos mokėjimo terminus, nei to prašo mokesčių mokėtojas). Vadinasi, darytina išvada, kad minėtos esminės sąlygos pirmiausia yra nustatomos ne mokestinės paskolos sutartyje, o viešojo administravimo procedūros metu dėl minėtojo sprendimo priėmimo. Būtent pastarajame akte oficialiai nustatoma, kokią sumą sudaro mokestinė nepriemoka, kokiam terminui yra atidedama ir (ar) išdėstoma ši suma, ir tik vėliau šios sąlygos remiantis minėtu sprendimu perkeliamos (perrašomos) į mokestinės paskolos sutartį.

Iš Taisyklių IV skyriaus matyti, kad mokestinės paskolos sutartis yra reglamentuota kaip minėto sprendimo įgyvendinimo (vykdymo) instrumentas, tačiau jokių konkrečių nuostatų dėl jos sudarymo procedūros nei šiame, nei V taisyklių skyriuje „Mokestinės paskolos sutarties sudarymo ir vykdymo sąlygos“ nėra. Pastarajame išimtinai kalbama tik apie esmines šios sutarties sąlygas: mokestinės nepriemokos mokėjimą pagal grafiką (31 p.), įmokų mokėjimo pradžios atidėjimą (38 p.), palūkanų apskaičiavimą, perskaičiavimą ir mokėjimą (33–39 p.).

Darytina išvada, kad specialių mokestinės paskolos sudarymo procedūrinių nuostatų nėra. Jos sudarymas plaukia tiesiogiai iš sprendimo dėl nepriemokos atidėjimo priėmimo. Pastarojo priėmimo procedūros metu yra nustatomos pagrindinės nepriemokos atidėjimo sąlygos. Dėl minėtų esminių sąlygų nėra toliau deramasi ar diskutuojama, jos tiesiog perrašomos į mokestinės paskolos sutarties projektą. Teisinis reglamentavimas nenustato mokesčių administratoriui pareigos šį projektą papildomai derinti su mokesčių mokėtoju, jis

pateikiamas jam tik pasirašyti. Taigi turinio požiūriu šią procedūrą galima laikyti ir mokestinės paskolos sutarties sudarymo procedūra.

Mokesčių administratoriaus sprendimo dėl nepriemokos atidėjimo ir mokestinės paskolos sutarties teisinis turinys

Nepriemokos atidėjimo santykių reguliavimą MAĮ 88 straipsnis ir Taisyklės sieja su dviem teisės aktais: mokesčių administratoriaus sprendimu dėl nepriemokos atidėjimo ir mokestinės paskolos sutartimi. Šių teisės aktų turinys įstatyme nėra detaliam reglamentuotas, jį atskleidžia poįstatymiais aktais patvirtintos minėto sprendimo ir sutarties formos.

Iš Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymu [7] patvirtintos Sprendimo atidėti / išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą formos matyti, kad šiame sprendime yra nurodoma aiški mokesčių administratoriaus valia – nusprendžiama atidėti ir (ar) išdėstyti arba neatidėti ar neišdėstyti konkrečios mokesčių mokėtojo turimos mokestinės nepriemokos sumokėjimo. Nurodomos konkrečios atidedamos (neatidedamos) ir (ar) išdėstomos (neišdėstomos) nepriemokos sumos atskirai pagal kiekvieną mokesčio rūšį, taip pat baudų, delspinigių, palūkanų sumos ir bendra nepriemokos suma; nustatomi jos atidėjimo ar išdėstymo terminai. Jei išdėstant nepriemoką įmokų mokėjimo pradžia atidedama, nurodoma data, iki kada ji atidedama. Taip pat gali būti nustatomos papildomos mokestinės paskolos sutarties sudarymo sąlygos, kurios, remiantis įstatyminiu reglamentavimu, gali būti susijusios

su vykdomosios bylos vykdymo išlaidų padengimu, turto įkeitimu, hipoteka, garantija, laidavimu ir kt.

Mokestinės paskolos sutarties formų [8; 9] 1 punkte apibrėžiamas šios sutarties dalykas – mokestinės nepriemokos sumokėjimo termino atidėjimas ir (ar) išdėstymas nurodytam laikotarpiui. Šiame punkte nurodomos esminės šios sutarties sąlygos – mokestinės nepriemokos dydis ir jos atidėjimo ir (ar) išdėstymo bendras laikotarpis (nuo – iki). Taip pat šiame punkte gali būti nurodoma įmokų mokėjimo pradžios atidėjimo data, jei ji atidedama.

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

Mokestinės paskolos sutarties formų 7–10 punktuose nustatomos šios sutarties keitimo ir nutraukimo sąlygos. Minėta sutartis gali būti pakeista, jei yra priimtas mokesčių administratoriaus sprendimas dėl jos pakeitimo pagal Taisyklių 40 punktą. Keičiant šią sutartį, palūkanos,

padidintos palūkanos, palūkanų delspinigiai apskaičiuojami iki paskutinės dienos, po kurios bus pasirašyta nauja mokestinės paskolos sutartis. Mokesčių administratorius turi teisę nutraukti mokestinės paskolos sutartį, jei mokesčių mokėtojas nevykdo jos sąlygų, jei atidėtos ir (ar) išdėstytos nepriemokos apskaičiavimo pagrindumas apskundžiamas arba jei mokesčių mokėtojui iškeliami bankroto (restruktūrizavimo) byla. Likusi nesumokėta atidėtos nepriemokos dalis išieškoma MAĮ nustatyta tvarka. Jei per šios sutarties galiojimo laikotarpį sumokama tik dalis atidėtosios nepriemokos arba jei ši sutartis nutraukiama, sumokėta palūkanų suma perskaičiuojama atsižvelgiant į faktiškai pasinaudotą mokestinės paskolos sumą, o nuo likusių nesumokėtų mokesčių MAĮ nustatyta tvarka skaičiuojami delspinigiai.

Mokestinės paskolos sutarties formų 11–13 punktuose nustatomos baigiamosios sutarties sąlygos, iš kurių paminėtina, kad mokestinės paskolos sutartis įsigalioja nuo jos pasirašymo dienos.

Iš MAĮ, Taisyklių nuostatų ir mokestinės paskolos sutarties formų matyti, kad svarbiausia esminės sąlygas detalizuojanti jos dalis yra mokestinės nepriemokos ir palūkanų mokėjimo grafikas, tvirtinamas mokesčių administratoriaus. Jame yra nustatomos konkrečios nepriemokos dalys (jei nepriemoka išdėstoma), palūkanų dydžiai ir šių sumų mokėjimo terminai.

Išnagrinėjus mokesčių administratoriaus sprendimo dėl nepriemokos atidėjimo ir mokestinės paskolos sutarties turinį, matyti, kad abiejų šių aktų dalykas yra nepriemokos atidėjimas, o esminės jo sąlygos – šios nepriemokos dydis, jos atidėjimo ir (ar) išdėstymo terminas (-ai)

ir (ar) dalys) – yra nustatomos abiejuose minėtuose aktuose.

Mokestinės paskolos sutarties ir sprendimo dėl nepriemokos atidėjimo santykio problematika

Mokesčių administratoriaus sprendimas dėl nepriemokos atidėjimo yra mokestinės paskolos sutarties juridinis pagrindas. MAĮ 88 straipsnio 1 dalies norma yra imperatyvi: kai šis sprendimas yra priimtas, mokesčių administratoriui teisės aktais nėra numatyta dispozityvios galimybės nesudaryti mokestinės paskolos sutarties. Jos nesudarymo atvejus teisės aktai sieja su minėto sprendimo negaliojimu ar panaikinimu, pavyzdžiui, jeigu mokesčių administratoriaus sprendimu atidėtos arba išdėstytos mokestinės nepriemokos apskaičiavimo pagrindumas apskundžiamas po minėto sprendimo priėmimo, mokestinės paskolos sutartis nesudaroma ir sprendimas, kuriuo patenkinamas mokesčių mokėtojo prašymas, pripažįstamas negaliojančiu (Taisyklių 29 p.). Natūralu, kad nebelikus vieno iš būtinųjų teisinių šios sutarties sudarymo pagrindų, sutartis negali būti sudaryta. Apie šių aktų santykį galima spręsti ir iš jų įtakos priverstiniam nepriemokos išieškojimui reglamentavimo – visais atvejais ši išieškojimą sustabdo mokestinės paskolos sutarties sudarymas, o prašymo dėl minėto sprendimo priėmimo pateikimas ir sprendimo priėmimas *paprastai* (t. y. ne visada) yra pagrindas sustabdyti šį išieškojimą ar jo nepradėti.

Kai kurios teisės aktų nuostatos iš pirmo žvilgsnio sudaro įspūdį, kad sprendimas dėl nepriemokos atidėjimo yra susijęs su mokestinės paskolos sutartimi ir grįžtamuju ryšiu. MAĮ ir Taisyklėse pateiktos

šios sutarties, mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo ir išdėstymo sąvokos nepriemokos atidėjimą sieja su mokestinės paskolos sutarties priedo – mokestinės nepriemokos ir palūkanų mokėjimo grafiko – sudarymu. Toks sąvokų apibrėžimas tarsi leistų manyti, kad, kai nėra patvirtinto minėto grafiko ir minėtos sutarties, mokestinė nepriemoka teisiškai nelaikytina atidėta ir išdėstyta. Klausimų dėl mokesčių administratoriaus sprendimo dėl nepriemokos atidėjimo ir mokestinės paskolos sutarties santykio kelia ir Taisyklių 26 punkto nuostatos: ši sutartis pagal šią teisės normą laikoma sprendimo atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą įgyvendinimo forma. Per nustatytą terminą nesudarius mokestinės paskolos sutarties, minėtas sprendimas netenka galios nuo jo priėmimo dienos, t. y. *ab initio*. Tai teisiškai reikštų to sprendimo niekinumą, jei mokesčių mokėtojas pakeičia savo valią ir nebesudaro mokestinės paskolos sutarties.

Taigi, matyti, kad įgyvendinant teisinį reglamentavimą mokesčių administratoriaus sprendimas dėl nepriemokos atidėjimo ir mokestinės paskolos sutartis susieta teisinio pagrindo – teisinio įgyvendinimo akto ryšiu. Toks teisinis reglamentavimas tarsi reikštų, kad 1) abu šie teisės aktai laikomi būtiniais minėtiems santykiams, teisėms ir pareigoms atsirasti elementai; 2) mokesčių administratoriaus sprendimas turėtų reikšmės ne tiesiogiai minėtam teisiniam santykiui, o kitam teisės aktui – sutarčiai sukurti. Tačiau taip vertinant galima toliau klausiti, ar šio teisinio reglamentavimo prasmė yra ta, kad mokesčių administratoriaus sprendimas gali būti įgyvendinamas arba neįgyvendinamas ir tapti niekiniu išimtinai mokesčių mokėtojo valia? Ar

tai reiškia, kad šis sprendimas nesukelia teisinių padarinių jo adresatui, nes dėl šių padarinių jis gali spręsti pats, sudarydamas mokestinės paskolos sutartį arba jos nesudarydamas? Ar ši norma reiškia, kad minėtas sprendimas *per se* neturi pakankamos ir galutinės teisinės reikšmės teisiniams nepriemokos atidėjimo santykiams sukurti? Ar nesant mokestinės paskolos sutarties, nepriemokos atidėjimas, kaip teisinis santykis, negali būti teisiškai galutiniai sukurtas? Ar pagal šią teisės normą mokesčių mokėtojo valios trūkumas – sutarties nepasirašymas laikytinas tiek esminiu, kad ne tik nesukuria nepriemokos atidėjimo teisinio santykio, bet ir panaikina *ab initio* mokesčių administratoriaus (kitos būsimos minėtos sutarties šalies) valią, išreikštą minėtu sprendimu? Ar tai sukuria prielaidas manyti, kad minėtas teisinis santykis sukuriamas ne mokesčių administratoriaus vienašaliu aktu, o išimtinai mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus suderinta valia, sudarant mokestinės paskolos sutartį? Jei į šiuos klausimus atsakoma teigiamai, vertinant šį teisinį reglamentavimą sistemaiškai ir logiškai siejant su aptariamų teisės aktų sudarymo procedūrą ir turinį reglamentuojančiomis teisės nuostatomis, galiausiai lieka neaišku, dėl ko konkrečiai mokesčių mokėtojo valia iš tikrųjų turi ir (ar) gali būti pareiškiamą, kitaip tariant, ar mokestinės paskolos sutartimi iš tiesų susitariama dėl kokių nors nepriemokos atidėjimo sąlygų, reikalingų minėtam teisiniam santykiui atsirasti, lyginant su administracinių teisės aktų nustatytais sąlygomis. Taigi, analizuojant mokestinės paskolos sutarties kaip teisės akto reikšmę, būtina remtis sisteminiu jos sudarymo reglamentavimo ir turinio aiškinimu.

Mokesčių administratoriaus sprendimo dėl nepriemokos atidėjimo teisinė galia ir reikšmė

Iš analizuotų Taisyklių procedūrinių nuostatų yra aišku, kad mokesčių administratorius, nagrinėdamas mokesčių mokėtojo prašymą dėl nepriemokos atidėjimo ir priimdamas dėl jo sprendimą, veikia kaip viešojo administravimo subjektas, kuriam suteikta teisinių galių atlikti privalomus viešojo administravimo veiksmus. Atitinkamai procedūra, kurios metu priimamas minėtas sprendimas, yra viešojo administravimo – asmens prašymo dėl individualaus administracinio sprendimo priėmimo nagrinėjimo procedūra, kurios metu mokesčių administratorius, kaip viešąsias galias turintis asmuo *sprendžia*, ar minėtas prašymas gali būti *patenkintas*.

Vienas iš būtinųjų individualaus administracinio akto požymių yra jo privalomumas šiame akte nurodytam asmeniui ir konkrečių teisinių padarinių jo teisiniam statusui sukūrimas. Sprendimo dėl nepriemokos atidėjimo formos nuostatos patvirtina, kad jame yra išreiškiamą aiški mokesčių administratoriaus valia – *nusprendžiama* atidėti ir (ar) išdėstyti konkretaus mokesčių mokėtojo turimos mokestinės nepriemokos sumokėjimą arba jo neatidėti ir (ar) neišdėstyti, nurodomos konkrečios esminės tokio atidėjimo / išdėstymo sąlygos. Taigi šis mokesčių administratoriaus sprendimas laikytinas individualiu administraciniu aktu, sukuriančiu mokesčių mokėtojui konkrečius teisinius padarinius – mokestinės nepriemokos priverstinio vykdymo suspendavimą ir papildomos teisės suteikimą sumokėti nepriemoką ne įstatymo, o individualiai nustatytais terminais ir

(ar) ne visą iš karto, o dalimis. Šis aktas laikytinas privalomuoju aktu *per se*, legitimuotu MAĮ 88 straipsnio 1 dalies imperatyvia nuostata „mokestinės nepriemokos mokėjimas atidedamas arba išdėstomas vietos mokesčių administratoriaus sprendimu“, pakankama mokesčių administratoriaus įgaliojimai priimti privalomą aktą dėl nepriemokos atidėjimo pagrįsti. Tai, kad mokesčių mokėtojas gali nesinaudoti šiuo sprendimu nustatytais lengvatinais terminais (pavyzdžiui, sumokėti mokestinę nepriemoką anksčiau) arba nevykdyti minėto sprendimo, teoriniu principiniu požiūriu neturėtų turėti teisinės reikšmės ir įtakos šio sprendimo, kaip individualaus administracinio akto, privalomumui ir galiojimui. Šiuo atžvilgiu poįstatyminio akto (Taisyklių 26 p.) nuostatos, kad būtent mokestinės paskolos sutartis yra šio akto įgyvendinimo forma, o jo neįgyvendinus (nesudarius minėtos sutarties), šis aktas netenka galios *ab initio*, teisės teorijos, sisteminiu ir loginiu požiūriu neturėtų būti suprantamos kaip suteikiančios didesnę teisinę reikšmę mokestinės paskolos sutarčiai nei minėtam sprendimui. Įstatymo normos tokios teisinės reikšmės mokestinės paskolos sutarčiai nesuteikia.

Teismų praktikoje minėtas sprendimas laikomas individualiu administraciniu aktu, kurio teisėtumas ir pagrįstumas vertinamas remiantis Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo [1] ir Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo [4] nuostatomis [11; 12]. Teisinio reglamentavimo, apibrėžiančio šio akto ir mokestinės paskolos sutarties santykį, nuostatose teismai neįžvelgia pagrindų, dėl kurių šis aktas galėtų būti laikomas nepilnu, nebaigtu, nesavarankišku ar

ne visos teisinės galios aktu, reikalaujančiu, kad nepriemokos atidėjimo teisiniu santykiu, kuriam jis yra skirtas reguliuoti, sukurti, teisiniams padariniams, atsirasti reikėtų priimti dar vieną teisės aktą ar pareikšti mokesčių mokėtojo valią. Mokesčių mokėtojo valia šiuo požiūriu nelaikytina reikalinga ar būtina, kad mokesčių administratoriaus individualus administracinis aktas dėl nepriemokos atidėjimo sukurtų tuos teisinius padarinius, kurie apibrėžiami jo valia šio akto turinyje.

Nepriemokos kaip prievolės atidėjimo institutas labiausiai atitinka lengvatinio termino suteikimo – iš esmės vienašalio akto – institutą ir nėra sietinas su paskola kaip dvišaliu sandoriu [19, p. 116, 122]. Valios išreiškimo požiūriu viešojo administravimo subjekto priimtas individualus administracinis aktas ir vienašalis sandoris turi panašumų – abiem teisės aktams yra būtina ir pakankama jį sukūrusio subjekto vienašalė valia, kuri teisiškai legitimuojama, t. y. pripažįstama jos teisinė galia ir reikšmė vienu atveju administracinės, kitu atveju – civilinės teisės normomis. Šiuo požiūriu mokesčių administratoriaus sprendimas dėl nepriemokos atidėjimo visiškai išreiškia jo, kaip mokestinės nepriemokos prievolės kreditoriaus, valią dėl lengvatinio termino suteikimo mokestinei nepriemokai sumokėti. Logiškai ir sistemškai minėtas sprendimas gali būti prilyginamas ir teismo aktui dėl lengvatinio termino suteikimo, atsižvelgiant į mokesčių administratoriaus galias priverstiniame vykdymo procese ne teismo tvarka. Taigi iš esmės pakanka minėto sprendimo, kad būtų sukurtas teisinis nepriemokos atidėjimo santykis.

Prievolių pagal mokestinės paskolos sutartį naujumo problema

Teisės teorijos požiūriu, teisinis sandoris yra teisėkūros – normos sukūrimo faktas. Teisinį sandorį institucionalizuodama kaip teisėkūros faktą, teisinė tvarka teisei pavaldžius individus įgalioja jų tarpusavio santykius [...] reguliuoti normomis, sukurtais teisiniais sandoriais [16, p. 215]. Sutartis, vadovaujantis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso [2] (toliau – CK) 6.154 straipsniu, yra dviejų ar daugiau asmenų susitarimas sukurti, pakeisti ar nutraukti civilinius teisinius santykius, kai vienas ar keli asmenys išporeigoja kitam asmeniui ar asmenims atlikti tam tikrus veiksmus (ar susilaikyti nuo tam tikrų veiksmų atlikimo), o pastarieji įgyja reikalavimo teisę. Tai yra prievolinis santykis, dvišalis arba daugiašalis sandoris. Sutartis kaip sandoris yra teisės aktas, kuriuo siekiama sukurti, pakeisti arba panaikinti teises ir pareigas, kitaip tariant – teisinius padarinius tą sutartį sudarančioms šalims (CK 1.63 str. 1 d.). Dvišalis yra sandoris, kuriam sudaryti būtina dviejų šalių suderinta valia (CK 1.63 str. 6 d.). Sutarties esmė yra dviejų ar daugiau šalių suderinta valia dėl naujų teisinių santykių sukūrimo, pakeitimo, panaikinimo. Neginčytina, kad tai, jog tam tikrą aktą, pavadintą sutartimi, pasirašo dvi šalys, yra tik formalusis požymis, iš kurio negalima vienareikšmiškai spręsti, ar šis aktas yra sutartis – dvišalis sandoris. Siekiant nustatyti, ar tikrai šie asmenys sudarė sutartį, reikia nagrinėti pasirašytojo teisės akto turinį, jo sudarymo teisinį reglamentavimą ir faktines aplinkybes, teisinę šio akto reikšmę ir įtaką asmenų teisėms ir pareigoms, teisiniam

statusui. Mokslinių pozicijų, kad sutartis kurioje nors teisės šakoje galėtų būti paremta ne suderinta kelių šalių valia (susitarimu), nėra. Net administracinės sutarties instituto šalininkai neneigia susitarimo, kaip esminio šios sutarties elemento, skiriančio ją nuo administracinio akto [21, p. 123]. Mokestinės paskolos sutartis turėtų taip pat atitikti dvišalio sandorio esmę: tai turėtų būti suderinta šalių valia pagrįstas susitarimas sukurti, pakeisti, nutraukti teisinius santykius, vienai šaliai išporeigojant atlikti tam tikrus veiksmus (susilaikyti nuo jų atlikimo), o kitai – įgyjant atitinkamą reikalavimo teisę. Teisių ir pareigų, atitinkamai minėtų teisės taisyklių sukūrimas, pakeitimas ar panaikinimas gali būti vertinamas tik *turimos* teisių ir pareigų apimties ir *egzistuojančių* teisės taisyklių (norminio ar individualaus pobūdžio) atžvilgiu. Taigi sutartis kaip sandoris turi arba sukurti naujas teises ir pareigas (jų įgyvendinimo teisės taisyklės) turimos teisių ir pareigų apimties pagal egzistuojančias teisės taisykles požiūriu, arba turimas teises ir pareigas pakeisti naujomis ar panaikinti. Atitinkamai mokestinės paskolos sutartis turėtų būti naujo teisinio santykio sukūrimo aktas, nustatantis *naujas* taisykles, skirtas reguliuoti šio santykio šalių elgesį taip, kaip jis nėra reguliuojamas mokesčių teisės normomis ir jų taikymo aktais. Ir atvirkščiai – šios sutarties teoriniu požiūriu būtų negalima laikyti dvišaliu sandoriu, jei ji būtų tik mokesčių teisės normų ir jų taikymo aktų nuostatų pakartojimas (perrašymas), o nepriemokos atidėjimo santykio sukūrimas ir reguliavimas būtų nulemtas tik vienos šio santykio šalies valia (sprendimu), kitai šaliai savo valios dėl šio santykio išreikšti negalint, ir (ar) ją išreikšti nebūtų būtina.

Analizuojant esminį įsipareigojimą, kurį prisiima mokesčių mokėtojas mokesstinės paskolos sutartimi (sumokėti mokesstinę nepriemoką šioje sutartyje nustatytais dalimis ir terminais), vargu ar jis gali būti laikomas įsipareigojimu, sukuriančiu naują prievolę šios sutarties šalims. Mokesstinė nepriemoka kaip prievolė susideda iš dviejų prievolių – pažeistos mokesstinės prievolės ir teisinės atsakomybės prievolės už šį pažeidimą (MAĮ 2 str. 17 d.) [19, p. 114]. Iš teisinio reglamentavimo matyti, kad nė vienai iš šių prievolių atsirasti nereikia mokesčių mokėtojo valios – jos atsiranda pagal įstatymus ir individualius administracinius aktus. Mokesčių mokėjimas yra asmens konstitucinio lygmens pareiga [9], [22, p. 85]. Šios pareigos vykdymui užtikrinti ir kontrolei mokesčių administratoriui yra suteikti platūs administraciniai (mokesčių administravimo) įgaliojimai, apimantys ir mokesstinės nepriemokos išieškojimą ne teismo tvarka (MAĮ V skirsnis). Atsižvelgiant į tai, logiškai ir sistemiškai nėra pagrindo teigti, kad šios pareigos vykdymas ir konkrečios jo sąlygos galėtų (juo labiau – turėtų) būti apskritai ar iš dalies priklausomos nuo pavaldaus administracinės teisės požiūriu šios pareigos subjekto – mokesčių mokėtojo valios. Taigi nėra pagrindo laikyti, kad mokesstinės paskolos sutartimi mokesčių mokėtojas prisiima naują prievolę – jo prievolė sumokėti mokesťį, būdama pažeista ir transformuota į mokesčio nepriemokos prievolę bei prievolė sumokėti baudas ir delspinigius, kaip teisinės atsakomybės prievolė, egzistuoja remiantis įstatymais ir nėra pasibaigusi. Šios prievolės nėra teisiškai kvestionuojamos – tai yra viena iš esminių nepriemokos atidėjimo sąlygų (Taisyklių 21, 28,

29 p.). Taigi mokesčių mokėtojas, nesvarbu, kad mokesstinė paskolos sutartis pasirašyta, turi minėtas prievoles kaip galiojančias ir vykdytinas.

Teisės literatūroje analizuota, kad mokesstinės paskolos sutartis nėra civilinės paskolos sutarties atitikmuo administracinėje teisėje [19, p. 122]. Mokesstinės paskolos sutarties taip pat nėra pagrindo laikyti sandoriu, sudarytu novacijos būdu (pavyzdžiui, analogiškai novacijos būdu sudaromam paskolos sandoriui, kai skola pagal pirminę prievolę pakeičiama į paskolos santykį ir pirminė prievolė laikoma pasibaigusia). Priešingai CK 6.141, 6.142 straipsnių nuostatomis, mokesstinės paskolos sutarties šalys neišreiškia aiškių ir neabejotinų ketinimų sukurti naują prievolinį teisinį santykį, užbaigiant prieš tai buvusį. Jos teisiškai negali to padaryti ir negalėtų, nes tai prieštarautų pirmiau nurodytoms imperatyvioms galiojančių teisės aktų nuostatomis, įtvirtinančioms mokesstinės prievolės ir su ja susijusių prievolių galiojimą ir nekvestionavimą nepriemokos atidėjimo atveju. Be to, novacijos būdu sukurtas sandoris jo nevykdant (dalimi) negrįžta į pirminio sandorio padėtį, kaip tai yra mokesstinės paskolos atveju (MAĮ 88 str. 6 d., Taisyklių 44 p.) [19, p. 121].

Ar tai, kad mokesstinės paskolos sutartimi mokesčių mokėtojas įsipareigoja mokėti palūkanas, nėra šia sutartimi nustatomos prievolės naujumo požymis – juk iki nepriemokos atidėjimo ir šios sutarties pasirašymo mokesčių mokėtojas neturėjo tokios prievolės. Iš tiesų palūkanos pagal mokesstinės paskolos sutartį, jei ši sutartis būtų civilinės paskolos sutarties rūšis ar atitikmuo administracinėje teisėje, ir jei palūkanos pagal ją atliktų mokėjimo,

atlyginimo už apibrėžtą gėrį ar naudą, funkciją, manytina, turėtų būti šalių susitarimo, t. y. sutarties materialia reikšme, dalykas. Tačiau galima teigti, kad jos savo esme laikytinos lengvatine kompensacine priemone, pakeičiančia delspinigius [19, p. 121]. Jų dydis yra nustatomas ne šalių susitarimu, o poįstatyminiu aktu – finansų ministro įsakymu (MAI 88 str. 5 d.). Dvišalis susitarimas dėl jų nėra būtinas. Iš tiesų prievolė mokėti aptariamas palūkanas kyla ne iš mokesstinės paskolos sutarties, o iš administracinių aktų. Minėta, kad mokesstinės paskolos sutarties formoje dėl palūkanų dydžio yra įrašyta tik blanketinė nuostata, nukreipianti į finansų ministro įsakymą (-us) dėl palūkanų dydžio ir Taisyklių 39 punktą. Taigi palūkanų dydis, jų suma kiekvienu atsiskaitymo laikotarpiu konkrečioje mokesstinės paskolos sutartyje iš esmės nėra šalių susitarimo dalykas. Teigtina, kad konkretaus mokesčių mokėtojo prievolė mokėti palūkanas „aktyvina“ jo prašymas priimti administracinį sprendimą dėl nepriemokos atidėjimo: mokesčių mokėtojui prašant minėto sprendimo ir mokesčių administratoriui atitinkamą sprendimą priėmus, Mokesčių administravimo įstatymo ir kitų administracinių aktų pakanka, kad mokesčių mokėtojas būtų laikomas įpareigotu mokėti ir palūkanas už nepriemokos atidėjimo laikotarpį.

Pagrindinės palūkanos remiantis minėtų teisės aktų nuostatomis apskaičiuojamos ir nustatomos vienašališkai mokesčių administratoriaus tvirtiname grafike, tačiau sutartį vykdant gali būti perskaičiuojamos ir anuliuojamos tiesiogiai remiantis administraciniais aktais: Mokesčių administravimo įstatymu ir Taisyklių nuostatomis, neatsižvelgiant į mokesčių mokėtojo valią. Jei mokesčių mokėtojas nesutiktų su

teisėtu ar neteisėtu pagrindinių palūkanų perskaičiavimu, jis neturėtų jokių teisinės gynybos priemonių, išskyrus tokio mokesčių administratoriaus veiksmo ginčijimą administraciniame teisme – sutartis būtų nutraukta, palūkanos pagal ją anuliuotos, o už likusią mokėti nepriemokos dalį būtų skaičiuojami delspinigiai, t. y. teisinis santykis grįžtų į *status quo* – mokesčių prievolinių skolinį santykį, koks buvo iki minėtos sutarties sudarymo. Didesnės palūkanos ir palūkanų delspinigiai taip pat apskaičiuojami ir taikomi tiesiogiai remiantis minėtais teisės aktais. Darytina išvada, kad pareigos mokėti palūkanas teisinis pagrindas yra ne šalių susitarimu sudarytas dvišalis sandoris, o administraciniai teisės aktai.

Vadinasi, prievolė pagal mokesstinės paskolos sutartį negali būti laikoma nauja prievole. Šią prievolę sumokėti nepriemoką atidėtais – išimtiniais lengvatiniiais – terminais apima bendroji mokesčių mokėtojo prievolė sumokėti nepriemoką, kylanti iš administracinių aktų. Todėl mokesčių mokėtojo valios pareiškimas sudarant minėtą sutartį nelaikytinas reikalingu, juolab – būtinu, kad būtų legitimuotas mokesčių administratoriaus sprendimas atidėti nepriemoką.

Pažymėtina, kad mokesčių administratoriaus teisinis statusas priimant administracinį sprendimą dėl nepriemokos atidėjimo ir jo pagrindu sudarant mokesstinės paskolos sutartį iš esmės nesikeičia: jis veikia kaip viešojo administravimo subjektas, įgaliotas ir įpareigotas užtikrinti efektyvų mokesčių surinkimą laiku, o esant mokesčių mokėjimo tvarkos pažeidimams – taikyti poveikio priemones ir priimti su šiomis funkcijomis susijusius sprendimus. Nepriemokos atidėjimas yra tik vienas iš administracinių veiksmų, kuriuo mokes-

čių administratorius įgyvendina minėtas funkcijas, t. y., sudarydamas mokestinės paskolos sutartį, mokesčių administratorius neveikia kaip subjektas, kuris norėtų ar ketintų sukurti tokius teisinius santykius su mokesčių mokėtoju, kuriems sukurti neužtektų jam (mokesčių administratoriui) suteiktų administracinių vienašalių galių, ir todėl šiems santykiams sukurti ir įteisinti būtų reikalingas būtent dvišalis jo ir mokesčių mokėtojo sandoris.

Teisiškai galiojant privalomam teisinius padarinius sukeliančiam mokesčių administratoriaus sprendimui, kuriuo pakeičiamos mokestinės nepriemokos sumokėjimo įstatyminės sąlygos, nustatant lengvatinių terminą (-us) jai sumokėti, akivaizdu, kad mokestinės paskolos sutartis, į kurią šios sąlygos tik perrašomos, negali būti laikoma aktu (sandoriu), *nustatančiu* taisykles dėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo sąlygų pakeitimo ar panaikinimo. Kitaip tariant, aplinkybė, kad mokesčių mokėtojas dar kartą „įsipareigoja“ padaryti tai, ką jis yra įpareigotas padaryti galiojančiais administraciniais aktais (įskaitant minėtą sprendimą), dėl savo kartotinum neturi tikrosios teisinės reikšmės aptariamam teisiniam santykiui sukurti. Šiuo aspektu pažymėtina, kad mokesčių mokėtojas savo valią dėl nepriemokos atidėjimo išreiškia inicijuodamas administracinio pobūdžio procedūrą – pateikdamas prašymą pagal mokesčių teisės aktų nuostatas mokesčių administratoriui.

Mokesčių mokėtojo galimybių daryti įtaką mokestinės paskolos sutarties turiniui problema

Mokesčių mokėtojo *pakartotinis* valios pareiškimas sudarant mokestinės paskolos

sutartį galėtų būti laikomas esminiu, darant prielaidą, kad šios sutarties sudarymo procedūros metu jos šalims *leidžiama susitarti* dėl kitokių nepriemokos atidėjimo sąlygų, nei nustatyta minėtais administraciniais aktais. Tai, kad, kaip minėta, jokių procedūrinių teisės normų, reglamentuojančių šios sutarties sudarymą, nėra, o turinio požiūriu šios sutarties sudarymo procedūra sutampa su sprendimo dėl nepriemokos atidėjimo priėmimo procedūra, būtų formali kliūtis pripažinti, jog toks šalių tarimas, derėjimasis dėl sutartinių sąlygų yra galimas. Daugiau sunkumų problemą šiai prielaidai pagrįsti sudaro tai, kad šiuo atveju mokestinės paskolos sutarties teisinis reglamentavimas turėtų būti pagrįstas dispozityviu teisinio reguliavimo metodu, suteikiančiu minėtojo susitarimo galimybę. Loginiu ir sisteminiu požiūriu tai galbūt nevisiškai būtų susiję su mokestinių prievolių vykdymo užtikrinimo ir kontrolės imperatyviu teisiniu reguliavimu, bet galiojantis teisinis nepriemokos atidėjimo reglamentavimas nagrinėtinas ir aptartuoju požiūriu, neatmetant tokios galimybės.

Nors Taisyklių 30 punkte nustatyta, kad nepriemokos sumokėjimo sąlygos (privalomų įmokų suma ir vienu metu grąžinamos mokestinės paskolos dalies dydis) nustatomos mokestinės paskolos sutartyje, t. y. dėl šių esminių nepriemokos atidėjimo sąlygų tarsi turėtų tartis mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius kaip šios sutarties šalys, tačiau šios nuostatos, vertinant ją sistemiskai su MAĮ 88 straipsnio 1 dalimi, nėra pagrindo laikyti dispozityvaus teisinio reguliavimo apraiška. Minėta, kad esminės nepriemokos atidėjimo sąlygos pirmiausia nustatomos ne mokestinės paskolos sutartyje, o mokesčių admi-

nistratoriaus sprendime dėl nepriemokos atidėjimo – vienašale mokesčių administratoriaus valia. Mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su minėtomis sąlygomis, turi teisę ne pradėti derybas dėl kitokių sąlygų nustatymo mokestinės paskolos sutartyje, o kreiptis į administracinę teisumą dėl minėto sprendimo panaikinimo ar pakeitimo. Sprendžiant administracinius ginčus daroma išvada, kad mokesčių administratoriui nėra privaloma mokestinę nepriemoką atidėti tam terminui, kurį prašyme nurodo mokesčių mokėtojas [15]. Iš tiesų taisyklių 22 punkte nustatyta, kad, išnagrinėjęs mokesčių mokėtojo prašymą, įvertinęs su prašymu pateiktą ir surinktą papildomą informaciją, vietos mokesčių administratorius gali priimti sprendimą atidėti arba išdėstyti nepriemokos sumokėjimą ir trumpesniai negu prašo mokesčių mokėtojas laikotarpiui. O jokių užuominų, kad šios esminės sąlygos galėtų ir (ar) turėtų būti koreguojamos suderinta mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus valia mokestinės paskolos sutarties sudarymo metu, teisės aktuose ir teismų praktikoje nėra. Atsižvelgiant į šio sprendimo, kaip teisinio pagrindo, ryšį su minėta sutartimi yra akivaizdu, kad esant galiojančiam minėtam sprendimui, derybos dėl sutartinių sąlygų, nesutampančių su šio sprendimo nuostatomis, negali būti vykdomos, antraip šis ryšys bus paneigtas. Taigi, aptariamos esminės nepriemokos atidėjimo sąlygos laikytinos *galutinai* nustatytomis mokesčių administratoriaus sprendime dėl nepriemokos atidėjimo.

Kitas dokumentas, kurio sudarymas analizuotinas dispozityvios susitarimo galimybės požiūriu, yra mokestinės nepriemokos ir palūkanų mokėjimo grafikas.

Pagal turinį šis grafikas yra dokumentas, detalizuojantis esmines nepriemokos atidėjimo sąlygas: jame nurodomos konkrečios išdėstomos nepriemokos dalys ir jų sumokėjimo terminai. Šis grafikas minėtu požiūriu turi esminę reikšmę nepriemokos santykiams sukurti ir reguliuoti. Formaliai šis grafikas yra sutarties dalis, taigi jo sąlygos galėtų būti laikomos sutartinėmis. Tačiau vertinant jo sudarymo reglamentavimą, dėl to kyla abejonių. Minėta, kad šio grafiko projektas (pageidaujamas grafikas) gali būti pateikiamas mokesčių mokėtojo kartu su prašymu atidėti / išdėstyti nepriemoką. Projektą koreguoja (arba, jei tokio projekto neteikė mokesčių mokėtojas, – parengia) ir mokesčių mokėtojui pasirašyti pateikia mokesčių administratorius. Teisės aktai aiškiai nereglementuoja, ar mokesčių mokėtojas gali toliau derėtis ar siūlyti kitokias grafiko sąlygas, nei nustatytosios mokesčių administratoriaus parengtame projekte, tačiau, sistemiškai vertinant grafiko parengimo nuostatas su Taisyklių 22 punktu, įtvirtinančiu nepriemokos atidėjimo terminų nustatymą mokesčių administratoriaus vienašale valia, laikytina, kad mokesčių mokėtojas neturi tokios galimybės. Tokią išvadą remia ir nuostata, kad grafikas yra tvirtinamas mokesčių administratoriaus (Taisyklių 31 p.). Toks reglamentavimas suponuoja, kad nors šis grafikas kaip sutarties dalis formaliai pasirašomas mokesčių mokėtojo, pasirašymas laikytinas besąlygišku, o grafike išreikštos esminės nepriemokos atidėjimo sąlygos galutinai nustatomos remiantis išimtinai mokesčių administratoriaus valia. Mokesčių mokėtojo pageidaujamo grafiko netvirtinimas yra administravimo veiksmas, skundžiamas administraciniam teismui

[13]. Įvertinus tai matyti, kad šis grafikas logiškai ir sistemaiškai turi mokesčių administratoriaus sprendimo dėl nepriemokos atidėjimo nuostatas detalizuojančio akto reikšmę ir gali būti traktuojamas kaip pastarojo, o ne sutarties dalis, arba tiesiog – kaip jį papildantis administracinis aktas.

Galimybė tartis dėl palūkanų sąlygos sudarant mokesstinės paskolos sutartį jau analizuota šiame straipsnyje – tokios galimybės nėra, o prievolė mokėti palūkanas nelaikytina kylančia iš minėtos sutarties. Kitos – neesminės sutarties sąlygos yra nustatytos administraciniais aktais patvirtintose mokesstinės paskolos sutarties formose. Teoriškai ir praktiškai dėl jų nėra deramasi, mokesčių mokėtojo valia dėl šių sąlygų nepareiškama, o jei ir būtų pareiškama, negalėtų būti laikoma esmine.

Mokestinės paskolos sutarties esama ir galima perspektyvinė teisinė reikšmė nepriemokos atidėjimo santykiams reguliuoti

Taigi mokesstinės paskolos sutarties sąlygų, dėl kurių turėtų ir (ar) galėtų būti pareiškama mokesčių mokėtojo kaip dvišalio sandorio šalies valia, sukurianti jam naujas teises ir pareigas, lyginant su teisių ir pareigų apimtimi, nustatyta jam administraciniais aktais, sunku rasti. Visa, kas sudaro mokesstinės paskolos sutarties turinį, esmines sąlygas, yra nulemta administracinės teisės normų ir individualių administracinių teisės aktų nuostatų, taigi – viešojo administravimo subjektų, o ne mokesčių mokėtojo valia. Atsižvelgiant į tai, matyt, pagrįstai teisės moksle teigiama, kad „mokesstinės nepriemokos sumokėjimas yra atidedamas (išdėstomas) remiantis mokesčio mokėtojo prašymu, priimtu vietos

mokesčių administratoriaus sprendimu“, o šis „atidėjimas (išdėstymas) *iforminamas* (pažymėta – aut.) mokesstinės paskolos sutartimi“ [20, p. 110]. Iš tiesų, minėtai sutarčiai galima teikti įforminančio, t. y. formalaus, dokumento, kurio sudarymas numatytas mokesčių teisės aktais, reikšmę, tačiau priešingai sandorio esmei, ši sutartis naujų teisių ir pareigų nepriemokos atidėjimo santykiuose mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui nesukuria, nepakeičia ir nepanaikina. Tai sudaro prielaidas manyti, kad teisės aktų reikalaujamas mokesstinės paskolos sutarties sudarymas yra formalus, o ne materialus šių santykių reguliavimo elementas.

Žvelgiant į galiojantį teisinį reglamentavimą, reikia pripažinti, kad nepriemokos atidėjimo santykiams reguliuoti numatydamos du teisės aktus – mokesčių administratoriaus sprendimą ir dviejų šio santykio subjektų pasirašomą mokesstinės paskolos sutartį, įstatymų leidėjas nenustatė aiškaus šių teisės aktų santykio ir jų reikšmės nepriemokos atidėjimo santykiams reguliuoti. Perspektyviniu požiūriu mokesstinės paskolos sutartis kaip teisės aktas turėtų kur kas daugiau reikšmės ir pateisinimo, jei nepriemokos atidėjimo institute ji būtų įtvirtinta kaip dispozityvaus reguliavimo išimtis imperatyvaus mokesčių administravimo reguliavimo sistemoje. Pavyzdžiui, tai galėtų būti mokesstinės skolos novacija, atitinkanti novaciją civilinės teisės srityje. Tokiu atveju mokesstinės paskolos sutartį būtų galima laikyti visaverčiu dvišaliu sandoriu, nes tik juo – tik abipusiu mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimu, valios suderinimu būtų sukuriamas naujas teisinis prievolinis santykis vietoj buvusio mokesstinio sko-

linio santykio. Tokiu atveju galbūt turėtų keistis ir palūkanų paskirtis, jų nustatymo ir mokėjimo mechanizmas, priartinant jį prie civilinės paskolos modelio. Mąstant mažiau radikaliai, mokestinės paskolos sutarties sudarymo procedūros teisinio reguliavimo srityje būtų galima aptarti nors kai kurias dispozityvaus susitarimo dėl jos sąlygų galimybes, įgalinant mokesčių mokėtoją būti ne tik administracinio sprendimo prašytoju ir mokesčių administratoriaus suformuotų nepriemokos atidėjimo sąlygų formaliu pasirašytoju, bet teisiškai įtvirtinant jo teisę derėtis, pavyzdžiui, dėl konkrečių nepriemokos atidėjimo terminų, dydžių išdėstymo ir nustatant šių derybų principus bei procedūras. Tai galbūt leistų spręsti, kad šis teisės aktas bent iš dalies įtvirtina sutarties šalių suderintą valią.

Išvados

1. Teisės aktai nereglamentuoja mokestinės paskolos sutarties sudarymo procedūros – šios sutarties sudarymas išplaukia tiesiogiai iš mokesčių administratoriaus sprendimo dėl nepriemokos atidėjimo priėmimo. Esminės nepriemokos atidėjimo – mokestinės paskolos sutarties dalyko – sąlygos (nepriemokos dydis, jos atidėjimo ar išdėstymo terminai ir dalys) pirmiausia ir *galutinai* yra nustatomos mokesčių administratoriaus sprendime dėl nepriemokos atidėjimo.
2. Sistemiškai aiškinant teisinį reglamentavimą ir atsižvelgiant į teismų praktiką

šis mokesčių administratoriaus sprendimas yra individualus administracinis teisės aktas, sukeliantis mokesčių mokėtojui privalomus teisinius padarinius.

3. Mokestinės paskolos sutartimi nėra sukuriamas naujas teisinis prievolinis santykis, tai nėra mokestinės prievolės novacija. Įsipareigojimai, kuriuos priima mokesčių mokėtojas mokestinės paskolos sutartimi, nelaikytini naujais, o yra nulemti administracinių teisės aktų (įskaitant mokesčių administratoriaus sprendimą dėl nepriemokos atidėjimo) pagrindu galiojančiomis mokestinė ir teisinės atsakomybės prievolėmis ir jų vykdymo sąlygomis.
4. Mokestinės paskolos sutarties sudarymo teisinis reglamentavimas neįtvirtina jokių galimybių mokesčių mokėtojui derinti su mokesčių administratoriumi konkrečias šios sutarties sąlygas. Nėra pagrindo daryti išvadą, kad ši sutartis įtvirtina suderintą jos šalių valią.
5. Mokestinės paskolos sutartis turi įforminančio dokumento reikšmę, kuris, priešingai sandorio esmei, naujų teisių ir pareigų nepriemokos atidėjimo santykyje mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui nesukuria, nepakeičia ir nepanaikina. Mokestinės paskolos sutarties sudarymas yra formalus šių santykių reguliavimo elementas. Laikytina, kad esminę reikšmę nepriemokos atidėjimo teisiniams santykiams turi ne ši sutartis, bet individualus administracinis aktas dėl nepriemokos atidėjimo.

LITERATŪRA

Norminiai aktai

1. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999, nr. 13-308.
2. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 74-2262; 2000, nr. 77; 2000, nr. 80; 2000, nr. 82.
3. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.
4. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999, nr. 60-1945; 2006, nr. 77-2975.
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 17, 26, 26-1, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 37, 38, 39, 39-1, 49, 50, 52, 54, 55, 56, 57, 58 straipsnių papildymo ir pakeitimo bei papildymo 27-1, 27-2, 29-1, 52-1, 56-1 straipsniais ir 47, 48 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymas. *Valstybės žinios*, 1998, nr. 68-1978.
6. Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymu Nr. 268. *Valstybės žinios*, 1998, nr. 103-2854; 2004, nr. 82-2965.
7. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. birželio 11 d. įsakymas Nr. VA-118 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. spalio 16 d. įsakymo Nr. 244 „Dėl mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimo, mokestinės paskolos sutarties nutraukimo ir pakeitimo sprendimo formų patvirtinimo“ pakeitimo“. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 97-3609.
8. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 m. spalio 3 d. įsakymas Nr. 236 „Dėl mokestinės paskolos sutarties ir fizinių asmenų anketos formų patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 86-3023.
9. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2005 m. kovo 31 d. įsakymas Nr. 1B-230 „Dėl mokesčio mokėtojo Mokestinės paskolos sutarties formos bei Individualios (personalinės) įmonės savininko / ūkinės bendrijos nario / fizinio asmens anketos formos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 45-1498.

Teismų sprendimai

10. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 105-3318.
11. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. liepos 12 d. nutartis Nr. A⁴⁴⁴-1501/2010.
12. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. spalio 22 d. nutartis Nr. A⁴⁴²-1242/2009.
13. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. birželio 11 d. nutartis Nr. A¹⁴-613/07.
14. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis Nr. A¹¹-648/2003.
15. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2010 m. liepos 16 d. sprendimas Nr. I-987-580/2010.

Specialioji literatūra

16. KELSEN, H. *Grynoji teisės teorija*. Vilnius: Eugrimas, 2002.
17. MARCIJONAS, A.; ir SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: TIC, 2003.
18. MEDELIENĖ, A. ir SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011.
19. PAŠKEVIČIENĖ, L. Mokestinės paskolos sutarties esmė ir santykis su civiline paskolos sutartimi Lietuvoje. *Teisė*, 2011, t. 79.
20. SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. *Teisė*, 2010, t. 76.
21. ŠEDBARAS, S. *Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje*. Vilnius: Justitia, 2006.
22. ŠILEIKIS, E. *Alternatyvi konstitucinė teisė*. Vilnius: TIC, 2003.

THE SUBSTANCE OF A TAX LOAN AGREEMENT IN THE LEGAL REGULATION OF THE TAX ARREARS' DEFERMENT RELATIONS

Laura Paškevičienė

S u m m a r y

The contracting procedure of payment agreement of tax arrears (the so called a “tax loan agreement”) is not regulated and described by (legal acts). This agreement results directly from the tax administrator’s decision on granting time to pay tax arrears, and (or) permitting to pay it in installment. The main conditions of tax arrears’ deferment, which are also the essential conditions of a tax loan agreement, once and for all are constituted in the latter decision – the individual administrative act, which itself has the binding effect to the tax payer.

A tax loan agreement is neither a novation of tax payment obligation, nor it sets a new legal obligatory relationship. The commitments of a tax payer under a tax loan agreement should not be regarded as autonomous, they are determined by the conditions of tax payment and tax liability obligations, which arise directly from administrative acts, including a tax administrator’s administrative decisions.

Under the existing legal regulation a tax payer as a party of a tax loan agreement has no possibilities to negotiate its conditions with a tax administrator. This agreement can hardly be considered as constituting a bilateral arrangement between the mentioned parties. Contrary to the nature of a bilateral arrangement, a tax loan agreement does not set, change or revoke any substantive rights and obligations of a tax administrator and a tax payer in tax arrears’ deferment relations. Therefore this agreement should be considered rather as a formalistic element in the regulation of the latter relations, while a tax administrator’s individual administrative decision on granting time to pay tax arrears, and (or) permitting to pay it in installment should be considered as a substantial one. A tax loan agreement might be substantial to the legal regulation of the relations mentioned, if it embodied a true novation of a tax payment obligation or, at least, if its conditions were stipulated on the basis of negotiating between a tax payer and a tax administrator.

Įteikta 2011 m. kovo 4 d.

Priimta publikuoti 2011 m. birželio 15 d.