



VADYBOS IR EKONOMIKOS FAKULTETAS

FINANSŲ TEISĖ

Mokomoji priemonė

Lekt. Haroldas Juška

Kaunas, 2015

TURINYS

TURINYS	2
ĮVADAS.....	3
1. VIEŠŪJŲ FINANSŲ SAMPRATA.....	4
2. FINANSŲ TEISĖ, KAIP SAVARANKIŠKA TEISĖS ŠAKA	11
3. FINANSINIAI TEISINIAI SANTYKIAI IR FINANSŲ TEISĖS OBJEKTAI IR SUBJEKTAI	23
4. FINANSŲ KONTROLĖ	28
5. LIETUVOS BIUDŽETO SANDARA IR SISTEMA	45
6. BIUDŽETINIS PROCESAS.....	60
7. VALSTYBINIAI NEBIUDŽETINIAI FONDAI	71
8. VALSTYBĖS SKOLINIMOSI TEISINIS REGULIAVIMAS	82
9. VALSTYBĖS PAJAMŲ IR IŠLAIDŲ TEISINIS REGULIAVIMAS	91
10. MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMAS	107
11. TEISINĖ ATSAKOMYBĖ UŽ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ PAŽEIDIMUS	128
LITERATŪRA IR KITI INFROMACIJOS ŠALTINIAI.....	139

ĮVADAS

Studijų dalykas skirtas įsigilinti ir suvokti finansų teisės esmę ir prasmę, nagrinėti ir vertinti finansų teisės reglamentuojamus santykius, atskirti juos nuo kitų teisinių santykių. Studentai analizuos visuomeninius santykius, susijusius su valstybės (savivaldybių) pinigų fondų sudarymu ir naudojimu, finansinių paslaugų teikimo valstybiniu reguliavimu, nagrinės finansų kontrolės rūšis bei institucijų, įgyvendinančių finansų kontrolę, sistemą, suvoks apmokestinimo principus, išanalizuos LR mokesčių sistemą bei mokesčių administravimą LR, išanalizuos atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus rūšis bei jos taikymą, teisės aktus pažeidusiems asmenims. Studentai vadovaudamiesi mokesčių įstatymais bei kitais norminiais teisės aktais spręs problemines situacijas, analizuos teismų praktiką, spręs uždavinius konkrečiose praktinėse situacijose apskaičiuodami mokesčius. Teorinės žinios yra grindžiamos praktiniais pavyzdžiais, padedančiais formuoti teisininko profesinius įgūdžius.

1. VIEŠŪJŲ FINANSŲ SAMPRATA

1.1. Finansų apibūdinimas

Terminas *finansai* pradėtas vartoti 13-15 amžiuje Italijoje, kur klestėjo stambūs prekybos centrai, bankai ir jų atliekami piniginiai atsiskaitymai (ypač Florencijoje, Venecijoje, Genujoje). Vėliau *finansai* buvo siejami su piniginių išteklių mobilizavimu valstybės funkcijoms vykdyti.

Lietuviškoje enciklopedijoje pateiktas toks finansų apibūdinimas:

„**Finansai** valstybės ir savivaldybių pajamos ir išlaidos. Kartais *finansais* vadinami taip pat pajamos bei išlaidos ir kitų viešojo pobūdžio ūkinių korporacijų, pavyzdžiui, Prekybos, Pramonės bei Žemės Ūkio Rūmų ir kt. Tai viešojo ūkio finansai, skiriant juos nuo privataus ūkio finansų, t.y. privatių verslovių pajamų ir išlaidų. Paties žodžio *finansai* kilmė nėra visiškai aiški. Vieni išveda ją iš anglų *fine* bauda, piniginė bausmė, kiti iš lotynų *finire* baigti, iš kurio padarytas daiktavardis *finatio*, *finantia* baigimas. *Finatio* pradžioje reiškė bylos baigimą, teismo sprendimą, vėliau ir teismo nustatytą baudą, pagaliau, ne tik teismo, bet ir kiekvieną valdovo užkrautą mokėjimą. Ilgainiui žodžio *finansai* prasmė susiaurėjo ir finansais pradėta vadinti tik valstybės pajamos ir išlaidos. Išaugus savivaldybių ūkiui, finansais pradėta vadinti ir jų pajamos bei išlaidos“.

Kiti autoriai **finansus** apibūdina kaip:

„**Finansai** yra piniginiai santykiai, kurių dėka perskirstant bei paskirstant bendrąjį vidaus produktą ir nacionalines pajamas yra sudaromi ir panaudojami bendri valstybiniai (centralizuoti) ir ūkio subjektų įmonių bei įstaigų (decentralizuoti) piniginių lėšų fondai.“

Finansai – tai sistema piniginių santykių, susidarančių kuriant bei paskirstant nacionalinį produktą, nacionalines bei grynąsias pajamas ir jų pagrindu sukuriant finansinius išteklius, panaudojamus įvairiems krašto, ūkio valdymo lygiams.

Finansai – tai visuma ekonominių (piniginių) santykių, susijusių su nacionalinio ir bendro vidaus produkto paskirstymu, perskirstymu sudarant, paskirstant ir panaudojant piniginių lėšų fondus, reikalingus visuomenės poreikiams tenkinti.

Apibendrinant galima teigti, jog *finansų* apibūdinimuose yra akcentuojamas svarbiausias, esminis finansų bruožas – finansai yra ekonominiai (ar piniginiai) santykiai, susiję su piniginių lėšų fondų formavimu ir panaudojimu.

1.2. Finansų sudėtis: ūkio subjektų (įmonių) ir valstybiniai finansai

Finansus sudaro dvi sudėtinės dalys: *ūkio subjektų (įmonių) finansai* ir *valstybiniai finansai*.

Ūkio subjektų (įmonių) finansai apibūdina ekonominius santykius, kylančius pagrindinių ir apyvartinių lėšų apytakos, produkcijos, darbų ir paslaugų gamybos bei realizacijos, jų piniginių išteklių sudarymo ir panaudojimo proceso metu. Taigi įmonių finansai apibūdina jų gamybinės ir komercinės veiklos finansinę pusę. Ūkio subjektų komercinės ir ūkinės veiklos procese yra sukuriamos ir panaudojamos piniginės pajamos bei sudaromi tiek įmonių, tiek ir valstybės piniginių lėšų fondai. Ūkio subjektų piniginių lėšų fondai pirmiausia yra skiriami jų gamybos ir verslo poreikiams. Be lėšų iš apyvartos neįmanoma jokia gamyba, verslas, komercija, prekyba ir t.t. Būtent įmonių – gamybos, transporto, statybos, komercijos, prekybos ir panašių rūšių – ūkinės ir komercinės veiklos procese sukuriama bendrasis vidaus produktas, o jį skirstant formuojami valstybiniai (centralizuoti) piniginių lėšų fondai. Nemaža įmonių pelno ar pajamų, išlaidų ir darbuotojų apmokėjimo dalis yra sumokama į nacionalinį biudžetą – valstybės ir savivaldybių biudžetus, taip pat į valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetą bei privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetą.

Finansų sistemos pagrindas yra *valstybiniai finansai*, kurie išreiškia ekonominius santykius, susijusius su valstybinių piniginių išteklių fondų sudarymu ir panaudojimu. Tokius fondus būtina sukurti, siekiant garantuoti ūkio, socialinių ir kultūrinių priemonių, valstybės valdymo, krašto apsaugos ir kitų išlaidų finansavimą. Valstybės piniginių lėšų fondams priklauso šie biudžetai:

- nacionalinis, kuris apima valstybės ir savivaldybių biudžetus;
- valstybinio socialinio draudimo fondas;
- privalomojo sveikatos draudimo fondas.

Nacionalinis biudžetas yra šalies išdas. Jame sukauptos lėšos naudojamos valstybinėms išlaidoms (švietimo, ūkio vystymo, krašto apsaugos, šalies valdymo ir kitoms). Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžete sukauptos lėšos naudojamos gyventojų socialinėms reikmėms tenkinti: pensijoms, ligos ir motinystės pašalpoms mokėti, gyventojų užimtumo ir kitoms šio biudžeto vykdymo reikmėms. O privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžete sukauptos lėšos yra naudojamos gyventojų gydymo ir sveikatingumo poreikiams tenkinti. Taigi valstybiniai piniginių lėšų fondai sudaro sąlygas valstybei funkcionuoti.

1.3. Finansų vaidmuo

Valstybės atlieka daug įvairių funkcijų: apsaugos, gamybinės bei komercinės veiklos, plėtros administravimo. Valstybių kūrimosi pradžioje svarbiausia jų funkcija buvo apginti savo piliečius nuo kitų valstybių užpuolimo ir palaikyti vidaus tvarką. Valstybėms vystantis, jų funkcijos plėtėsi. Tvarkai palaikyti reikėjo sukurti teisingumo bei policijos sistemą, išplėsti ryšius, reglamentuoti turtingųjų vaidmenį visuomenėje, ginti vargšus – teikti jiems socialines paslaugas (nemokamą švietimą, medicininį aptarnavimą), taip pat tvarkyti išsiplėtojusius ūkininkavimo santykius.

Valstybės funkcijos labai įvairios ir plačios. Valstybė turi garantuoti savo krašto apsaugą ir viešąją tvarką, švietimo ir socialinės apsaugos teikimą gyventojams, pakankamą šalies ekonominę būklę, tinkamą valstybės bendrąjį ir vidaus valdymą, skirti lėšų ir kitoms valstybės išlaidoms. Valstybės pareiga – užtikrinti savo piliečiams paslaugas, kurių neteikia privatūs asmenys. Pavyzdžiui, jiems būtų nenaudinga organizuoti valstybės apsaugą ir išlaikyti kariuomenę, oro pajėgas, karo laivyną, organizuoti civilinę gynybą bei slaptųjų tarnybų veiklą. Privatūs asmenys vargu ar imtųsi palaikyti vidaus saugumą ir išlaikyti policiją, teismus. Be to, minėtose srityse privačių asmenų veikla būtų nepatikima. Įvairios valstybės įstaigos, ypač vietos savivaldos, tiesiogiai aptarnaujančios bendruomenės narius, teikia jiems įvairiausio pobūdžio paslaugas bei konsultacijas, susijusias, su žemės ir kito nekilnojamojo turto nuosavybės teisių įforminimu, komunalinėmis paslaugomis, įvairių kompensacijų teikimu ir t.t. Teikti gyventojams tokias paslaugas, remiantis įstatymais, privačios struktūros (įmonės ar asmenys) neturi teisės. Valstybė taip pat turi užtikrinti kai kurių produktų gamybą, teikti komercines paslaugas, kurių privati įmonė nesuinteresuota arba nesugebėtų teikti – tiesti kelius, tiltus, kanalus, statyti uostus, elektrines, juos prižiūrėti ir kt. Valstybinės socialinės paslaugos negali būti visiškai perduodamos privatiems asmenims. Dažnas jų nebus suinteresuotas teikti šias paslaugas, neturės tam lėšų arba jų teikiamų paslaugų sąlygos (ypač įkainiai) nebus priimtini vartotojams. Tai reiškia, kad valstybei reikia rūpintis jos piliečių bendrąja gerove, t.y. statyti ligonines, mokyklas, tiesti gatves, kelius, kad piliečiai galėtų užsiimti visuomeniniais ar ūkiniais reikalais, įrengti parkus, žaidimo aikštes ir pan. Tokių paslaugų naudos vertės išraiška sunkiai apskaičiuojama. Tačiau gerai organizuotas piliečių švietimas, rūpinimasis jų sveikata bei gerove yra labai reikšmingas ir efektyvus, nes didina krašto bendrijos produktyvumą.

Plačiai ir įvairiai valstybės veiklai ir jos funkcijoms atlikti reikalingi atitinkami finansiniai ištekliai. Kiekviena valstybė tuos išteklius kaupia įvairiuose valstybiniuose lėšų

fonduose. Tokie fondai yra valstybės nacionalinis biudžetas, valstybinio socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo fondų biudžetai. Šių fondų pajamų ir išlaidų apimtis kiekvienais metais tvirtina Seimas. Tokių valstybinių fondų lėšos yra skirstomos ir naudojamos atitinkamoms valstybės funkcijoms ir veiklos sritims finansuoti.

Be to, didžiuliais finansinių išteklių fondais disponuoja ūkio subjektai (įmonės) savo komercinei veiklai vykdyti. Taigi finansų sistema valstybėje suformuoja tiek centralizuotus (valstybinius), tiek ir ūkio subjektų (įmonių) decentralizuotus piniginių lėšų fondus. Jie būtini valstybės funkcijoms atlikti ir ūkio subjektų ūkinei – komercinei veiklai.

1.4. Finansų politikos samprata

Finansų būklę ir jų vaidmenį valstybėje lemia įgyvendinama finansų politika. Ji yra valstybės finansinių santykių organizavimo, finansinių išteklių fondų (tiek centralizuotų, tiek decentralizuotų) sudarymo ir panaudojimo būdai, kuriuos reglamentuoja valstybės įstatymai ir kiti teisiniai aktai. Finansų politika tiesiogiai įgyvendinama per mokesčių politiką. Mokesčių ėmimo principai (kas ir už ką moka, kokie yra tarifų dydžiai, taikomos mokesčio lengvatos ir kt.) daro įtaką šalies ekonominio ir socialinio išvystymo bei žmonių gyvenimo lygiui ir apskritai visai valstybės raidai. Mokesčių ėmimo principai, jų surinkimas (visiškas ar ne) tiesiogiai lemia valstybės finansinių išteklių fondų didėjimą ar mažėjimą. Surinkus ne visas numatytas valstybės biudžeto ar Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto lėšas, nebus galimybės skirti pakankamai lėšų (finansuoti) numatytoms programoms ar išlaidoms dengti (investicijoms, švietimo, sveikatos apsaugos ir kitų įstaigų poreikiams, pensijoms, nedarbingumo pašalpoms ir t.t. mokėti). Mokesčiai glaudžiai susiję su valstybės veikla, jie priklauso nuo valstybės poreikių ir nuolat kinta.

Finansų politika – tai tikslinis finansų panaudojimas valstybės reikalams, juos tvarkant ir panaudojant pagal paskirtį. Finansų politika yra glaudžiai susieta su pinigų ir kredito politika, kuri vykdoma valstybei reguliuojant pinigų apyvartą ir kredito rinką. Jos turinys yra daugiareikšmis. Yra keletas finansų politikos grandžių:

1. Moksliskai pagrįstų finansų plėtojimo koncepcijų parengimas. Tai siejama su valstybės ūkio ir gyventojų poreikiais bei ekonomikos reikalavimais.
2. Pagrindinių kryptų nustatymas panaudojant finansus. Šioje grandyje turi būti įvertinti tarptautiniai veiksniai, numatytos finansinių atsargų didinimo galimybės ir gautų rezultatų įvertinimas.
3. Numatytų tikslų praktinis taikymas.

Šių grandžių vienovė apibūdina finansų politiką. Priklausomai nuo periodo trukmės ir keliamų užduočių sprendimo būdų, finansų politiką sudaro:

1. **Finansų strategija** – ilgalaikis finansų politikos kursas, taikomas atsižvelgiant į perspektyvą, kaip sprendžiamos svarbios šalies ekonomikos problemos.
2. **Finansų taktika** – tai konkretaus etapo finansinių problemų sprendimas, kuris apima finansinių santykių tobulinimą.

Pagrindinis finansų politikos tikslas – tai visiškas finansinių atsargų (išteklų) telkimas visuomenės poreikiams tenkinti.

1.5. Valstybės finansų veikla

Valstybės finansų ištakos atsekamos Senovės Rytų valstybėse, Graikijoje ir Romos imperijoje. Tačiau tik po Romos Imperijos žlugimo praėjus keliems šimtmečiams, 13-14 a. Italijoje, formuojantis feodaliniams santykiams, prekybai ir pirklių luomui, ėmė rasti šiuolaikinių valstybės finansų užuomazgos. Valstybės finansų pradžia galima laikyti karaliaus dvarui renkamus mokesčius ir rinkliavas (tarp jų ir natūrine forma). Stiprėjant valstybės vaidmeniui, ėmė vystytis valstybės valdžios struktūros, o joms stiprinti ir išlaikyti reikėjo lėšų. Atsirado piniginių rinkliavų būtinybė, tapo reikalingas jų paskirstymas, o tai ir yra valstybės finansų uždavinys.

Finansų teisės buvimą lemia tai, kad bet kuri valstybė savo veikloje naudoja tokius ekonominius svetus kaip finansai ir vykdo finansinę veiklą. Finansų teisė turi savo reguliavimo dalyką, kuris neišvengiamai siejamas su valstybės finansine veikla. Jos atsiradimą sąlygoja kolektyviniai poreikiai, kurių įgyvendinimas reikalauja didelių, centralizuotų finansinių išteklių. Valstybės finansinės veiklos objektas - tai piniginės lėšos, surinktos valstybės piniginiuose fonduose (valstybės, savivaldybių biudžetuose, valstybinio socialinio draudimo fonde, privalomojo sveikatos draudimo fonde). Pagrindas finansiniai veiklai yra visuomenės nacionalinės pajamos kurios paskirstomos tarp valstybės ir kitų ūkio subjektų. Valstybės finansinė veikla – tai iš vienos pusės ekonominės veiklos rūšis, iš kitos pusės tai valdymo rūšis, dėl to ji turi būti įgyvendinama per teisės aktus, kurių visuma ir sudaro finansų teisę.

Valstybės finansinės veiklos požymiai:

- 1) valstybės finansinės veiklos atsiradimą sąlygoja kolektyviniai poreikiai, o jų tenkinimas reikalauja didelių piniginių išteklių, kuriuos sukaupti ir efektyviai panaudoti gali tik valstybė;

- 2) pagrindinis valstybės finansinės veiklos objektas yra piniginiai ištekliai, sukaupti valstybės ir savivaldybių pinigų fonduose;
- 3) pagrindas valstybės finansinei veiklai vykdyti yra nacionalinės pajamos, kurios yra periodiškai paskirstomos tarp valstybės ūkio subjektų ir gyventojų;
- 4) valstybė savo finansinę veiklą vykdo ne tik pati per savo institucijas, bet ir savivaldybės.

Valstybės finansinės veiklos uždaviniai:

- 1) per valstybės finansinę veiklą siekiama sukaupti pakankamai pajamų, kurios yra būtinos valstybės funkcionavimui. Tokios pajamos surenkamos per mokesčius, rinkliavas ir kitais metodais;
- 2) per savo finansinę veiklą, valstybė siekia tikslingai panaudoti savo piniginius išteklius atsižvelgiant į valstybės raidos prioritetus konkrečiam laikotarpiui;
- 3) valstybė vykdydama finansinę veiklą siekia griežtai kontroliuoti lėšų surinkimą ir jų panaudojimą;
- 4) per savo finansinę veiklą valstybė siekia reglamentuoti ir prižiūrėti tų privačių organizacijų veiklą, kurios teikia finansines paslaugas (paskolas, indelius, draudimą, investicijas).

1.6. Valstybės finansinės veiklos metodai

Valstybės finansinės veiklos metodai skirstomi į:

1. Piniginių fondų kaupimo metodai. Tai įstatymų nustatyti būdai, kurių pagalba yra surenkamos piniginės lėšos į valstybės finansinius fondus. Šie metodai grupuojami į:
 - a) *privalomų įmokų mokėjimus* (mokesčiai, valstybinės ir vietinės rinkliavos, finansinės ir kitos baudos, turto konfiskacija, rinkliavos už specialias paslaugas). Šio metodo ypatumas yra tas, kad subjektai, kurių atžvilgiu yra nustatytos privalomos įmokos turi jas besąlygiškai vykdyti. Už tokių įmokų nemokėjimą kalti asmenys traukiami atsakomybėn.
 - b) *savanorišką lėšų perdavimą valstybei ar savivaldybėms* (pinigų skolinimas, dovanojimas, lėšų palikimas paveldėjimo būdu). Šio metodo ypatumas yra tas, kad gyventojai ir ūkio subjektai savanoriškai pasirenka remti ar ne.
2. Piniginių fondų panaudojimo metodai. Tai tokie įstatymais nustatyti būdai per kuriuos valstybė paskirsto savo lėšas tarp subjektų, kurie vykdo valstybės jiems pavestas funkcijas. Skirstoma į:

- a) *finansavimo arba biudžetinis metodas* - tai negražintinas ir neatlygintinas valstybės lėšų teikimas įstaigoms ir įmonėms, kurios realizuoja valstybės f-jas. Šis metodas taikomas tik biudžetinėms įstaigoms ir valstybės ar savivaldybės įmonėms. Per šį metodą paskirstomos biudžeto lėšos. Gali būti naudojamos ir tikslinių fondų lėšos. Finansavimas gali būti pilnas (biudžetinėms įstaigoms) ir dalinis (išimtiniais atvejais valstybės įmonėms).
 - b) *kreditavimo metodas* – tai lėšų teikimas juridiniams asmenims atlygintinumo, gražintinumo ir terminuotumo pagrindais. Šis būdas taikomas tik tuo atveju, jei paskolos teikiamos iš Lietuvos Banko lėšų arba jei kreditams naudojamos valstybės pasiskolintos lėšos.
 - c) *finansavimosi metodas* - visos ūkio subjekto lėšos yra padengiamos iš jo gaunamų pajamų. Šis metodas taikomas tik valstybės įmonėms, valstybės kontroliuojamoms įmonėms, taip pat biudžetinėms įstaigoms, kai jos šalia biudžetinių lėšų, savo veiklai naudoja ir nebiudžetines lėšas.
3. Finansinių paslaugų reglamentavimo metodai. Tai tokie įstatymais nustatyti būdai, kuriais valstybė reglamentuoja finansų įstaigų ir įmonių veiklą. Skirstoma į:
- a) *finansinių paslaugų teikimo licencijavimas*;
 - b) *finansų įstaigų ir įmonių veiklos normatyvų nustatymas*.
4. Finansų kontrolės ir priežiūros metodai. Tai būdai, kuriais valstybė tikrina pinigų fondų sudarymo ir naudojimo teisėtumą bei finansinių paslaugų teikimo teisėtumą (tikrinimas, revizijos, inspektavimas, ataskaitų išklausymas, poveikio priemonių taikymas).

1.7. Valstybės finansinės veiklos formos

Valstybės finansinės veiklos formos išreiškia kompetentingų institucijų veiksmus įgyvendinant finansų veiklą. Pagal pobūdį skirstoma į:

1. Teisinės veiklos formos. Jų turinį sudaro kompetentingų institucijų veikla sukuriant ir taikant finansų teisės normas. Pagrindinis jų rezultatas - *finansinis teisinis aktas*, kuris vienu atveju sukuria, keičia ar panaikina finansų teisės normas, o kitu atveju sukuria arba nutraukia finansinius teisinius santykius. Pagal teisinės savybės finansiniai teisiniai aktai skirstomi į:
 - a) *norminius aktus*, kurie reguliuoja vienaarūšius finansinius santykius ir įtvirtina finansų teisės normas. Šiai grupei priklauso visi finansų įstatymai, Vyriausybės Konstitucinio teismo, Lietuvos Banko valdybos nutarimai, finansų ministro įsakymai;

b) *individualius aktus*, kurie priimami kiekvienu konkrečiu atveju, taikomi konkrečiam subjektui ir sukelia konkretų finansinį teisinį santykį. Šiai grupei priklauso Lietuvos Banko valdybos sprendimai skirti poveikio priemonės komerciniams bankams, Vyriausybės nutarimai suteikti valstybės garantijas paskoloms, mokesčių inspekcijos raginimai sumokėti mokesčius ir kt.

2. Neteisinės veiklos formos. Jos apima tokius kompetentingų institucijų veiksmus, kurie nesukelia teisinių pasekmių, bet sudaro prielaidas teisinių formų realizavimui. Tai apima informacijos skelbimą apie naujus finansų įstatymus, darbuotojų mokymą, seminarų organizavimą mokesčių mokėtojams arba mokesčių inspekcijos darbuotojams, kasos operacijų vykdymas ir panašiai.

2. FINANSŲ TEISĖ, KAIP SAVARANKIŠKA TEISĖS ŠAKA

2.1. Finansų teisės samprata

Finansų teisę galima suprasti keleriopai, t.y kaip teisės šaką, mokslą, tam tikrų subjektų veiklą ir studijų discipliną. Teisės teorijoje *teisės šaka* suprantama kaip viduje teisės sistemos atsiskyrusi, giminingų teisės normų, reguliuojančių tam tikrą artimų visuomeninių santykių sritį, visuma. Giminingi vienos ar kitos srities visuomeniniai santykiai suponuoja atitinkamą teisės šaką. Finansų teisei yra būdingi du kriterijai:

- *Ekonominis* kriterijus pasireiškia tuo, kad finansiniai procesai vyksta valstybės pajamų kaupimo, paskirstymo srityje;
- *Teisinis* kriterijus pabrėžia aplinkybę, kad visi finansiniai procesai yra reglamentuojami įstatymais, poįstatyminiais teisės aktais bei tarptautinių sutarčių pagalba.

2.2. Finansų teisės dalykas

Finansų teisės dalykas yra nevienalytis, o turintis tam tikrą struktūrą. Teisės teorijoje pažymima, kad *teisinio reguliavimo dalyką* sudaro reguliuojamų visuomeninių santykių subjektai ir objektai, socialiniai faktai, suponuojantys atitinkamų santykių atsiradimą bei praktinė žmonių veikla. Atsižvelgiant į šiuos kriterijus darytina išvada, kad *finansų teisės dalykas* - tai visuomeniniai santykiai, kurie atsiranda valstybei įgyvendinant finansinę veiklą arba visuma finansinių santykių, atsirandančių valstybei kaupiant ir naudojant savo finansinius išteklius. Taip pat *finansų teisės dalykas* apibrėžtinai, kaip turinio pobūdžio santykiai, atsirandantys dėl turtinių prievolių, susijusių

su finansinių fondų sudarymu ir jų naudojimu. Profesorius A.Vaišvila pažymi, kad <...>*finansų teisės reguliavimo objektas* - tai žmonių santykiai, atsirandantys sudarant valstybės biudžetą, jį naudojant, taip pat nustatant mokesčių mokėjimo pagrindus ir tvarką, teikiant kreditus, vykdant bankų operacijas, leidžiant vertybinius popierius ir kita. Šių santykių subjektai - valstybė, visi juridiniai ir fiziniai asmenys, nes jie saistomi su valstybe pareigos mokėti mokesčius<...>. Tačiau kad tam tikrus visuomeninius santykius galima būtų priskirti finansų teisės dalykui, jie turi atitikti tam tikrus požymius:

- *Paskirstomasis pobūdis* - per finansinius santykius paskirstomos nacionalinės pajamos tarp valstybės, ūkio subjektų ir gyventojų;
- *Vienija bendras tikslas* - siekiama sukaupti pinigines lėšas, kurių reikia normaliam valstybės funkcionavimui;
- *Organizacinis pobūdis* - finansiniai santykiai atsiranda ir egzistuoja būtinai dalyvaujant valstybei, kuri organizuoja finansinę veiklą;
- *Ekonominis pagrindumas* - finansinių santykių atsiradimą inspiruoja valstybės poreikis gauti pajamų, sudarančių visos jos veiklos finansinį pamatą;
- *Piniginis pobūdis* – mokesčiai kaip piniginė prievolė valstybei turi būti vykdoma pinigais, per finansinius santykius surenkamos piniginės lėšos į valstybės fondus ir naudojamos valstybės reikmėms;
- *Valdingas pobūdis* - finansiniuose santykiuose būtinas dalyvavimas valstybės ar savivaldybių institucijų, turinčių valdingus įgalinimus kitų subjektų atžvilgiu.

Atsižvelgiant į paminėtus požymius, išskiriamos keturios finansinių santykių grupės, kurios sudaro finansų teisės dalyką:

- finansiniai santykiai, kurie atsiranda *kaupiant valstybės lėšas* į valstybės nustatytus biudžetus ir piniginius fondus;
- finansiniai santykiai, kurie atsiranda *paskirstant valstybės lėšas* tarp subjektų, įgyvendinančių valstybės funkcijas;
- finansiniai santykiai, kurie atsiranda *naudojant valstybės lėšas*;
- finansiniai santykiai, kurie kyla *kontroliuojant valstybės lėšų surinkimą, paskirstymą, panaudojimą*.

2.3. Finansų teisės metodas

Kiekviena teisės šaka turi savo reguliavimo metodą. Teisinio reguliavimo metodas - tai teisinės priemonės, kuriomis valstybė veikia visuomeninių santykių dalyvių valinį elgesį. Jis atsako į klausimą, kaip, koku būdu ir kiek reguliuojami visuomeniniai santykiai. Teisės teorijoje išskiriami du pagrindiniai teisinio reguliavimo metodai: imperatyvusis ir dispozityvusis. Imperatyviojo metodo esmė yra ta, kad tai, kas yra nurodyta teisės normose, tą ir reikia daryti. Santykio dalyviams neleidžiama jokia elgesio saviveikla ir nukrypimai nuo teisinių imperatyvų. Dispozityvusis metodas leidžia reguliuojamo santykio dalyviams parodyti iniciatyvą, savarankiškumą, pasirenkant vieną ar kitą elgesio variantą. Kokį teisinio reguliavimo metodą reikia priskirti konkrečiai teisės šakai apsprendžia tokie teisinio reguliavimo metodo požymiai:

- *Kokių teisinių faktų pagrindu atsiranda, pasikeičia ar nutrūksta reguliuojami santykiai.* Finansų teisės teisiniams santykiams atsirasti reikia valstybės institucijos akto. Pavyzdžiui, kiekvienas pilietis privalo mokėti mokesčius, jei tai yra nustatyta įstatymo, taigi valstybė įgauna teisę reikalauti iš konkretaus piliečio konkretios sumos, o šis yra įpareigojamas sumokėti valstybei tokią sumą;
- *Teisinio santykio dalyvių teisinė padėtis vienas kito atžvilgiu.* Finansų teisinio santykio dalyviai nėra lygiateisiai, vienas dalyvis turi valdingus įgaliojimus, kuriais remdamasis gali duoti kitam to santykio dalyviui privalomus paliepimus;
- *Valstybės prievartos priemonių už teisės normų pažeidimus taikymas, to taikymo tvarka ir sankcijų pobūdis.* Finansų teisės normos numato tam tikras sankcijas už jų pažeidimus (pavyzdžiui, bauda).

Finansinių teisinių santykių reguliavimas atliekamas vadovaujantis valdingų nurodymų davimo (imperatyviuoju) metodu. Valdingus įgalinimus turi dauguma institucijų, kurioms administracine prasme nėra pavaldūs kiti finansų teisės subjektai. Valdingų įgalinimų davimas siejamas su mokesčių tarifo (dydžio), mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir tvarkos nustatymu bei laikymosi priežiūra ir pan., o tokius įgalinimus daugiausiai turi valstybinės valdžios institucijos, įgyvendinančios valstybės finansinę veiklą. Šis metodas būdingas netik visai finansų teisei, bet ir kitoms teisės šakoms, priskiriamoms viešosios teisės sistemai (konstitucinei, administracinei, baudžiamajai teisei ir kitoms). Tačiau imperatyviojo metodo dominavimas finansų teisėje nereiškia, kad čia nėra taikomi ir dispozityviojo teisinio reguliavimo elementai, būdingi privatinės teisės šakų grupei (pavyzdžiui, LR Mokesčių administravimo įstatymo 14 straipsnis suteikia teisę mokesčių mokėtojui užginčyti (apskusti) bet kurį mokesčių administratoriaus ar jo pareigūno

veiksmą ar neveikimą, Pelno mokesčio įstatymo 47 straipsnis suteikia teisę mokesčio mokėtojų pasirinkti avansinio pelno mokesčio mokėjimo tvarką ir t.t.)). Teisinių santykių dalyviai gali tik išimtiniais atvejais patys nuspręsti, kokį elgesio variantą pasirinkti, tarpusavio padėtis nėra lygiateisė ir dažniausiai finansiniai teisiniai santykiai atsiranda būtent norminio akto, o ne susitarimo pagrindu.

Apibendrinant galima teigti, kad finansų teisėje vyrauja imperatyvusis metodas, draudžiantis finansinių santykių dalyviams elgtis kitaip, nei nustatyta finansiniame įstatyme ar kitame teisės akte, o dispozityvumo apraiškų galima aptikti tik ten, kur tai aiškai nustato finansiniai įstatymai ir jų pagrindu priimti kiti teisės aktai.

2.4. Finansų teisės šaltiniai

Savarankiškų teisės šaltinių buvimas – vienas iš būtinų teisės savarankiškumo požymių. Finansų teisės šaltinis – tai kompetentingos valstybės (savivaldybės) institucijos nustatyta tvarka priimtas norminis teisės aktas, įtvirtinantis (pakeičiantis ar pripažįstantis netekusiomis galios) teisės normas, reguliuojančias visuomeninius finansinius santykius privalomų nurodymų davimo pagrindu. Finansų teisės sistemą sudaro finansiniai įstatymai ir šių įstatymų pagrindu priimti įstatymų lydimieji teisės aktai. Lietuvoje tokius teisės aktus gali priimti LR Seimas, Vyriausybė, Finansų ministerija, Valstybinė mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas, Savivaldybių tarybos, kai kurios kitos valdžios institucijos. Finansų teisės šaltiniai dėl savo formų, teisinės galios, reguliavimo apimčių įvairovės sudaro sudėtingą sistemą, kurioje gali būti skiriamos atskiros finansų teisės šaltinių rūšys.

Pagal teisinę galią finansų teisės šaltiniai skirstomi į:

- Konstituciją;
- Įstatymus (LR Biudžeto sandaros, LR Seimo statutas, LR Mokesčių administravimo, LR Valstybės skolos ir kiti);
- Įstatymų įgyvendinamuosius (įstatymų lydimojus) teisės aktus (Vyriausybės, savivaldybių, ministerijų teisės aktai, kuriuose yra finansų teisės normų. Tačiau šie norminiai aktai finansinius teisinius santykius gali reglamentuoti tik tiek, kiek tai nustatyta įstatymo. Jei poįstatyminiai aktai prieštarauja įstatymams, taikomos įstatymo nuostatos).

Pagal visuomeninių santykių reguliavimo apimtį finansų teisės šaltiniai skirstomi į:

- Bendruosius ir kitų teisės šakų. Priskirtini tie teisės norminiai aktai, kurie šalia finansinių reguliuoja ir kitų teisės šakų reguliuojamus visuomeninius santykius. Prie jų priklausytų Konstitucija, Baudžiamasis ir Administracinių teisės pažeidimų kodeksai, LR Valstybinio socialinio draudimo įstatymas, LR Vietos savivaldos įstatymas ir pan.;
- Specialiuosius. Būdinga tai, kad jie reguliuoja tik finansinius santykius (LR Biudžetinės sandaros įstatymas, LR Valstybės skolos įstatymas, visi mokesčių įstatymai). Ypatinę vietą specialiųjų finansų teisės šaltinių tarpe užima taip vadinami *finansiniai planiniai aktai* - norminiai aktai, kurie įtvirtina finansinės veiklos uždavinius konkrečiam periodui (pavyzdžiui, įstatymai dėl atitinkamų metų valstybės biudžeto ar savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo).

Finansų teisės šaltinių ypatumai:

- Tai *plačiai naudojami* planiniai aktai;
- *Nėra* vieningo kodifikuoto finansų teisės šaltinio. Kodifikacija vykdoma pagal atskirus finansinius institutus (pavyzdžiui, dauguma biudžetinių santykių reguliavimo instituto normų įtvirtinta biudžetinės sandaros įstatyme; valstybės skolos instituto normos – LR Valstybės skolos įstatyme, mokesčių santykių reguliavimo – LR Mokesčių administravimo įstatyme ir pan.). Kas liečia mokesčius, kai kuriose užsienio valstybėse (pavyzdžiui, Rusija) yra priimamas *mokesčių kodeksas*, kuriame yra susistemintos mokesčius santykius reguliuojančios teisės normos,
- *Platūs įgalinimai* priimant finansinius teisės aktus yra suteikti specialioms *finansų institucijoms* (Finansų ministerijai, muitinės departamentui, Lietuvos bankui),
- Finansų teisės aktų *politizuotas pobūdis*, t.y. finansų įstatymai ir kiti teisės aktai atspindi valdančiosios daugumos finansinę politiką.

Konstituciniai finansų teisės pagrindai

Konstitucija yra aukščiausia teisė galią turintis bet kurios valstybės teisės aktas, kuriuo vadovaujantis kuriama visa valstybės teisės sistema. Tuo pačiu Konstitucija yra pagrindinis bet kurios teisės šakos šaltinis, nes ji įtvirtina principinius teisinio reguliavimo nuostatus ir sudaro įstatymų leidybos pagrindą. Konstitucija kaip pagrindinis teisės šaltinis reikšminga dėl to, kad nustato santykį tarp įvairių teisės šakų, tarp įvairios teisinės galios teisės kitų, tarp nacionalinės ir tarptautinės teisės ir yra pagrindas kitoms teisės normoms, taip pat ir finansų teisės, kurti. Konstitucija įtvirtina valstybės teisinės, ekonominės, finansinės, socialinės, kultūrinės ir pan.

sistemų pagrindus. Konstitucijai negali prieštarauti nei vieno kito teisės norminio akto ar tarptautinės sutarties nuostatos. Lietuvos Respublikos Konstitucija, priimta Lietuvos Respublikos piliečių 1992 m. spalio 25 d. referendumu. Joje įtvirtinti visų teisės šakų, tame tarpe ir finansų teisės, pagrindai.

Kalbant apie Lietuvos Respublikos Konstituciją pabrėžtina, kad finansų teisei didelės reikšmės turi Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktas, skelbiantis, jog valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas, bei 12 straipsnio 2 ir 3 dalys, pagal kurias „valstybės pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų<...>, o „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus<...> nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“. Šalia to, kuriant ir taikant finansų teisės normas privalu vadovautis ir tomis Konstitucijos normomis, kurios apibrėžia atskirų institucijų galias: 94 straipsniu, įpareigojančiu Vyriausybę tvarkyti krašto reikalus, vykdyti Seimo priimtus mokesčių įstatymus, rengti ir teikti Seimui tokių įstatymų projektus; 121 straipsniu, suteikiančiu teisę savivaldybių taryboms savo biudžeto sąskaita numatyti mokesčių lengvatas; 134 straipsniu įpareigojančiu Valstybės kontrolę prižiūrėti ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas; 11 skirsniu „Finansai ir valstybės biudžetas“ (125 str. – 132 str.) – esminis skirsnis, kuriame išdėstyti konstituciniai finansų teisės pagrindai, kurie yra atkartoti ir detalizuoti ne viename įstatyme ar poįstatyminiame akte.

Tarptautinės sutartys kaip finansų teisės šaltinis

Atskirą FT šaltinių grupę sudaro tarptautinės sutartys. Pagal LR Tarptautinių sutarčių įstatymą, Lietuvos Respublikos tarptautinė sutartis – tai „tarptautinis teisės principų ir normų reglamentuotas susitarimas, kurį raštu sudaro Lietuva su užsienio valstybėmis ir tarptautinėmis organizacijomis, nesvarbu, koks sutarties pavadinimas ir ar sutartį sudaro vienas, du ar keli tarpusavyje susiję dokumentai. Tarptautinės sutartys yra nevienodos teisinės galios dokumentai:

- Kaip skelbia Konstitucijos 13 straipsnis, Lietuvos Respublikos *Seimo ratifikuotos tarptautinės sutartys* yra sudedamoji Respublikos teisinės sistemos dalis ir turi įstatymo galią. Tokias sutartis turi atitikti visi kiti teisės aktai, jų prioritetą įtvirtina ir LR Mokesčių administravimo įstatymo 4 straipsnis: „Jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios apmokestinimo taisyklės negu mokesčių įstatymuose ir šios sutartys yra ratifikuotos ir įsigaliojusios Lietuvoje, tai taikomos tarptautinių sutarčių taisyklės.“ T.y. įsigaliojusios Seimo ratifikuotos tarptautinės sutartys turi aukštesnę teisinę galią nei įstatymas. Todėl finansų teisės šaltiniais pirmiausia laikytinos Seimo ratifikuotos ir įsigaliojusios *tarptautinės sutartys dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir*

fiskalinių pažeidimų išvengimo kurias Lietuvos Respublikos Vyriausybė yra pasirašiusi su daugiau nei 40 užsienio valstybių vyriausybėmis;

- Finansų teisės šaltiniu laikytinos ir kitokios sutartys, kurios *nėra Seimo ratifikuotos*, bet sudarytos patvirtinant Vyriausybėje. Tokios tarptautinės sutartys irgi privalomos finansinių teisinių santykių subjektams, tačiau jos skirtingai nuo Seimo ratifikuotų tarptautinių sutarčių, turi neprieštarauti ne tik Konstitucijai, bet ir kitiems vidaus įstatymams;
- *Ministerijų ar Vyriausybės įstaigų bei kitų valstybės institucijų vardu ir pagal jų kompetenciją sudaromi su atitinkamomis užsienio valstybių ar organizacijų institucijomis susitarimai* nėra Lietuvos Respublikos tarptautinės sutartys (Finansų ministerijos, valstybinės mokesčių inspekcijos sudaryti susitarimai su analogiškais užsienio valstybės žinybomis). Tokie susitarimai nelaikomi teisės šaltiniu, nes nesukuria įsipareigojimų Lietuvos valstybei.

Europos Sąjungos teisės aktai kaip finansų teisės šaltinis

Lietuvai tapus visateise Europos Sąjungos nare, specialiuoju nacionalinės finansų teisės šaltiniu tapo ir Europos Sąjungos aktai. Kaip skelbia 2004 m. liepos 13 d. Konstitucijos papildymo konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymo 2 straipsnis, „Europos Sąjungos teisės normos yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis. Jeigu tai kyla iš sutarčių, kuriomis grindžiama Europos Sąjunga, Europos Sąjungos teisės normos taikomos tiesiogiai, o teisės normų kolizijos atveju jos turi viršenybę prieš Lietuvos Respublikos įstatymus ir kitus teisės aktus“.

Visi Europos Sąjungos aktai mokesčių santykių reguliavimo srityje pagal savo juridinę galią skirstomi į reglamentus ir direktyvas. Reglamentai – visuotinai privalomi Europos Sąjungos aktai, tiesiogiai taikomi valstybėse narėse. Nustatyta tvarka patvirtinti reglamentai tampa kiekvienos Europos sąjungos valstybės narės finansų teisės šaltiniu. Tokių teisės aktų nėra daug (pavyzdžiui, Europos Tarybos reglamentas 318/2006 dėl bendro cukraus sektoriaus rinkų organizavimo, kurio nuostatos taikomos tiesiogiai administruojant cukraus sektoriaus mokesčius). Pagrindinę Europos Sąjungos finansų teisės šaltinių dalį sudaro direktyvos – valstybių narių vyriausybėms skirti aktai, kuriais Europos Sąjunga įpareigoja valstybes nares siekti direktyvose iškeltų tikslų, kartu paliekant joms galimybę savo nuožiūra pasirinkti šių tikslų siekimo priemones ir metodus. Skirtingai nuo reglamentų, direktyvų nuostatomis įgyvendinti turi būti priimami ar keičiami nacionaliniai mokesčių įstatymai.

2.5. Finansų teisės vieta bendroje teisės sistemoje

Jau nuo senovės Romos laikų visas teisės šakas įprasta skirstyti į dvi dideles grupes viešąją ir privatinę teisę. Toks skirstymas paremtas daugiausia teisės šakoje dominuojančio intereso pobūdžiu: jei dominuoja viešasis interesas, teisės šaka priskiriama viešajai teisei, jei privatus - privatinei. Skiriami šie *viešosios teisės požymiai*: ji skirta tenkinti viešuosius interesus, jai būdinga vienašališkas teisės subjektų valios pasireiškimas, hierarchiniai subjektų santykiai ir atitinkama teisės aktų ir subjektų subordinacija. Taigi viešosios teisės šakų grupei priskirtinos tos teisės šakos, kuriose ne tik dominuoja viešasis interesas, bet ir yra taikomas imperatyvusis teisinio reguliavimo metodas, pagrįstas privalomų nurodymų davimu, ką lemia privalomojo subjekto (valstybės) būtinas dalyvavimas atitinkamuose santykiuose. Šiuo požiūriu privalu vadovautis ir vertinant finansų teisę. Kadangi joje vyrauja viešasis interesas, kuriam atstovauja pati valstybė, o jam pasiekti taikomas privalomųjų nurodymų davimo (mokesčių mokėtojams) metodas, ši teisės šaka laikytina viešosios teisės dalimi.

Finansų teisė kaip savarankiška teisės šaka laikoma vakarų ir rytų Europos valstybėse. Tačiau klausimas dėl finansų teisės savarankiškumo tarp kitų teisės šakų ilgą laiką buvo aktualiu diskusijų dalyku: vieni teigė, kad ji priklauso administracinei arba konstitucinei teisei, kiti - kad ji yra kompleksinė, tretį - kad finansų teisė neturi savarankiško dalyko. Šis klausimas buvo sąlyginai išspręstas tik XX a. antroje pusėje. Kad finansų teisė yra savarankiška teisės šaka, pirmoji prabilo R. O. Chalfina. Ji teigė, kad finansų teisė atsiskyrė iš konstitucinės ir administracinės teisės ir tapo savarankiška teisės šaka teisės sistemoje. Šią R. O. Chalfinos suformuluotą mintį toliau plėtojo B. N. Ivanovas, M. I. Piskotinas ir kiti. Finansų teisė glaudžiai susijusi su kitomis teisės šakomis. *Konstitucinė teisė* nustato bendrus valstybės finansinės veiklos konstitucinius pagrindus. *Administracinė teisė* reguliuoja visuomeninius santykius valstybės valdymo sferoje.

Finansų teisę sunku atriboti ir nuo civilinės teisės. Tarp finansų teisės ir civilinės teisės yra *bendri institutai* - kreditavimo, atsiskaitymo ir draudimo. Atribojant finansų teisę nuo civilinės teisės reikia vadovautis tam tikrais kriterijais:

- skiriasi *finansinių ir civilinių santykių subjektinė sudėtis*: Civiliniuose teisiniuose santykiuose dalyvauja keli fiziniai asmenys, keli juridiniai asmenys, arba ir fiziniai, ir juridiniai asmenys vienu metu – tokius santykius reguliuoja civilinės teisės normos, tačiau jei santykiuose dalyvauja fizinis ar juridinis asmuo, o iš kitos pusės valstybės,

savivaldybės ar kita jų įgalinimus turinti institucija - santykius reguliuoja finansų teisės normos;

- Skiriasi *santykių objektas*: finansiniai teisiniai santykiai kyla dėl valstybės finansinių fondų, civiliniai santykiai dėl finansinių lėšų, kurios yra privačios nuosavybės objektas;
- Skiriasi *ginami interesai*: civilinė teisė gina kolektyvinius arba asmeninius interesus, finansų teisė gina valstybės finansinius interesus;
- Skiriasi *reguliavimo teisinio metodo* ypatumais: finansinio teisinio reguliavimo pagrindas - valdingų nurodymų davimas, civilinio teisinio reguliavimo pagrindas - šalių lygiateisiškumas. Civiliniai teisiniai santykiai kyla tarp lygių, vienas kitam nepavaldžių subjektų.

2.6. Finansų teisės normų sąvoka, požymiai, struktūra

Teisės norma – tai valstybės sukurta ir jos prievarta saugoma, formaliai apibrėžta bei visuotinai privaloma elgesio taisyklė, kuri suteikia visuomeninių santykių dalyviams apibrėžtas subjektines teises bei pareigas. *Finansų teisės norma* – tai pirminis finansų teisės elementas, kurių visuma sudaro pačią finansų teisę. Jai būdingi tiek bendrieji, tiek ir specialieji. teisės normų požymiai.

Bendrieji normų požymiai:

- Tai yra *elgesio taisyklė*, kuri išreiškia įstatymų leidėjo valią;
- *Jas priima, keičia, naikina tik įgaliotos valstybės ar savivaldybių institucijos* savo kompetencijos ribose;
- Finansų teisės normos yra *griežtai privalomos jų adresatams*, išskyrus įstatymų numatytas išimtis;
- Tinkamas finansų teisės normų reikalavimų vykdymas yra *užtikrinamas valstybės prievartos priemonių pagalba*.

Specialieji arba šakiniai požymiai:

- *Turi ribotą taikymo sritį* - tik valstybės finansinės veiklos sferoje;
- *Turi specifinius tikslus*, kurių pagrindinis – sukaupti valstybei reikalingus finansinius išteklius;
- Normos *suteikia valdingus įgalinimus tik vienai finansinių santykių šaliai* (valstybei, savivaldybei ar jas atstovaujančioms institucijoms), tuo tarpu kita šalis privalo besąlygiškai paklusti pirmajai.

- Pažeidus finansų teisės normas – *taikomos ekonominio pobūdžio sankcijos*, numatytos įstatymuose. Šių sankcijų paskirtis - ne tiek nubausti pažeidėją, kiek užtikrinti valstybės finansinių išteklių gavimą.

Taigi *finansų teisės norma* – tai valstybės nustatyta ir saugoma, griežtai apibrėžta ir privaloma elgesio taisyklė, įtvirtinanti finansinių santykių dalyvių teises ir pareigas, o jos vykdymas turi užtikrinti valstybei būtinų lėšų surinkimą ir tikslingą jų panaudojimą. Finansų teisės normos įtvirtina valstybės fondų sistemą, apibrėžia valstybės ir savivaldybių bei kitų finansinių institucijų kompetenciją, reguliuoja lėšų panaudojimo procesą, nustato finansinės kontrolės ir atsakomybės priemonių taikymo tvarką ir t.t.

Klasikinė *teisės normos struktūra* susideda iš trijų struktūrinių elementų:

- *Hipotezė* – tai teisės normos dalis, kuri nurodo sąlygas, kurioms esant teisės norma veikia;
- *Dispozicija* – tai teisės normos dalis, kuri nurodo, kaip turi elgtis teisinių santykių subjektai (teisės normos turinys);
- *Sankcija* – tai teisės normos dalis, kurioje nurodomos pasekmės, atsirandančios pažeidus teisės normos dispozicijoje nurodytą elgesio taisyklę (atsakomybė už normos neįvykdymą).

Finansų teisėje dominuoja nepilna teisės normų struktūra, t.y. paprastai sankcija nėra sudėtinė finansų teisės normos struktūrinė dalis, o dispozicija yra būtinas finansų teisės normos elementas. Tačiau taip yra ne visuomet (pavyzdžiui, mokesčių santykių institutas numato tam tikras sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus – baudas, delspinigius).

2.7. Finansų teisės normų rūšys

Finansų teisės normos. Reguluojamos įvairiapusių mokesčių santykius, sudaro tam tikrą sistemą dėl to jas būtina klasifikuoti.

Pagal *atliekamas funkcijas* finansų teisės normos skirstomos į:

- *Specializuotas*, kurių paskirtis įtvirtinti pagrindines finansų teisės sąvokas ir finansinių teisinių santykių reguliavimo principus (visos įstatymų sąvokos, kai kurios normos įtvirtinančios principus, pavyzdžiui, mokesčių administravimo principai);
- *Reguliatyvines*, kurių paskirtis – nustatyti finansinių-teisinių santykių dalyvių teises ir pareigas valstybės lėšų surinkimo ir panaudojimo procese (tai įvairūs įgalinimai);
- *Apsaugines*, kurių paskirtis ne tik užtikrinti laiku ir teisingą valstybės lėšų surinkimą ir tikslingą jų panaudojimą, bet ir apsaugoti mokesčių mokėtojus bei jų interesus. T.y. įtvirtina poveikio priemones taikomas subjektams, kurie pažeidžia finansų įstatymus (pavyzdžiui, nemokant mokesčių, komerciniams bankams nepateikus reikiamos informacijos laiku).

Pagal *finansinių santykių dalyviams daromo poveikio pobūdį* finansų teisės normos skirstomos į:

- *Įpareigojančias*, kurios įsakmiai reikalauja, kad finansinių teisinių santykių dalyviai atliktų tam tikrus veiksmus (pavyzdžiui, mokesčių administratorius privalo tvarkyti mokesčių mokėtojų apskaitą, mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčius, laiku mokėti palūkanas ir pan.). Įpareigojančių normų dominavimą finansų teisėje lemia finansinių teisinių santykių teisinio reguliavimo metodas, kuriam būdingas privalomų vykdyti nurodymų davimas;
- *Draudžiančias*, kurios draudžia finansinių teisinių santykių dalyviams atlikti tam tikrus veiksmus, t.y. įpareigoja juos susilaikyti nuo tam tikrų veiksmų atlikimo (pavyzdžiui, draudžiama mokesčių mokėtojui taikyti kelias mokesčio lengvatas pakartotinai tikrinti tą patį mokesčių mokėtoją dėl to paties mokesčio už tą patį periodą ir pan.);
- *Įgalinamąsias*, kurios suteikia finansinių teisinių santykių dalyviams galimybę neperžengiant įstatymo nustatytų ribų ir laikantis įstatymo nustatytų sąlygų savo nuožiūra atlikti tam tikrus veiksmus (pavyzdžiui, savivaldybių tarybos turi teisę savo biudžetų sąskaita taikyti mokesčių lengvatas atskiriems mokesčių mokėtojams ar jų grupėms, mokesčių mokėtojas turi teisę apskusti mokesčio administratoriaus veiksmus). Tačiau, kaip ir kitos finansų teisės normos, įgalinamosios normos savo prigimtimi yra imperatyvios, - asmuo, pasirinkdamas savo veikimo būdą, negali peržengti įstatymo nustatytų veikimo ribų.

Pagal *turinio specifiką* finansų teisės normos skirstomos į:

- *Materialiąsias*, kurios įtvirtina valstybės finansų sistemą, mokesčių paskirstymo tarp biudžetų principus ir tvarką, finansinių teisinių santykių dalyvių teisinę padėtį;
- *Procesines*, kurios detalčiai reglamentuoja mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą, mokėjimą, išieškojimą, valstybės piniginių fondų sudarymo ir panaudojimo procedūrą.

Pagal *tikslus* finansų teisės normos skirstomos į:

- Nustatančias pagrindines finansų teisės sąvokas ir finansinių santykių reguliavimo principus;
- Nustatančios finansinių teisinių santykių subjektinę sudėtį;
- Įtvirtinančios valstybinę finansų sistemą;
- Reglamentuojančios apmokestinimo tvarką ir procedūras;
- Reglamentuojančios atsakomybę už finansų įstatymų pažeidimus;
- Reguliuojančios mokesčių ginčų nagrinėjimo tvarką.

2.8. Finansų teisės sistema ir institutai

Teisės sistema suprantama kaip objektyviai esanti vidinė teisės sandara, padalinta į dalis – šakas, pošakius, institutus, normas. Finansų teisė susideda iš institutų, kurie sudaro jos sistemą. Teisės norminių aktų sisteminimas – tai veikla, skirta sukurti, sutvarkyti bei patobulinti teisės normas.

Finansų teisės sistema suprantama kaip visuma funkciniais ryšiais susijusių finansų teisės normų, suskirstytų į finansinius teisinius institutus. Visos finansų teisės normos dėl savo įvairovės pagal reguliavimo dalyko ypatumus suskirstytos į finansinius teisinius institutus, kurių visuma ir sudaro finansų teisę. Institutai - grupė finansų teisės normų, reguliuojančių vienaarūšius finansinius santykius. Kadangi finansų teisė nekodifikuota teisės šaka, todėl vieningos sistemos klausimas gana problematiškas, skirtingi autoriai ją skirtingai įsivaizduoja. Manytina, kad finansų teisės sistemą sudaro 10 santykinių institutų.

- *Finansų valdymo institutas*. Jam priklauso tos normos, kurios įtvirtina valstybės finansų politikos kryptis ir nustato valstybės bei savivaldybių ir jų institucijų kompetenciją;
- *Finansų kontrolės institutas*. Jį sudaro normos, įtvirtinančios finansų kontrolės institucijų sistemą ir reguliuoja jų veiklą;
- *Biudžetinės teisės institutas*. Tos normos, kurios įtvirtina biudžeto sistemą, biudžeto pajamų ir išlaidų rūšis bei reguliuojančios biudžetinį procesą;
- *Mokesčių teisės institutas*. Jį sudaro normos įtvirtinančios Lietuvos mokesčių sistemą bei reglamentuoja mokesčių surinkimą;
- *Valstybės skolinimosi institutas*. Nustato valstybės ir savivaldybių skolinimosi iš užsienio ir vidaus kreditorių teises formas ir tvarką;
- *Tikslinių piniginių fondų institutas*. Šio instituto normos įtvirtina ne biudžetinių fondų sistemą, šių fondų lėšų ir naudojimo tvarką (socialinio draudimo, privatizavimo fondas);
- *Valstybės išlaidų ir pajamų institutas*. Nustato valstybės ir savivaldybių išlaidų sistemą, išlaidų apmokėjimo formas ir tvarką, taip pat reguliuoja valstybės įmonių finansinę veiklą ir nebiudžetinių lėšų naudojimo tvarką;
- *Bankininkystės valstybinio reguliavimo institutas*. Finansų teisės normos, kurios įtvirtina Lietuvos kredito įstaigų sistemą, nustato kredito veiklos licencijavimo tvarką, jų veiklos sąlygas ir reglamentuoja kredito įstaigų veiklos priežiūrą;
- *Draudimo valstybinio reguliavimo institutas*. Normos, kurios įtvirtina Lietuvos draudimo įmonių sistemą, reglamentuoja draudimo veiklos licencijavimą, nustato draudimo įmonių veiklos sąlygas, reguliuoja draudimo įmonių veiklos priežiūrą;

- *Pinigų mokėjimo ir apyvartos institutas.* Normos, įtvirtinančios pinigų sistemą, reguliuojančios mokėjimą grynais ir negrynais pinigais tvarką bei nustatančios užsienio valiutos režimą Lietuvoje.

3. FINANSINIAI TEISINIAI SANTYKIAI IR FINANSŲ TEISĖS OBJEKTAI IR SUBJEKTAI

3.1. Finansinių teisinių santykių požymiai ir sąvoka

Finansiniai teisiniai santykiai – finansų teisės normomis sureguliuoti visuomeniniai santykiai, atsirandantys surenkant ir naudojant valstybės piniginius išteklius bei nustatant finansinių paslaugų teikimo pagrindus. Per finansinius teisinius santykius realizuojamos finansų teisės normos ir valstybės finansų politika. Finansinių teisinių santykių turinį sudaro iš vienos pusės valstybės teisė gauti lėšas, iš kitos pusės - juridinių ir fizinių asmenų pareiga vykdyti pinigines prievoles valstybei.

Finansinių teisinių santykių požymiai:

- Finansiniuose teisiniuose santykiuose *realizuojamos finansų teisės normos*, o tuo pačiu ir *valstybės finansų politika*;
- Finansinių santykių atsiradimas ir egzistavimas *neįmanomas be valstybės dalyvavimo*. Valstybė yra privalomas šių finansinių teisinių santykių subjektas. Valstybė finansiniuose teisiniuose santykiuose gali dalyvauti tiek betarpiškai, tiek per savo įgaliotas institucijas;
- Finansinių teisinių santykių *dalyvių teises ir pareigas detalai reglamentuoja finansų įstatymai ir poįstatyminiai aktai*;
- Tinkamas finansinių teisinių santykių dalyvių elgesys yra *užtikrinimas ekonominėmis sankcijomis* (delspinigiai, baudos, palūkanos ir kt.);
- Finansinių teisinių santykių turinį sudaro *valstybės teisė reikalauti tinkamo piniginių prievolių įvykdymo ir juridinio ar fizinio asmens pareigą vykdyti pareigą pagal galiojančius teisės aktus*;
- Ginčai kylantys iš šių santykių pirmiausiai yra *sprendžiami administracine tvarka*, teisme tik tuo atveju, jei buvo praeitos visos finansų ginčo nagrinėjimo administracine tvarka procedūros.

3.2. Finansinių teisinių santykių rūšys

Finansiniai teisiniai santykiai pagal *finansų teisės institutus* skirstomi į:

- Finansų kontrolės;
- Mokestinius;
- Biudžetinius;
- Atsiskaitymo.

Finansiniai teisiniai santykiai pagal *įgyvendinamus tikslus* skirstomi į:

- Organizacinius, susiklostančius įtvirtinti valstybės finansų sistemą ir suformuoti valstybės institucijas, kurios administruoja valstybės finansus;
- Valstybės lėšų kaupimo santykius, susiklostančius įtvirtinti nustatytais terminais ir tvarka surinkti piniginius išteklius į valstybės fondus;
- Valstybės išlaidų apmokėjimo santykius;
- Finansų kontrolės ar poveikio priemonių taikymo santykius, susiklostančius užtikrinti finansų drausmės laikymąsi ir pritaikyti įstatymų sankcijas šios drausmės pažeidėjams.

Sąlygos finansiniams teisiniams santykiams kisti yra konkrečios normoje nurodytos juridinės aplinkybės ir juridiniai faktai, t.y. finansų teisės normoje numatytas veikimas (neveikimas) ar įvykiai, sąlygojantys finansinių teisinių santykių atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą.

Finansinių teisinių santykių atsiradimo pagrindas yra teisinis ar individualus juridinis faktas.

Finansinių teisinių santykių pasikeitimas negali vykti pagal santykių dalyvių valią. Pasikeitimas vyksta norminio akto pagrindu dėl tam tikrų faktų ar įvykių pasikeitimo teisės normoje.

Finansiniai teisiniai santykiai pasibaigia:

- Finansinių įsipareigojimų įvykdymu;
- Biudžeto surinkimo uždavinių įgyvendinimu;
- Biudžeto asignavimų išnaudojimu;
- Valstybės kompetentingų institucijų teisės išieškoti įsiskolinimą valstybei realizavimu;
- Mokestinių santykių pasibaigimu.

3.3. Finansinių teisinių santykių objektas

Pagal teisės teoriją, bet kokie teisiniai santykiai yra sudaryti iš 3 struktūrinių elementų:

- Objekto – tai reali vertybė, kuria pasinaudoti ar kurią apsaugoti siekia teisinių santykių subjektai, įgyvendindami subjektines teises ir teises pareigas. Kai kurie autoriai teisinių santykių objektu laiko tikslą, į kurio pasiekimą yra nukreiptas teisinis santykis;
- Subjekto – tai fiziniai bei juridiniai asmenys, valstybė ar ją atstovaujanti institucija;
- Turinio – subjektų teisės ir pareigos.

Objektu pripažįstamos tos vertybės, dėl kurių atsiranda konkretus teisinis finansinis santykis. FT objektų grupės:

- *Pinigai* - mokėjimo priemonė, kuri išreikšta arba piniginiiais ženklais, arba įrašais kredito įstaigų sąskaitose. Tiek gryniesi, tiek ir negryniesi pinigai, kurie randasi kredito įstaigose. Pinigai išreikšti nacionaline valiuta ir pinigai išreikšti užsienio valiuta. Gryniesi pinigai yra objektai jei atitinka nustatytus mokumo požymius;
- *Mokėjimo priemonės* - nustatytos formos dokumentai, kurių pagrindu atliekami mokėjimai negrynais pinigais:
 - a) *mokėjimo pavedimas*- mokėtojo paruoštas ir pasirašytas dokumentas, kuriuo mokėtojas paveda jį aptarnaujančiam bankui nurašyti lėšas iš jo sąskaitos ir jas pervesti į pinigų gavėjo sąskaitą;
 - b) *debeto pavedimas*- pinigų gavėjo parengtas ir pasirašytas dokumentas, kuriuo gavėjas padeda mokėtojo bankui nurašyti lėšas iš mokėtojo sąskaitos ir pervesti jas į savo;
 - c) *inkasinis pavedimas*- - pinigų gavėjo parengtas ir pasirašytas dokumentas, kuriuo gavėjas nurodo mokėtojo bankui nurašyti lėšas iš mokėtojo sąskaitos ne ginčo tvarka (FM);
 - d) *čekis*- dokumentas, kuriu pavedama bankui besąlygiškai išmokėti čekyje nurodytą sumą čekyje įrašytam ar čekį pateikusiam asmeniui;
 - e) *vekselis*- dokumentas, kuriu vekselį išrašęs asmuo įsipareigoja sumokėti lėšas vekselyje nurodytam asmeniui ar paveda tai padaryti trečiajam asmeniui;
- *Finansinės paslaugos* - bet kuri veikla, susijusi su pinigų tvarkymu, indėlių priėmimu, paskolų teikimu, pinigų pervedimu, draudimo paslaugomis ir t.t.;
- *Valstybės pinigų fondai*. Pagal centralizacijos lygį:
 1. *centralizuotas*. Juose kaupiamos lėšos, kurios reikalingos visai valstybei ar savivaldybei ir tokiais fondais disponuoja atitinkamos valstybės ar savivaldybių

institucijos (valstybės biudžetas, savivaldybių biudžetai, valstybinio socialinio draudimo fondas, valstybinio privalomo draudimo fondas, garantinis fondas);

2. *decentralizuotas*. Jam būdinga tai, kad jo lėšos yra naudojamos konkretaus subjekto poreikių tenkinimui (valstybės ir savivaldybių įmonių finansai, taip pat biudžetinių įstaigų nebiudžetinės lėšos);

- *Piniginės prievolės* - visos prievolės, kuriomis yra kaupiamos valstybės pajamos (mokesčiai, valstybės ir savivaldybių rinkliavos, turto konfiskacija, valstybei padarytos žalos kompensavimas);
- *Fondinės vertybės*. Joms priklauso akcijos - investicijų vertybiniai popieriai, ir obligacijos-skolos vertybiniai popieriai;
- *Taurieji metalai ir brangakmeniai*. Tampa finansų teisės objektu tik tokiu atveju, jei nėra juvelyrinių dirbinių pavidalu.

3.4. Finansų teisės subjektai

Finansų teisės subjektas potencialiai dalyvauja finansiniuose teisiniuose santykiuose.

Pagal finansinių teisių ir pareigų apimtį visi subjektai skirstomi į:

1. *Valstybinius teritorinius darinius*. Priklauso Lietuvos valstybė ir savivaldybės. Jų dalyvavimas santykiuose yra ribotas, dalyvauja:
 - biudžetiniuose santykiuose, nes valstybė ir savivaldybės turi teisę į savarankišką biudžetą ir biudžetinę kompetenciją;
 - skolos santykiuose, nes valstybei ir savivaldybei suteikta teisė skolintis lėšas iš užsienio ir vidaus kreditorių;
 - finansavimo santykiuose, gali dengti išlaidas pagal savo poreikius;
 - tikslinių fondų formavimo ir naudojimo santykiuose.
2. *Kolektyvinius subjektus*. Šiai kategorijai priklauso daugiausiai subjektų. Visos valdžios ir valdymo institucijos, visos teisminės valdžios institucijos, visi viešieji juridiniai asmenys bei visi privatūs juridiniai asmenys. Subjektas gali būti ne tiek pats konkretus kolektyvinis subjektas, bet ir jo filialas;
3. *Individualius subjektus*. Priklauso Lietuvos piliečiai ir užsieniečiai. Pastarieji pagal savo teisių ir pareigų apimtį praktiškai prilyginami piliečiams.

Pagal įgalinimo pobūdį subjektai skirstomi į:

- *Aktyvūs*. Šį subjekto statusą įgyja tik tie subjektai, kurie finansinių teisinių santykių srityje įgyvendina valstybės finansų politiką. Priklauso tie, kurie turi valdingus finansinius įgaliojimus ir turi teisę duoti privalomus nurodymus (valstybė ar savivaldybės institucijos, kurios finansiniuose teisiniuose santykiuose turi įgalinimus jas atstovauti);
- *Pasyvūs*. Visi kuriuos valstybė finansų įstatymais įpareigoja vykdyti finansines prievoles. (Lietuvos piliečiai ir juridiniai asmenys).

Valstybė yra privalomasis finansinių teisinių santykių subjektas, kuriam konkrečių finansinių teisinių santykių atveju atstovauja specialiai įsteigtos institucijos. Privalomojo subjekto dalyvavimas finansiniuose teisiniuose santykiuose lemia nelygiatęsię šių santykių subjektų padėtį, - finansų įstatymai valdingus įgalinimus suteikia vien valstybei atstovaujančiai institucijai, kurios pareigūnai turi teisę duoti privalomus vykdyti nurodymus (pavyzdžiui, mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo klausimais ir pan.).

Institucijos įgyvendinančios valstybės finansų veiklą

LR Seimo įgalinimai:

- Formuoja valstybės finansų politiką;
- Priima finansinius įstatymus;
- Tvirtina valstybės biudžetą;
- Formuoja institucijas atsakingas už finansinės politikos įgyvendinimą;
- Ratifikuoja finansines tarptautines sutartis;
- Vykdo parlamentinę finansų kontrolę.

Seimo biudžeto ir finansų komiteto įgalinimai:

- Svarsto valstybės biudžeto projektą ir jo įvykdymo apyskaitą;
- Atlieka bendrąją nuolatinę biudžeto vykdymo kontrolę;
- Rengia įstatymų projektus finansų klausimais;
- Atlieka parlamentinę Lietuvos banko ir Finansų ministerijos kontrolę.

Vyriausybės įgalinimai:

- Priima nutarimus dėl finansinių įstatymų įgyvendinimo;
- Organizuoja valstybės biudžeto projekto rengimą;

- Teikia Seimui pasiūlymus dėl finansų valdymo institucijų steigimo;
- Steigia sau pavaldžias finansų institucijas ir įstaigas prie Finansų ministerijos;
- Priima sprendimus dėl valstybės skolinių įsipareigojimų (garantijų).

Finansų ministerijos įgalinimai:

- Tvirtina vieningą biudžetinę klasifikaciją;
- Gauna visą medžiagą valstybės biudžeto projektui sudaryti;
- Gauna informaciją apie valstybės biudžeto vykdymą;
- Gauna informaciją apie savivaldybių biudžetų tvirtinimą ir vykdymą;
- Laikinais sustabdo lėšų skyrimą iš valstybės biudžeto įstaigoms, pažeidžiančioms finansinę drausmę;
- Išieško negrąžintas paskolas ir su tuo susijusias sankcijas iš komercinių bankų ir įmonių.

Pavestom funkcijom vykdyti prie Finansų ministerijos įsteigtos: Valstybinė mokesčių inspekcija (užtikrina savalaikį mokesčių mokėjimą ir išieškojimą), Muitinės departamentas (užtikrina importo ir eksporto mokesčių surinkimą).

4. FINANSŲ KONTROLĖ

4.1. Kontrolės ištakos, sąvoka

Kuriantis valstybėms, tapo svarbu žinoti, ar taupiai naudojami valstybės materialiniai bei finansiniai ištekliai, ar valstybės turtas negrobstomas, nešvaistomas, ar valdininkai nesavavaliauja. Tai objektyviai sąlygojo ir finansinės kontrolės, kaip vienos iš valstybės funkcijų atsiradimą. Pirmąsias centrinės finansų kontrolės įstaigas įkūrė arabai Egipte ir Sicilijoje. Pradžioje kontrolė buvo laikoma priemone, padedančia apsisaugoti nuo blogų tarnų ir išdo vagių, ir tik vėliau, atskyrus monarchų asmeninių turtą nuo viešojo turto, įgijo socialinę reikšmę. Atskyrus viešąjį turtą nuo privataus, Romos respublikoje suklestėjimo laikais susikūrė stipri valstybės biudžeto santykių sistema. Tačiau prireikė kontroliuoti mokesčių rinkimą, vesti surenkamų, saugomų, ir naudojamų valstybės lėšų apskaitą.

Plėtojantis valstybės funkcijoms, teisei bei visuomeniniam ūkiui, pamažu plėtojosi ir valstybinės kontrolės funkcijos, kūrėsi funkcijų vykdymo struktūros, tačiau kiekvienoje valstybėje tai vyko savitai. Pradėta tikrinti, ar pagal paskirtį naudojami valstybės kreditai, ar laiku grąžinami. Teisiniuose aktuose buvo siekiama įtvirtinti kontrolės veiklos principus: viešumą, periodiškumą, prevenciškumą.

Žodis „kontrolė“ yra kilęs iš prancūzų kalbos žodžio *contrôle* ir reiškia stebėjimą, patikrinimą, priežiūrą, siekiant ką nors patikrinti. Kontrolės sąvoka dažnai apibūdinama kaip viešpatavimas, prievarta, arba ji tapatinama su valdžia. Kontrolė realizuoja tam tikrus socialinius tikslus ir uždavinius. Kontrolės sąvoka susijusi su žmogaus kaip atskiro individo ir žmonių, grupių (šeimų, partijų, valstybinių institucijų, valstybės) gyvenimu ir veikla. Socialinių sistemų veiklai daro įtaką daugelis veiksnių, ir praktiškai neretai nutolstama nuo programų, standartų, planuotų (nustatytų) normų, reikalavimų. Siekiant išvengti nukrypimų bei laiku juos pastebėti ir tam tikromis priemonėmis jų išvengti, organizuojama nuolatinė kontrolė. Be to, visuomeninės bei valstybinės veiklos kryptingumas, veiksmingumas, sprendimų vykdymas vargiai įmanomas be klaidų, nukrypimų, kuriuos išaiškinus galima koreguoti veiklą. Kontrolė – būtinas viešųjų finansų valdymo elementas, nes toks valdymas skatina atsakomybę visuomenei. Kontrolė – tai drausmės, tvarkos ir teisėtumo užtikrinimo forma arba priemonė įgyvendinant valstybinę valdžią ir valdymą.

4.2. Finansų kontrolės sistema

Valstybės finansų kontrolės sistema priklauso nuo ūkio valdymo metodų, politinės sistemos bei nuosavybės formos ir kitų aplinkybių, rinkos sąlygomis didelės apimties turtą, pinigų srautus bei kitus išteklius valdo valstybė, kolektyvai, pavieniai asmenys. Kiekvienas savininkas suinteresuotas kuo racionaliau, sėkmingiau naudoti turimus išteklius, ypač finansinius, ir gausinti savo turtą bei gauti finansinę naudą, o tai galima pasiekti tik vykdant tam tikras kontrolės formas ir metodus. Finansų kontrolė apima tokias tikrinimo sritis:

- Finansų įstatymų reikalavimų laikymąsi;
- Bendrojo vidinio produkto ir nacionalinių pajamų paskirstymo ir perskirstymo proporcijų laikymąsi;
- Biudžeto sudarymo ir vykdymo laikymąsi (biudžeto kontrolė);
- Darbo, materialinių ir finansinių išteklių panaudojimo efektyvumą įmonėse, įstaigose, organizacijose ir įmonių, įstaigų finansinė būklė;
- Kitas su valstybės finansais susijusias sritis.

Pagal *finansų kontrolės pravedimo formą*, finansų kontrolė skirstoma į:

- *Išankstinė finansų kontrolė* – vykdoma finansų planų, išlaidų sąmatų, biudžetų projektų sudarymo, svarstymo ir tvirtinimo stadijose. Todėl ši kontrolė padeda išvengti neteisingo,

neracionalaus darbo, materialinių ir finansinių išteklių panaudojimo, taip pat bendrų neigiamų ūkinio subjekto finansinės veiklos rezultatų;

- *Einamoji finansų kontrolė* – atlieka finansinių planų, ūkinių – finansinių operacijų, biudžetų vykdymo metu. Ši kontrolės forma įvertina, kaip laikomasi nustatytų materialinių ir piniginių lėšų naudojimo normų ir normatyvų, kaip naudojamos lėšos, biudžeto asignavimai. Šią kontrolę finansų tarnybos vykdo nuolat;
- *Ataskaitinė (rezultatų) kontrolė* – atliekama pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui ir finansiniams metams. Šios kontrolės metu įvertinamas lėšų panaudojimo tikslingumas, finansinių planų įvykdymas. Ši analizė atliekama patikrinant buhalterines ataskaitas, galutinių finansinių rezultatų ataskaitas.

Pagal kontrolės pagrindą, finansų kontrolė skirstoma į:

- *Privaloma* - vykdoma įstatymų pagrindu arba kompetentingos institucijos sprendimu;
- *Iniciatyvinė* - vykdoma atitinkamo ūkio subjekto noru (užsisakomas auditas).

Galimi šie finansų kontrolės metodai:

- *Patikrinimas*. Atliekamas atskiroms įstaigų, įmonių finansinės – ūkinės veiklos sritims, remiantis ataskaitomis, balansais ir išlaidų dokumentais. Išaiškinami finansinės drausmės pažeidimai ir numatomos priemonės neigiamoms pasekmėms pašalinti;
- *Ištyrimas*. Kaip ir patikrinimas, apima atskiras organizacijos veiklos sritis, tačiau šiuo atveju kontroliuojama žymia daugiau rodiklių, įvertinama šių sričių finansinės padėtis ir jos kitimo perspektyvos, numatomos reorganizacijos būtinumas;
- *Analizė*. Atliekama pagal periodines ir metines ataskaitas. Nustatomas planų įvykdymo lygis, lėšų sunaudojimo normos ir t.t.;
- *Revizija (auditas)*. Yra vienas iš svarbiausių finansų kontrolės metodų. Tai yra visos įmonės, įstaigos ūkinės – finansinės veiklos patikrinimas už ataskaitinį laikotarpį. Revizija gali būti atliekama naudojant ištisinį patikrinimą, kada kontroliuojami visi dokumentai ir visos materialinės vertybės, arba atrankinį patikrinimą, kada kontroliuojama tik dalis dokumentų.

Kontrolė yra sudėtinė ir neatskiriama valstybinės valdžios ir valdymo mechanizmo dalis, sudaranti struktūriškai išbaigtą sistemą. Valstybės ir savivaldybių finansų kontrolės sistema atskleidžiama nagrinėjant kontrolės objektus ir subjektus bei jų tarpusavio santykius. Tarp kontrolės objektų ir subjektų yra labai glaudus dvipusis ryšys. *Finansų kontrolės sistema* – darni, tarpusavyje

sąveikaujančių kontrolės institucijų sistema. Valstybės ir savivaldybių finansų kontrolės sistema nėra ir negali būti statiška. Realizuojant valstybinį valdymą kyla nauji uždaviniai, keičiasi veiklos formos, jų realizavimo teisinis reguliavimas ir pan. T. y. kiekybiškai ir kokybiškai keičiasi kontrolės objektai. Todėl, kinta ir pati valstybės ir savivaldybių finansų kontrolės sistema. Valstybės ir savivaldybių finansų kontrolės sistemos subjektų ratas bei jiems keliami uždaviniai keičia kontrolės objektų apimtį ir struktūrą, o kintantys finansų kontrolės objektai įtakoja subjektams keliamus uždavinius bei pačią institucinę valstybės ir savivaldybių finansų kontrolės sistemą. *Valstybės ir savivaldybių finansų kontrolės sistema* – finansų kontrolės institucijų taikomų priemonių, metodų, atliekamų funkcijų visuma, užtikrinanti valstybės ir vietos valdžios piniginių fondų sudarymo, paskirstymo ir panaudojimo teisėtumą ir tikslingumą bei finansų valdymo principų (ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo ir skaidrumo) laikymąsi. *Valstybės ir savivaldybių finansų kontrolės objektas* – piniginiai santykiai, atsirandantys valstybės ir vietos valdžios piniginių fondų sudarymo, paskirstymo ir panaudojimo procese. Kadangi piniginiai santykiai susiklosto tam tikruose juridiniuose asmenyse arba tarp jų, tai finansų kontrolės objektu tampa ir konkrečios institucijos, ir tam tikri piniginiai santykiai.

Finansų kontrolės klasifikavimas *pagal kontroliuojamus asmenis* skirstomas į:

1. Viešųjų juridinių asmenų finansų kontrolė.

- Valstybės institucijos ar jų įsteigti juridiniai asmenys, kurių tikslas yra tenkinti viešuosius interesus (valstybės įmonės, valstybės įstaigos ir viešosios įstaigos);
- Savivaldybės ar jų įsteigti juridiniai asmenys, kurių tikslas yra tenkinti viešuosius interesus (savivaldybės įmonės, įstaigos bei viešosios įstaigos);
- Kitų asmenų, nesiekiančių naudoti sau, įsteigti juridiniai asmenys, kurių tikslas yra tenkinti viešuosius interesus (viešosios įstaigos, religinės bendruomenės ir pan.);

2. Privačių juridinių asmenų (Pvz. juridiniai asmenys, kurių tikslas yra tenkinti privačius interesus) finansų kontrolė;

3. Fizinį asmenų (pavyzdžiui, gyventojų pajamų mokesčio mokėtojai) finansų kontrolė.

Objektų kontrolę realizuoja *finansų subjektai*. Valstybės ir savivaldybių finansų kontrolės subjektas – valstybės ar savivaldybės institucija (juridinis asmuo), atsakinga už valstybės ir vietos valdžios piniginių fondų sudarymo, paskirstymo ir panaudojimo teisėtumą ir tikslingumą bei finansų valdymo principų (ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo ir skaidrumo) laikymąsi,

turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti finansų kontrolės srityje. Atsižvelgiant į subjektus, kurie vykdo finansų kontrolę, galima išskirti tokias kontrolės formas:

- Valstybinė kontrolė: bendravalstybinė ir žinybinė;
- Vidinė ūkinė kontrolė;
- Visuomeninė kontrolė;
- Išorinė nepriklausoma kontrolė – auditas.

Bendravalstybinę finansų kontrolę vykdo valstybinės valdžios ir valdymo institucijos. Bendravalstybinės kontrolės objektas gali būti bet kuris valstybės ar ūkio subjektas, nepriklausomai nuo jo žinybinio pavaldumo. *Žinybinę kontrolę* vykdo ministerijų, departamentų kontrolės-revizijos padaliniai, savivaldybių finansų skyriai. Jų kontrolės objektas – tai pavaldžių įstaigų, įmonių gamybinė ir finansinė veikla.

Vidinė ūkinė kontrolė atliekama įmonių, įstaigų ekonominių tarnybų iniciatyva (finansų skyrius, buhalterija, vidaus audito skyrius). Jos objektas – pačios įmonės gamybinė, finansinė veikla.

Visuomeninę kontrolę atlieka visuomenės iniciatyva skirtos asmenų grupės ar individualūs asmenys (specialistai) savanoriška, be atlyginimo/ kontrolės objektas priklauso nuo konkretaus kontrolės tikslo.

Nepriklausomą kontrolę vykdo specialios audito firmos ir tarnybos.

Finansų kontrolė – tai finansinės ir su ja susijusios ūkio ir valdymo subjektų veiklos patikrinimo operacijų ir veiksmų visuma, panaudojant specifines kontrolės organizavimo formas ir metodus

Išorinis auditas

Auditas (nepriklausoma finansų kontrolė) atlieka nepriklausomos audito įmonės bei atestuoti auditoriai (LR Audito įstatymas). Auditas – suprantamas kaip nepriklausomas įmonės finansinės atskaitomybės patikrinimas ir išvados pateikimas. Paprastai auditas – tai savanoriška įmonės finansų kontrolės forma. Toks auditas atliekamas užsakovo iniciatyva. Auditorius ir audito įmonės laisvanoriškai pasirenka pati įmonė. Audito rezultatai įforminami audito išvadoje, kur būtinai turi būti pateikta auditoriaus nuomonė dėl įmonės finansinės atskaitomybės teisingumo ir atitikimo įstatymams. Finansų teisės prasme, auditas yra reikšmingas tuo atveju, kai jis atliekamas

valstybės institucijų užsakymu ar įstatymo pagrindu. Tam tikrais atvejais įstatymai numato privalomą auditą (pavyzdžiui, pagal LR Bankų įstatymą, komercinių bankų finansinė ataskaita turi būti patikrinta nepriklausomo auditoriaus, per 3 mėnesius nuo finansinių metų pabaigos patvirtinta visuotiniame akcininkų susirinkime ir pateikia Lietuvos bankui; pagal LR Valstybės skolos įstatymo 8 str., garantijų institucija arba draudimo įmonė privalo ne vėliau kaip per 3 mėnesius po finansinių metų pabaigos Vyriausybei metinę finansinę atskaitomybę kartu su audito išvada; auditoriaus išvadą privalo pateikti Finansų ministerijai ir Lietuvos valstybės skolininkai bei skolininkai, už kurių įsipareigojimų įvykdymą garantavo valstybė (LR Valstybės skolos įstatymo 9 str.)). Audito tikslai – nustatyti, ar:

- Finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais teisingai parodo audituojamos įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą;
- Metiniame pranešime (konsoliduotajame metiniame pranešime) arba įmonės veiklos ataskaitoje (jeigu pagal teisės aktų reikalavimus jie rengiami) pateikti finansiniai duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų (metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų) duomenis.

Auditorių ir audito įmonių veiklos priežiūrą atlieka auditorių savivaldos institucija - Auditorių rūmai.

Vidaus kontrolė ir vidaus auditas

Kiekviena veikla ir ją vykdančios žmonės turi būti kontroliuojami, nes antraip veiklos procesai gali išsiterinti, o nekontroliuojami darbuotojai dažnai netinkamai vykdo savo pareigas. Todėl kuriamos vidinės kontrolės sistemos ne tik viešojo sektoriaus institucijose, įmonėse, organizacijose, bet ir privačiame sektoriuje siekiant išvengti galimos rizikos neigiamų pasekmių. Vidaus kontrolė vyksta institucijos, įmonės ar organizacijos viduje ir yra sudedamoji jos dalis, už kurią atsako subjekto vadovas. Norint sukurti ir išlaikyti veiksmingą vidaus kontrolės sistemą, svarbu, kad organizacijų vadovai prisiimtų atsakomybę už efektyvų valdymą ir įrodytų asmeninį savo profesionalumą. Tik esant pakankamai valdininkų kompetencijai ir stipriam atsakomybės už vykdomą politiką jausmui, galima sukurti, plėtoti bei išlaikyti efektyvią vidaus kontrolės sistemą. Vidaus kontrolė reikalauja daugybės priemonių, stiprinančių kontroliavimo procesą, taip pat turėti aiškia kontrolės priemonių bei reikalingų procedūrų strategiją. Galima būtų išskirti tokius momentus kaip pagrįsta valdymo filosofija, kontrolės būdai, atsakomybės pasiskirstymas ir galimų vidaus kontrolės sistemų bei procedūrų planavimas. Nuo šių elementų suderinimo priklauso, kaip įdiegta kontrolės sistema padės spręsti organizacijoje iškilusias problemas. Siekiant efektyvios

vidaus kontrolės, svarbu nustatyti galimus rizikos veiksnius ir numatyti veiksmingus būdus jai sumažinti bei kontroliuoti.

Finansų teisės dalimi yra vidaus kontrolė atliekama, kuomet ji atliekama viešuosiuose juridiniuose asmenyse. Pagal LR Civilinio kodekso 2.33 str., juridinis asmuo – tai savo pavadinimą turinti įmonė, įstaiga ar organizacija, kuri gali savo vardu įgyti ir turėti teises ir pareigas, būti ieškovu ar atsakovu teisme. Pagal Civilinio kodekso 2.34 str., juridiniai asmenys skirstomi į viešuosius ir privačius. Viešieji juridiniai asmenys yra valstybės ar savivaldybės, jų institucijų ar kitų asmenų, nesiekiančių naudos sau, įsteigti juridiniai asmenys, kurių tikslas – tenkinti viešuosius interesus. Todėl išskiriami bent 2 viešojo juridinio asmens požymiai:

- Steigėjas neturi siekti naudos sau (nors pats viešasis juridinis asmuo gali turėti ir siekti pelno);
- Viešojo juridinio asmens tikslas – tenkinti viešuosius interesus (tai pagrindinis skirtumas nuo privačių juridinių asmenų, kurių tikslas – tenkinti privačius interesus). Viešieji interesai reiškia naudą visuomenei ar jos daliai, žmonių gerovę.

Viešiesiems juridiniams asmenims priskiriamos valstybės įmonės, savivaldybės įmonės, biudžetinės įstaigos, viešosios įstaigos, labdaros ir paramos fondai, visuomeninės organizacijos, politinės partijos, profesinės sąjungos ir pan. Vidaus kontrolės prasme, viešiesiems juridiniams asmenims būdingas dar vienas požymis - valstybės ar savivaldybės turto valdymas, naudojimas bei disponavimas juo. Todėl, kalbant apie viešųjų juridinių asmenų vidaus kontrolę, paprastai turimos omenyje *valstybės įmonės ir savivaldybės įmonės*, nes jos valdo, naudoja bei disponuoja atitinkamai valstybei ar savivaldybei nuosavybės teise priklausantį turtą patikėjimo teise, taip pat *biudžetinės įstaigos* - valstybės arba savivaldybės institucija, steigiamą įstatymų nustatyta tvarka, visiškai arba iš dalies išlaikoma iš biudžeto ir taip įvardyta steigimo akte bei nuostatuose (pavyzdžiui, LR Finansų ministerija bei jai pavaldžios institucijos).

Vidaus kontrolės *pagrindinis tikslas* yra užtikrinti, kad:

- 1) viešojo juridinio asmens veikla būtų vykdoma įstatymų, kitų teisės aktų nustatyta tvarka pagal veiklos planus;
- 2) valstybės ir savivaldybės turtas būtų apsaugotas nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo ar kitų neteisėtų veikų;
- 3) viešasis juridinis asmuo vykdydamas veiklą laikytųsi patikimų finansų valdymo principų;
- 4) informacija apie viešojo juridinio asmens finansinę veiklą būtų teisinga ir pateikiama teisės aktų nustatyta tvarka.

Pagal LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą, vidaus kontrolė suprantama kaip visų kontrolės rūšių sistema, į kurią įeina finansų kontrolė ir vidaus auditas. Šiuo atveju, finansų kontrolė

suprantama kaip viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų – ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo bei skaidrumo – laikymąsi. Pagal Valstybinio audito reikalavimus:

- Ekonomiškumas suprantamas kaip taupus išteklių naudojimas nepakenkiant veiklos rezultatų kokybei;
- Efektyvumas suprantamas kaip santykis tarp pasiektų rezultatų ir šiems rezultatams gauti panaudotų išteklių;
- Rezultatyvumas suprantamas kaip nustatytų tikslų pasiekimo lygis, taip pat santykis tarp padarytų išlaidų ir realiai pasiekto efekto;
- Skaidrus finansų valdymas - tai atviras, aiškus, informatyvus bei viešas procesas, suprantamas ne tik pačiai finansų valdymo institucijai, bet visiems piliečiams.

Už finansų kontrolės viešajame juridiniame asmenyje sukūrimą atsako to juridinio asmens vadovas. Jis patvirtina viešojo juridinio asmens *finansų kontrolės taisyklės*, atsižvelgiant į kurias juridiniame asmenyje yra atliekama finansų kontrolė. Šiose taisyklės yra juridinio asmens vidaus aktas, kuriame reglamentuojamas finansų kontrolės organizavimas viešajame juridiniame asmenyje bei asmenų, atliekančių finansų kontrolę, pareigos bei atsakomybė. Finansų ministerija yra patvirtinusi minimalius finansų kontrolės reikalavimus, pagal kuriuos:

- finansų kontrolė turi funkcionuoti nenutrūkstamai,
- turi būti racionali ir jos atlikimo sąnaudos neturi viršyti duodamos naudos,
- asmuo, kuris atliko išankstinę finansų kontrolę negali atlikti rezultatų finansų kontrolės ir kt.

Vidaus auditas - viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą. Vidaus audito tikslas – sistemingai ir visapusiškai padėti įgyvendinti viešojo juridinio asmens veiklos tikslus.

Vidaus kontrolę dabar vykdoma viešuosiuose juridiniuose asmenyse steigiant *vidaus audito tarnybas*, kurios yra tiesiogiai pavaldžios ir atskaitingos viešojo juridinio asmens vadovui. Vidaus audito tarnybos privaloma tvarka turi būti įsteigtos Prezidento institucijoje, Seimo kanceliarijoje, Vyriausybės kanceliarijoje, visose ministerijose (tame tarpe ir Finansų ministerijoje), apskričių viršininkų ir savivaldybių administracijose, taip pat visuose kituose viešuosiuose juridiniuose asmenyse, kuriuose patvirtinta ne mažiau kaip 200 pareigybių (etatų). Jei pareigybių (etatų) yra mažiau nei 200, vidaus audito tarnyba šiuose juridiniuose asmenyse gali būti steigama, tačiau ją steigti nėra privaloma. Pagrindiniai vidaus audito tarnybos uždaviniai:

- Tikrinti ir vertinti, ar audituojamame viešajame juridiniame asmenyje, jam pavaldžiuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse sukurta ir įdiegta vidaus kontrolės sistema yra pakankama ir veiksminga;
- Tikrinti ir vertinti, ar jų veikla atitinka įstatymus ir kitus norminius teisės aktus;
- Tikrinti ir vertinti, ar informacija apie finansinę ir ūkinę veiklą yra išsami ir patikima;
- Teikti viešojo juridinio asmens vadovui, jam pavaldžių viešųjų juridinių asmenų vadovams objektyvią informaciją, rekomendacijas ir išvadas dėl audituoto viešojo juridinio asmens veiklos, vidaus kontrolės būklės ir pan.

4.3. Finansų kontrolę įgyvendinančių institucijų sistema: specializuotos ir nespacializuotos kontrolės institucijos

Finansų kontrolės vykdymui yra sukuriami specialūs kontrolės organai, institucijos. Labai svarbu, kad šiose institucijose dirbtų aukštos kvalifikacijos specialistai. Jų teisės, pareigos ir atsakomybė yra griežtai apibrėžtos. Institucijos, vykdančios finansų kontrolę ir auditą:

- *Specializuota kontrolės institucija* – tokia institucija, kurios pagrindiniai tikslai ir uždaviniai yra vykdyti viešųjų finansų kaupimo, paskirstymo ar naudojimo kontrolę. (pavyzdžiui, viešųjų finansų kaupimo srityje – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, o viešųjų finansų naudojimo srityje – Valstybės kontrolė).
- *Nespacializuota kontrolės institucija* – tokia institucija, kurios pagrindiniai tikslai ir uždaviniai nėra tiesiogiai susiję su kontroline funkcija, tačiau vienas ar keli keliamei institucijos uždaviniai yra vykdyti kontrolinę veiklą įstatymų nustatytuose ribose (pavyzdžiui, Lietuvos bankas kontrolinę funkciją realizuoja kontroliuodamas komercinius bankus, kitas kredito įstaigas).

Specializuotos valstybės finansų kontrolės ir audito institucijos:

- Valstybės kontrolė;
- Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos;
- Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos;
- Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos.

Nespacializuotos valstybės finansų kontrolės ir audito institucijos:

- Lietuvos bankas;
- Žemės ūkio ministerija;
- Aplinkos ministerija;
- Valstybinė lošimų priežiūros tarnyba, vertybinių popierių komisija ir kt.

Valstybės kontrolė ir valstybinis auditas

Valstybės kontrolė yra pagrindinė speciali finansų kontrolės institucija (užsienyje vadinama įvairiai: Prancūzijoje-Sąskaitų rūmai, JAV-Kontrolės ir revizijos valdyba, Anglijoje–Valstybės kontrolė). Lietuvoje valstybinį auditą atlieka aukščiausioji valstybinio audito institucija – Lietuvos Respublikos *Valstybės kontrolė*. Valstybės kontrolė yra Seimui atskaitinga aukščiausioji valstybinio audito institucija. Pagrindiniai Valstybės kontrolės *uždaviniai* – prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas; skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui.

Valstybės kontrolė, prižiūradama, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas, audituoja:

- Valstybės biudžeto vykdymą;
- Valstybės piniginių išteklių naudojimą;
- Valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo;
- Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- atitinkamas lėšų valdymo institucijas ir paramos gavėjus, kaip naudojamos Lietuvos Respublikoje gautos Europos Sąjungos lėšos ir kaip vykdomos programos, kuriose dalyvauja Lietuva.

Valstybės kontrolė kiekvienais metais teikia Seimui:

- Išvadą dėl valstybės finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių;
- Išvadą dėl nacionalinio ataskaitų rinkinio;
- Išvadą dėl valstybės skolos, suteiktų paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir suteiktų valstybės garantijų ataskaitos;
- Išvadą dėl valstybei nuosavybės teise priklausančio turto ataskaitos;
- Valstybės kontrolės veiklos ataskaitą.

Valstybės kontrolė Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių, kitų teisės aktų nustatyta tvarka atlieka Lietuvos Respublikoje gaunamos Europos Sąjungos finansinės paramos auditą ir teikia atitinkamoms institucijoms šio audito dokumentus.

Valstybės kontrolė rengia savivaldybių kontrolieriams (savivaldybių kontrolės ir audito tarnyboms) audito metodikas ir valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka atlieka savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) atliekamo audito išorinę peržiūrą.

Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos

Valstybinė mokesčių inspekcija yra Valstybės institucija, atsakinga už LR Mokesčių administravimo įstatyme nurodytų mokesčių, išskyrus muitus, administravimą Lietuvos Respublikoje. Valstybinė mokesčių inspekcija – prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos įsteigta institucija.

Pagrindiniai Valstybinės mokesčių inspekcijos uždaviniai yra:

- Padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas;
- Įgyvendinti mokesčių įstatymus;
- Užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti.

Valstybinės mokesčių inspekcijos struktūra:

- Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos – *centrinis mokesčių administratorius*;
- teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos – *vietos mokesčių administratoriai*.

Valstybinės mokesčių inspekcijos uždaviniai įgyvendinami, kai centrinis ir vietos mokesčių administratoriai atlieka įstatymų jiems pavestas funkcijas. Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų ministerijos vadovauja viršininkas. Jį į pareigas priima ir iš pareigų atleidžia finansų ministras Valstybės tarnybos įstatymo nustatyta tvarka. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos struktūrą tvirtina jos viršininkas, suderinęs su finansų ministru. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos pavaldi ir atskaitinga Finansų ministerijai. Teritorinė valstybinė mokesčių inspekcija pavaldi ir atskaitinga Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų ministerijos.

Centrinis mokesčių administratorius pagal kompetenciją atlieka tokias pagrindines funkcijas:

- Organizuoja mokesčių mokėtojų švietimą ir konsultavimą;

- Suderinęs su Finansų ministerija teikia apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus;
- Nustato mokesčių mokėtojų aptarnavimo prioritetus ir procedūras;
- Vietos mokesčių administratoriui nustato mokestinių prievolių bei sumokėtų mokesčių apskaitos procedūras ir kontroliuoja, kaip jų laikomasi;
- Nustato mokesčių permokų (skirtumų) ir nepagrįstai (neteisingai) išieškotų mokesčių, baudų bei delspinigių grąžinimo (įskaitymo) procedūras;
- Nustato mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo kontrolės prioritetus bei procedūras;
- Kontroliuoja, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai;
- Nustato mokestinių nepriemokų išieškojimo prioritetus ir procedūras;
- Nagrinėja mokestinius ginčus;
- Sprendžia abipusio susitarimo procedūrą, numatytą Lietuvos Respublikos sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse arba Konvencijoje 90/436/ EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną, taikymo klausimus. Šią funkciją kaip centrinis mokesčių administratorius atlieka tik Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos;
- Atstovauja valstybės interesams teismuose ir kitose institucijose;
- Kaupia ir apibendrina geriausią įvairių procedūrų mokesčių administravimo srityje atlikimo praktiką ir su ja supažindina vietos mokesčių administratorius;
- Lietuvos Respublikos Seimo, Vyriausybės, Finansų ministerijos pavedimu priima mokesčių įstatymų lydimojusius teisės aktus bei rengia jų projektus;
- Priima įstatymų lydimojusius teisės aktus, kurių leidimas priklauso centrinio mokesčių administratoriaus kompetencijai;
- Teikia Finansų ministerijai pasiūlymus dėl įstatymų ir kitų teisės aktų mokesčių klausimais įgyvendinimo, mokesčių administravimo gerinimo;
- Bendradarbiauja su Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybinėmis, visuomeninėmis, tarptautinėmis bei kitomis įstaigomis ir institucijomis;
- Kaip kompetentinga institucija bendradarbiauja su užsienio valstybių mokesčių administracijomis (kompetentingomis institucijomis);
- Koordinuoja, kontroliuoja ir metodiškai vadovauja vietos mokesčių administratoriaus darbui bei periodiškai įvertina jo darbo rezultatus;
- Valdo mokesčių mokėtojų registrą. Šią funkciją kaip centrinis mokesčių administratorius vykdo tik Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos;

- Nustato į biudžetą mokamų mokesčių apskaitos politiką ir tvarko į biudžetą mokamų mokesčių apskaitą.

Vietos mokesčių administratorius pagal savo kompetenciją atlieka tokias pagrindines funkcijas:

- Teikia mokesčių mokėtojams konsultacijas dėl mokesčių mokėjimo ir informaciją apie įstatymus bei kitus teisės aktus mokesčių klausimais;
- Priima iš mokesčių mokėtojų mokesčių deklaracijas, kitus atskaitomybės dokumentus bei išduoda atitinkamus mokesčių deklaravimą ir kitus mokesčių mokėtojo atliktus veiksmus patvirtinančius dokumentus;
- Tvarko į biudžetą mokamų mokesčių apskaitą;
- Registruoja mokesčių mokėtojus bei tvarko mokesčių mokėtojų registrą. Šią funkciją kaip vietos mokesčių administratorius atlieka tik teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos;
- Įstatymų nustatyta tvarka paskirsto biudžetams mokesčių sumas;
- Vykdo savivaldybės institucijų sprendimus dėl mokesčių į jos biudžetą lengvatų taikymo. Šią funkciją kaip vietos mokesčių administratorius atlieka tik teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos;
- Kontroliuoja, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai;
- Pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso nuostatas teikia specialisto išvadas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu;
- Priverstinai išieško mokestines nepriemokas;
- Gražina (įskaityti) mokesčių mokėtojams permokų (skirtumų), neteisėtai išieškotų mokesčių, delspinigių ir baudų sumas;
- Nustatyta tvarka bendradarbiauja ir keičiasi informacija su kitais Lietuvos mokesčių administratoriais, valstybės bei savivaldybės įstaigomis ir institucijomis.

Lietuvos Respublikos Muitinė

Už muitų administravimą Lietuvos Respublikoje yra atsakinga ir Lietuvos Respublikos muitinė. Mokesčius muitinė administruoja tiek, kiek jai pavesta pagal Pridėtinės vertės mokesčio ir Akcizų įstatymus. Muitinę sudaro:

- Muitinės departamentas;
- Teritorinės muitinės;
- Specialiosios muitinės įstaigos.

Administruojanti muitus nurodytus mokesčius muitinė laikoma mokesčių administratoriumi, Muitinės departamentas – centriniu mokesčių administratoriumi, o teritorinė muitinė ir specialioji muitinės įstaiga (jeigu šios nuostatuose yra numatytas mokesčių administravimo funkcijų atlikimas) – vietos mokesčių administratoriais, jeigu LR Mokesčių administravimo įstatymas ar kiti teisės aktai nenustato kitaip. Muitinės funkcijos:

- Muitinės priežiūros priemonėmis užtikrina muitų teisės aktų įgyvendinimą;
- Administruoja importo ir eksporto muitus ir kitus muitinės administruojamus importo ir eksporto mokesčius;
- Kontroluoja bendrojo muitų tarifo, muitų ir kitų muitinės administruojamų mokesčių bei jų lengvatų, taip pat muitų teisės aktų nustatytų importo, eksporto ir tranzito draudimų bei apribojimų taikymą;
- Atlieka muitų teisės aktų pažeidimų prevenciją ir tyrimą;
- Taiko Lietuvos Respublikos Kriminalinės žvalgybos įstatymo nustatytus žvalgybinius veiksmus bei naudoti operatyvinės veiklos priemones su muitinės veikla susijusioms nusikalstamoms veikoms nustatyti ir atlikti šių veikų ikiteisminį tyrimą;
- Tvarko prekių importo ir eksporto bei prekybos su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis narėmis statistiką;
- Tikrina Lietuvos Respublikos muitų teritorijoje savo veiklą vykdančių asmenų ūkinę komercinę veiklą, jos apskaitą, su muitų teisės aktų taikymu susijusią finansinę atskaitomybę.

Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos

Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos – Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijai atskaitinga valstybės teisėsaugos įstaiga, kurios paskirtis – vykdyti nusikaltimų, kitų teisės pažeidimų finansų sistemai ir su jais susijusių nusikaltimų, kitų teisės pažeidimų atskleidimą bei tyrimą. Prioritetinis tarnybos dėmesys skiriamas nusikalstamų veikų, susijusių su pinigų plovimu, PVM grobstymu, Europos Sąjungos ir užsienio valstybių finansinės paramos lėšų neteisėtu gavimu ir panaudojimu, atskleidimui, tyrimui ir prevencijai. Šios nusikalstamos veikos daro itin didelę žalą valstybės biudžetui ir formuoja neigiamą šalies įvaizdį.

Tarnybos uždaviniai:

- Apsaugoti valstybės finansų sistemą nuo nusikalstamo poveikio;

- Užtikrinti nusikalstamų veikų bei kitų teisės pažeidimų, susijusių su Europos Sąjungos ir užsienio valstybių finansinės paramos lėšų gavimu ir panaudojimu, atskleidimą ir tyrimą;
- Atskleisti ir tirti nusikaltimus, kitus teisės pažeidimus finansų sistemai bei su jais susijusius nusikaltimus ir kitus teisės pažeidimus;
- Vykdyti nusikaltimų ir kitų teisės pažeidimų finansų sistemai bei su jais susijusių teisės pažeidimų prevenciją;
- Vykdyti kituose įstatymuose Tarnybai nustatytus kitus uždavinius.

Tarnybos funkcijos:

- Įstatymų nustatyta tvarka ir pagrindais atskleisti ir tirti veikas, susijusias su mokesčių mokėtojų apgaulingu ar aplaidžiu apskaitos tvarkymu, žinomai neteisingų duomenų apie mokesčius, valstybės (savivaldybės) rinkliavas ir kitas įmokas teikimu atsakingoms institucijoms ir įstaigoms, mokesčių, valstybės (savivaldybės) rinkliavų, valstybinio socialinio draudimo ir kitų įmokų vengimu, nustatyta tvarka patvirtintų ataskaitų nepateikimu, ir kitus teisės pažeidimus, susijusius su mokesčiais, valstybės (savivaldybės) rinkliavomis, valstybinio socialinio draudimo ir kitomis įmokomis;
- Įstatymų nustatyta tvarka ir pagrindais atskleisti ir tirti veikas, susijusias su nusikalstamu būdu įgytų pinigų ar turto legalizavimu, vertybinių popierių neteisėta apyvarta, kitas neteisėtas veikas, susijusias su finansų sistema, išskyrus veikas, susijusias su netikrais pinigais;
- Įstatymų nustatyta tvarka ir pagrindais atskleisti ir tirti nusikalstamas veikas bei kitus teisės pažeidimus, susijusius su Europos Sąjungos ir užsienio valstybių finansinės paramos lėšų gavimu ir panaudojimu;
- Įstatymų nustatyta tvarka vykdyti žvalgybinę veiklą, atlikti ikiteisminį tyrimą, ūkinės finansinės veiklos tyrimą;
- Įstatymų nustatyta tvarka ir pagrindais atliekant šiame straipsnyje numatytas Tarnybos funkcijas, neperžengiant savo kompetencijos ribų, raštu teikti informaciją dėl valstybės turto privatizavime dalyvaujančių asmenų patikimumo;
- Bendradarbiauti su Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių teisėsaugos bei kitomis institucijomis ir įstaigomis, tarptautinėmis organizacijomis Tarnybos kompetencijos klausimais;
- Įgyvendinti prevencines priemones, užkertančias kelią mokesčių, valstybės (savivaldybės) rinkliavų bei kitų įmokų vengimui, valstybės ir savivaldybių biudžetų bei fondų lėšų,

Europos Sąjungos ir užsienio valstybių finansinės paramos lėšų pasisavinimui ir iššvaistymui, taip pat pinigų plovimo prevencijos priemonės;

- Rinkti, kaupti, analizuoti ir apibendrinti informaciją apie Europos Sąjungos ir užsienio valstybių finansinės paramos lėšų neteisėtą gavimą ir panaudojimą;
- Koordinuoti valstybės institucijų ir kitų įstaigų bendradarbiavimą su Europos kovos su sukčiavimu tarnyba (OLAF);
- Rengti pasiūlymus dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, reglamentuojančių nusikaltimų, kitų teisės pažeidimų finansų sistemai bei su jais susijusių teisės pažeidimų tyrimą, tobulinimo bei teisės aktų, reglamentuojančių nusikaltimų, kitų teisės pažeidimų finansų sistemai bei su jais susijusių teisės pažeidimų tyrimą, projektus, teikti išvadas ir pasiūlymus dėl teisės aktų projektų įtakos kriminogeninei situacijai;
- Atliekant nusikaltimų bei kitų teisės pažeidimų finansų sistemai atskleidimą ir tyrimą bei Prevencines priemones, koordinuoti kitų institucijų bei jų informacinių sistemų sąveiką;
- kaupti, saugoti ir analizuoti informaciją, reikalingą Tarnybos uždaviniams ir funkcijoms įgyvendinti;
- Vykdyti kitas įstatymų numatytas funkcijas.

Lietuvos bankas

Lietuvos Respublikoje centrinis bankas yra Lietuvos bankas, kuris nuosavybės teise priklauso Lietuvos valstybei. Lietuvos bankas yra sudedamoji Europos centrinių bankų sistemos dalis ir Europos centrinių bankų sistemos tikslų siekia bei uždavinius vykdo vadovaudamasis Europos centrinio banko gairėmis ir nurodymais. Lietuvos bankas savo funkcijas atlieka ir veiklą vykdo tiek, kiek tai neprieštarauja Europos centrinio banko ir Europos centrinių bankų sistemos tikslams ir Europos Sąjungos teisės aktams, tarp jų Europos centrinio banko teisės aktams. Lietuvos valstybės nuosavybę Lietuvos banke išreiškia Lietuvos banko kapitalas. Lietuvos banko turtas jam priklauso nuosavybės teise. Lietuvos banką steigia Seimas. Lietuvos valstybė neatsako už Lietuvos banko prievoles ir Lietuvos bankas neatsako už Lietuvos valstybės prievoles. Lietuvos bankas atlieka šias funkcijas:

- 1) išleidžia banknotus ir vykdo kitą su tuo susijusią veiklą;
- 2) įgyvendina pinigų politiką;
- 3) valdo, naudoja Lietuvos banko oficialiąsias užsienio atsargas ir jomis disponuoja;
- 4) skatina patvarų ir veiksmingą mokėjimo ir vertybinių popierių atsiskaitymo sistemų veikimą;

5) renka Europos centrinių bankų sistemos uždaviniams vykdyti reikalingą statistinę informaciją iš valstybės ir savivaldybių institucijų ir ūkio subjektų.

Lietuvos bankas taip pat:

1) pagal susitarimą su Lietuvos Respublikos finansų ministerija atlieka valstybės išdo agento funkcijas;

2) atlieka finansų rinkos priežiūrą;

3) ne teismo tvarka nagrinėja vartotojų ir finansų rinkos dalyvių ginčus;

4) renka Lietuvos banko funkcijoms, nesusijusioms su Europos centrinių bankų sistemos veikla, vykdyti reikalingą statistinę informaciją iš valstybės ir savivaldybių institucijų ir ūkio subjektų, nustato jos rinkimo, sudarymo ir platinimo tvarką, taip pat sudaro Lietuvos Respublikos mokėjimų ir tarptautinių investicijų balansus ir finansines sąskaitas;

5) savo nustatyta tvarka, sąlygomis ir terminais gali duoti paskolas, užtikrintas įkeičiamu Lietuvos bankui pakankamu turtu, Lietuvos Respublikoje įregistruotoms kredito įstaigoms, jei tai neprieštarauja reikalavimams, atsirandantiems dėl Lietuvos banko dalyvavimo Europos centrinių bankų sistemoje, ypač reikalavimams, atsirandantiems dėl viešosios teisės subjektų vardu atliekamų operacijų;

6) išleidžia monetas, laikydamasis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo reikalavimų, ir vykdo kitą su tuo susijusią veiklą;

7) vykdo politiką, kuria siekia prisidėti prie visos finansų sistemos stabilumo apsaugos, įskaitant finansų sistemos atsparumo stiprinimą ir sisteminės rizikos susidarymo mažinimą, kad būtų užtikrintas tvarus finansų sektoriaus įnašas į ekonomikos augimą.

Lietuvos banko kapitalą sudaro įstatinis kapitalas ir atsargos kapitalas. Įstatinis kapitalas – 60 mln. eurų. Jis sudaromas iš Lietuvos valstybės lėšų ir (ar) Lietuvos banko pelno.

Prižiūrimi finansų rinkos dalyviai yra bankai, užsienio valstybių bankų filialai, įsteigti Lietuvos Respublikoje, Centrinė kredito unija, kredito unijos, draudimo įmonės, perdraudimo įmonės, užsienio valstybių draudimo ir perdraudimo įmonių filialai, įsteigti Lietuvos Respublikoje, draudimo brokerių įmonės ir užsienio valstybių draudimo ir perdraudimo tarpininkų filialai, įsteigti Lietuvos Respublikoje, elektroninių pinigų įstaigos, elektroninių pinigų įstaigų tarpininkai ir užsienio valstybių elektroninių pinigų įstaigų filialai, įsteigti Lietuvos Respublikoje, finansų maklerio įmonės, finansų patarėjo įmonės, reguliuojamos rinkos operatoriai, valdymo įmonės, investicinės bendrovės, depozitoriumai, užsienio valstybių finansų maklerio įmonės ir valdymo įmonių filialai, įsteigti Lietuvos Respublikoje, pensijų asociacijos, kontroliuojančiosios investicinės bendrovės ir emitentai, mokėjimo įstaigos ir mokėjimo įstaigų tarpininkai, vartojimo kredito davėjai

ir vartojimo kredito tarpininkai, mokėjimo ir vertybinių popierių atsiskaitymo sistemų operatoriai ir valiutos keityklų operatoriai. Lietuvos bankas, prižiūrėdamas, kaip prižiūrimi finansų rinkos dalyviai laikosi finansų rinką reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytų reikalavimų.

Lietuvos bankas, atlikdamas finansų rinkos priežiūrą, turi teisę:

- 1) leisti teisės aktus ir rekomendacijas dėl prižiūrimų finansų rinkos dalyvių veiklos ir priežiūros;
- 2) gauti priežiūrai atlikti reikalingą informaciją iš valstybės institucijų, prižiūrimų finansų rinkos dalyvių ir kitų įmonių, įstaigų, organizacijų;
- 3) inspektuoti (tikrinti) prižiūrimus finansų rinkos dalyvius, o įstatymų nustatytais atvejais – ir kitus asmenis;
- 4) įstatymų nustatytais atvejais ir tvarka taikyti poveikio priemones prižiūrimams finansų rinkos dalyviams ir kitiems asmenims;
- 5) turėti kitokių teisių, nustatytų įstatymuose ir jų įgyvendinamuosiuose teisės aktuose.

Lietuvos bankas konsultuoja Lietuvos banko atliekamos priežiūros kompetencijos klausimais ir imasi kitų Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatyme ir kituose teisės aktuose nustatytų prevencinių veiksmų, skirtų užkirsti kelią galimiems teisės aktų pažeidimams. Lietuvos bankas, nustatęs faktus, liudijančius galimai nusikalstamą veiklą, apie juos praneša atitinkamoms teisėsaugos institucijoms.

Žala, atsiradusi dėl Lietuvos banko ar Lietuvos banko tarnautojų neteisėtų veiksmų, susijusių su finansų rinkos priežiūros atlikimu, atlyginama tik tuo atveju, jeigu nukentėjęs asmuo įrodo, kad žala padaryta dėl Lietuvos banko ar Lietuvos banko tarnautojų kaltės.

5. LIETUVOS BIUDŽETO SANDARA IR SISTEMA

5.1. Biudžeto apbūdinimas, raida

Manoma, kad žodis *biudžetas* (angl. *budget* – krepšelis) yra kilęs iš anglų parlamento papročių. Parlamentarai sesijos pabaigoje svarstydavo leidžiamus karaliui rinkti mokesčius. Svarstymo metu išdo kancleris atidarydavo odinį portfelį ir iš jo išimdavo prašomų karaliaus mokesčių sąrašą. Mokesčių sąrašo išėmimas ir buvo vadinamas biudžetu arba odinio maišelio atidarymu. Vėliau Anglijoje ir kitose šalyse žodis „*biudžetas*“ įgijo naują prasmę – vadinamas viešojo ūkio pajamų projektu. Prancūzijoje žodis „*biudžetas*“ kaip valstybės pajamų ir išlaidų

šamata pirmą kartą pavartotas apie 1802 m. ir išliko iki šių dienų. Tačiau aiškiau pagrįsta biudžeto kilmė nėra žinoma. Spėjama, kad Mileto miestas 2 a. pr. Kr. jau turėjo savo biudžetą (dokumentas „antaxi“ graikų kalboje apytikriai reiškė šamata). Dokumentai rodo, kad Romos imperatorius Augustas sudarydavo pajamų ir išlaidų aktus, tik neaišku, ar tie aktai buvo būsimųjų metų šamatos, ar praėjusių metų apyskaitos. Viduramžiais prie Romos Kurijos išdo sutvarkymo nemažai prisidėjo Dantės gramzdinamas į pragarą V.Klemensas (1305-1314) ir kiti finansininkai ir vienuoliai. Romos kurijoje ir vienuolynuose buvo vedamos pajamų knygos. Modernesnis biudžetas atsirado Anglijos žemėje (nurodomos mokesčių pajamos ir išlaidos). Viduramžių anglų tautos dokumentai atskleidžia biudžetines krašto teises, draudžiančias žmonių atstovų neleistus rinkti mokesčius. Karalius Jokūbas I (1603-1625) mėgino skelbti, kad jo valia aukštesnė nei tautos teisės. Jo sūnus Karolis I (1625-1649) ėmė vykdyti tėvo sumanymus ir ilgus metus kovojo su parlamentu. Karoliui I nepatiko parlamento ribojama mokesčių rinkimo laisvė, ir parlamentas paleidžiamas, o pats karalius užkrauna žmonėms vis naujų mokesčių (pavyzdžiui, laivų mokestis kuris anksčiau buvo renkamas tik karo metu; apmokestinama druska, oda ir kt.). Tačiau tauta protestuoja prieš karaliaus savivalę, atsisako mokėti mokesčius, ir išdas nesurenka pajamų kiek panorėjęs. Parlamentas pradėjo traukti atsakomybėn visus valdininkus, kurie rinko karaliui mokesčius, paskelbė atsišaukimą į tautą, nurodydamas karaliaus nusikaltimus. Pagaliau parlamento armija Karolį I paima į nelaisvę ir atiduoda teismui, o šis pasmerkia jį mirti (nuosprendis įvykdytas 1649 m. sausio 3 dieną). Žinoma, tokiai karaliaus ir parlamento kovos baigčiai turėjo didelės reikšmės tikiybiniai, politiniai ir asmeniniai veiksniai, tačiau finansiniai klausimai buvo lemiami. Dėl biudžetinių tautos teisių kruvinos kovos vyko Šiaurės Amerikos kolonijose, Prancūzijoje ir kitur.

Literatūros šaltiniuose nevienodai pateikiama Lietuvos valstybės biudžeto sudarymo pradžia. Vienuose nurodoma, kad Lietuva buvo viena pirmųjų Europos valstybių, pradėjusi sudarinėti biudžeto formos šamatas 15 a. pabaigoje, o 18 a. biudžeto pajamų ir išlaidų šamatos ruoštos sistemingai. Kituose šaltiniuose nurodoma, kad pirmąją biudžeto užuomazga laikoma 1717 m. kariuomenės šamata, ir tik 18 a. antroje pusėje buvo tiems laikams neprastai susistemintas valstybės biudžetas. Lietuvą okupavus carinei Rusijai, lietuvių tauta nebeteko jokių biudžetinių teisių, kaip ir pati rusų tauta, o carai nesirūpino valstybės biudžetų sudarymu. Tik Aleksandro I laikais (1801-1825) buvo sudaryti biudžeto nuostatai, nors jų ne visada laikytasi. Aleksandras II (1825-1881) stengėsi sutvarkyti Rusijos biudžetus Vakarų Europos pavyzdžiu. Pirmasis tarpukario nepriklausomos Lietuvos biudžetas sudarytas 1919 m. vokiškomis markėmis. 1922 m. pabaigoje įvedus nuosavą lito valiutą, valstybės biudžetas tapo pastovesnis, tik pasibaigus karui už krašto laisvę, įveikus vokiškosios markės infliaciją bei priderinus neišvystytą Lietuvos ūkį prie

besikeičiančių pasaulio rinkų. Dabartiniu metu visose pasaulio šalyse biudžetinis procesas labai pakitęs ir griežta reglamentuotas įstatymais.

Biudžetas gali būti suprantamas keliomis prasmėmis:

- *materialine prasme* – tai valstybės, savivaldybės centralizuotas išteklių fondas, kuris naudojamas valstybės, savivaldybių poreikiams tenkinti;
- *ekonomine* – visuma ekonominių santykių, kurių atsiradimas susijęs su biudžetinių fondų sudarymu ir naudojimu;
- *teisine prasme* – teisės aktas, kuris įtvirtina valstybės pajamų išlaidų planą atitinkamam laikotarpiui. Biudžetą teisine prasme apibūdina 3 požymiai: tai universalus finansinis planas, kurio rodikliai apima visas valstybės socialinės ekonominės veiklos sritis; tai pagrindinis finansinis planinis aktas, kurio pagrindu yra rengiami ir tvirtinami visi kiti finansiniai planai; biudžetas prilyginamas įstatymui ar kitam teisės aktui ir todėl jo vykdymas užtikrinamas valstybės prievarta.

5.2. Biudžeto esmė, funkcijos ir uždaviniai

Valstybės biudžeto ekonominę esmę sudaro piniginiai santykiai, atsirandantys tarp valstybės ir fizinių bei juridinių asmenų dėl nacionalinių pajamų perskirstymo. Šie piniginiai santykiai yra vadinami biudžetinais santykiais. Biudžetiniai santykiai susiję su piniginių lėšų centralizuoto fondo formavimu ir jo panaudojimu bendravalstybiniais poreikiams patenkinti. Valstybės biudžetas yra didžiausias centralizuotas valstybės fondas, per kurį akumuliuojama pagrindinė dalis lėšų, reikalingų valstybei deleguotoms funkcijoms finansuoti. Už valstybės biudžeto sudarymą ir vykdymą yra atsakinga šalies *Vyriausybė*. LR biudžeto sandaros įstatyme biudžetas apibūdinamas kaip valstybės pajamų ir išlaidų planas biudžetiniams metams. Valstybės biudžetui, kaip valstybės finansams, būdingos 2 funkcijos: paskirstomoji funkcija ir kontrolės funkcija. *Biudžeto paskirstomosios funkcijos* turinį apibūdina finansinių išteklių perskirstymo procesai tarp atskirų visuomeninės gamybos dalyvių. Per biudžetą vykdomas įvairių lygių (valstybės savivaldybių) ir tipų (tarpšakinis, tarpregioninis) lėšų perskirstymas. *Biudžeto kontrolės funkcija* pasireiškia tuo, kad biudžetas objektyviai – per valstybės piniginių lėšų fondų formavimą ir panaudojimą – atspindi ekonominius procesus, vykstančius ekonomikos struktūrinėse grandyse. Dėl to biudžetas gali “signalizuoti” apie tai, kaip lėšos patenka valstybės žinion iš įvairių ūkio subjektų ir kiek atitinka valstybės centralizuotais ištekliais finansuojamus poreikius. Biudžetinio mechanizmo dėka praktiškai galima spręsti labai svarbius *valstybės uždavinius*:

- *Ekonomikos valstybinis reguliavimas.* Biudžeto dėka valstybė gali tobulinti visuomeninės gamybos struktūrą. Šiam tikslui valstybė naudoja įvairias tiesioginio ir netiesioginio poveikio ekonomikai priemones: įmonių subsidijavimą, valstybės investicijas ir pan.;
- *Gamybinių procesų valstybėje skatinimas.* Teisingai sureguliuotas biudžetinis mechanizmas realiai įtakoja mokslo ir technikos pažangą šalyje, gamybos materialinės ir techninės bazės atnaujinimą ir tobulinimą;
- *Socialinių procesų valstybėje skatinimas.* Valstybės biudžeto lėšų dėka finansuojama daug valstybės gyventojų socialinio aprūpinimo sričių: švietimas, sveikatos apsauga, socialinis aprūpinimas. Valstybės teigiamus socialinius poslinkius lemia būtent valstybės biudžete numatytos socialinės sferos finansavimo lėšos. Jos atspindi ir valstybės socialinę politiką;
- *Valstybės biudžetinės politikos vykdymas.* Valstybės biudžetinę politiką atspindi atskiri biudžeto pajamų ir išlaidų straipsniai, parodantys finansavimo šaltinius ir valstybės biudžeto panaudojimo kryptis.

5.3. Biudžeto sandara

Biudžeto sandara – tai biudžetinės sistemos, veikiančios pagal valstybės biudžetą reglamentuojančius įstatymus, organizavimas ir šios sistemos sudarymo principai. Biudžeto sandarą konkrečioje valstybėje lemia tos valstybės konstitucinė sandara. Skiriamos 2 pagrindinės valstybės sandaros formos: *unitarinė valstybė* (pavyzdžiui, Prancūzija, Italija, Japonija, Lietuva) ir *federacinė valstybė* (pavyzdžiui, JAV, Kanada, Vokietija, Šveicarija).

Unitarinėse valstybėse biudžetinę sistemą, apimančių visų teritorinių – administracinių vienetų biudžetus, sudaro dvi grandys: valstybės biudžetas ir vietinių valdžios organų (savivaldybių) biudžetai. Pagrindinį vaidmenį unitarinių valstybių biudžeto sandaroje vaidina *valstybės biudžetas*, kurio dėka centrinė valdžia akumuliuoja savo žinioje didžiąją perskirstomų per finansinę sistemą nacionalinių pajamų dalį. Valstybės biudžetas atlieka svarbų vaidmenį reguliuojant valstybės ekonomiką ir socialinius procesus, įtakojant investicijas, stiprinant valstybės ekonominę ir politinę galią. Per valstybės biudžetą surenkamos pagrindinės pajamos (pelno mokestis, akcizas, PVM). Per valstybės biudžetą padengiamos ir svarbiausios valstybės išlaidos, susijusios su valstybės valdymo funkcijų atlikimu, gynybos, socialinių ir ekonominių funkcijų vykdymu. *Vietiniai biudžetai* yra priklausomi nuo savivaldos organų ir atlieka vietinės valdžios aprūpinimo reikalingas finansiniais ištekliais funkciją. Kiekvienas administracinis – teritorinis vienetas turi savo biudžetą. Šie biudžetai yra atskirti nuo centrinio valstybės biudžeto ir funkcionuoja autonomiškai. Juos sudaro, tvirtina ir vykdo atitinkami vietinės valdžios organai ir jie

formaliai nesusiję su valstybės biudžetu. Tačiau praktiškai egzistuoja didelė vietinės valdžios organų priklausomybė nuo centrinės valdžios, todėl vietiniai biudžetai atlieka centrinės valdžios ekonominės ir socialinės politikos „nešėjo“ vaidmenį ir yra tarpinė grandis valstybės finansų sistemoje. Vietiniai biudžetai naudojami vykdant uždavinius, kuriuos centrinė valdžia perkelia savivaldybėms, siekdama didesnio manevringumo ir išlaisvinimo nuo antraeilių problemų. Vietinės valdžios biudžetai formuojami iš antraeilių šaltinių, prie kurių priskiriami vietiniai mokesčiai (turto, žemės, verslo), įvairios rinkliavos, municipalinės nuosavybės naudojimo pajamos. Taip pat svarbų vaidmenį atlieka dotacijos iš valstybės biudžeto, kurios suteikia savivaldos organams ne tik finansinę paramą, bet ir padidina jų priklausomybę nuo centrinės valdžios. Be to, daugelyje šalių savivaldybės savo poreikių finansavimui plačiai naudoja vietinės valdžios vidines paskolas (skolos vertybinius popierius). Šiomis paskolomis paprastai dengiamas vietinių biudžetų deficitas. Prie vietinės savivaldos išlaidų, be administracinių, dar priskiriamos vietinio ūkio valdymo išlaidos (komunalinio ūkio įmonių, kelių remonto ir statybos įmonių ir pan.), taip pat dalis švietimo ir sveikatos apsaugos išlaidų.

Federacinėse valstybėse biudžeto sistema susideda iš trijų grandžių: valstybės (federalinio) biudžeto, federacijos narių (vienetų) biudžetų ir vietinių biudžetų (pavyzdžiui, JAV biudžetinė sistema sudaro federalinis biudžetas, 51 valstijos biudžetas ir net keliasdešimt tūkstančių vietinių administracinių padalinių (apskričių, municipalitetų, miestų ir pan.) biudžetai)). Federacinių valstybių biudžetinėse sistemose jaučiama finansų valdymo centralizavimo tendencija, dėl ko federacijos vienetų biudžetams tenka mažesnis vaidmuo ir todėl federacijos vienetų biudžetai tampa labai artimi savo esme vietiniams biudžetams. Svarbiausias vaidmuo biudžetinėje sistemoje tenka federaliniam biudžetui, kuris yra centrinės valdžios finansavimo pagrindas (pavyzdžiui, JAV federaliniam biudžetui tenka apie 60% visų lėšų, praeinančių per biudžetinę sistemą). Federaliniam biudžetui priskiriamos pagrindinės pajamos ir svarbiausios valstybės išlaidos (pavyzdžiui, JAV federaliniam biudžetui tenka daugiau kaip 80% visų individualių pajamų mokesčio pajamų ir korporacijų pelno mokesčio pajamų). Federacijos vienetų sprendžiamais uždaviniais ir finansuojamoms sritims priklauso administracinis valdymas, gamybinės ir žemės ūkio veiklos skatinimas, socialinių klausimų sprendimas (dalis šių klausimų sprendžiama kartu su federaline valdžia), teisėsaugos institucijų, policijos išlaikymas. Federacinių vienetų pajamas sudaro įplaukos iš jiems priklausančio turto, turto mokesčiai, įvairių rinkliavų pajamos. Svarbus vaidmuo formuojant federacijos vienetų pajamas tenka ir dotacijoms iš federalinio biudžeto (pavyzdžiui, JAV dotacijų apimtis sudarė apie 25% nuo visų valstijų ir vietinės valdžios pajamų). Pagrindinė dotacijų dalis paprastai turi tikslinę paskirtį ir jos skiriamos atitinkamų programų realizavimui.

Vietinių valdžios organų funkcijos, jų biudžetų pajamų ir išlaidų sudėtis federacijos sąlygomis išlieka tokia pati, kaip unitarinėje valstybėje. Prioritetinė šių biudžetų sritis – socialinių sferų finansavimas.

5.4. Lietuvos Respublikos biudžeto sandara ir struktūra

Lietuva yra unitarinė valstybė, todėl jos biudžetinę sistemą sudaro dvi grandys, kurios yra apibrėžtos LR Konstitucijos 127 straipsnyje, tai:

- Savarankiškas Lietuvos Respublikos valstybės biudžetas;
- Savarankiški vietos savivaldybių biudžetai.

Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų visuma sudaro *Lietuvos Respublikos nacionalinį biudžetą*. *Nacionalinis biudžetas* - tai pagrindinis valstybės ir savivaldybių centralizuoto pinigų fondo sudarymo, paskirstymo ir panaudojimo finansinis planas, kurį tvirtina atitinkamos valdžios institucijos. Toks finansinis planas įtvirtina biudžetinių santykių dalyvių teises ir pareigas. Didelių piniginių fondų kaupimas biudžetinėje sistemoje sukuria galimybes užtikrinti tolygų ekonomikos ir kultūros vystymąsi visoje šalies teritorijoje, todėl biudžetas dažnai suprantamas kaip galingas valstybės valdomas mechanizmas. *Nacionalinis biudžetas* – valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduota (neįskaitant savivaldybių biudžetams skirtų valstybės biudžeto asignavimų) visuma. Nacionalinio biudžeto pajamos sudaro visos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sukaupiamos lėšos. Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamos ir asignavimai gali būti tik piniginės lėšos. Nacionalinio biudžeto asignavimai naudojami valstybės ir savivaldybių funkcijoms atlikti. Lietuvos Respublikoje surenkami mokesčiai, privalomos įmokos, rinkliavos gali būti perskirstomi tik per nacionalinį biudžetą, Valstybinį socialinio draudimo fondą, Privalomojo sveikatos draudimo fondą, Privatizavimo fondą, Rezervinį (stabilizavimo) fondą, Valstybės įmonės Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo fondą, Garantinį fondą, savivaldybių privatizavimo fondus. Lietuvos Respublikos Seimas tvirtina trejų metų nacionalinio biudžeto planuojamus rodiklius. Mokesčių įstatymai, kiti įstatymai ir teisės aktai bei jų pakeitimai, darantys įtaką atitinkamų biudžetinių metų biudžeto pajamoms, asignavimams ir valstybės skolai, įsigalioja įstatymų nustatyta tvarka, bet priimami ne vėliau kaip tų biudžetinių metų Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas.

Lietuvos Respublikos biudžeto lėšos skiriamos įvairioms valstybės socialinėms funkcijoms įgyvendinti. Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto asignavimai skiriami šioms valstybės reikmėms:

- Švietimo, kultūros, sveikatos apsaugos, sporto programoms įgyvendinti;
- Socialinės apsaugos paramos programoms finansuoti;
- Mokslui ir techninei pažangai;
- Gamtos apsaugai;
- Ūkio plėtojimui reguliuoti;
- Krašto apsaugai;
- Valstybės valdžios ir valdymo institucijoms bei teisėtvarkos įstaigoms išlaikyti;
- Dotacijoms savivaldybių biudžetams;
- Viešajai tvarkai ir visuomenės apsaugai;
- Išoriniams valstybės ryšiams;
- Valstybės skolos aptarnavimo išlaidoms;
- Valstybės biudžeto kasos apyvartos lėšoms padidinti;
- Išlaidoms, patirtoms dėl važiavimo keleiviniu transportu lengvatų taikymo, kompensuoti;
- Valstybės skoloms grąžinti;
- Kitoms priemonėms pagal Lietuvos Respublikos įstatymus įgyvendinti.

Asignavimai – biudžete patvirtinta išlaidoms ir ilgalaikiam materialiajam ir nematerialiajam turtui bei strateginėms atsargoms įsigyti lėšų suma, kurią asignavimų valdytojas turi teisę biudžetinėmis metais gauti iš biudžete sukauptų lėšų, pateikęs paraišką Valstybės išdą valdančiai institucijai arba savivaldybės administracijai, patvirtintoms programoms finansuoti.

Valstybės biudžeto asignavimų valdytojai yra biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų, nurodytų Seimo patvirtintame valstybės biudžete, vadovai (ministerijose – ministrai ar jų įgalioti asmenys, teismuose – teismų pirmininkai ar jų įgalioti teismų kancleriai).

Savivaldybių biudžetų asignavimų valdytojai yra savivaldybių biudžetinių įstaigų ar savivaldybės administracijos ir (ar) jos padalinių, nurodytų savivaldybės tarybos patvirtintame savivaldybės biudžete, vadovai (savivaldybės administracijoje – administracijos direktorius ar jo įgalioti asmenys, savivaldybės administracijos padaliniuose – padalinių vadovai ar jų įgalioti asmenys).

Biudžeto asignavimų valdytojai *privalo*:

- Naudoti skirtus asignavimus savo vadovaujamos įstaigos programoms vykdyti, paskirstyti juos pavaldžioms biudžetinėms įstaigoms ir kitiems subjektams, kuriems galimybė biudžeto lėšas gauti numatyta jų veiklos sritį reglamentuojančiuose įstatymuose arba Vyriausybės nutarimuose, priimtuose vadovaujantis tiesiogiai taikomais Europos Sąjungos teisės aktais ir

tarptautinėmis sutartimis, nustatančiais Europos Sąjungos ar atskirų valstybių finansinės paramos, teikiamos Lietuvai, administravimo tvarką, programoms vykdyti;

- Organizuoti iš biudžeto finansuojamų programų rengimą ir vykdymą;
- Nustatyti ir tvirtinti vadovaujamos biudžetinės įstaigos ir (ar) pavaldžių biudžetinių įstaigų bei kitų subjektų programų sąmatas pagal ekonominės klasifikacijos straipsnius, neviršydami šioms programoms patvirtintų bendrųjų asignavimų, tarp jų – išlaidoms, iš jų – darbo užmokesčiui, ir turtui įsigyti, sumų;
- Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo nustatyta tvarka ir terminais teikti ataskaitų rinkinius;
- Kontroliuoti ir vykdyti savo vadovujamų biudžetinių įstaigų įsipareigojimus, atlikti pavaldžių biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą teikiamų ataskaitų rinkinių analizę;
- Užtikrinti pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą teikiamų ataskaitų rinkinių ir statistinių ataskaitų teisingumą ir pateikimą laiku;
- Užtikrinti programų vykdymo ir paskirtų asignavimų naudojimo teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą.

Biudžeto asignavimų valdytojas *turi teisę*:

- Biudžetinėmis metais, ne vėliau kaip likus 10 dienų iki atitinkamo ketvirčio pabaigos, keisti patvirtintų jo vadovaujamos įstaigos, jam pavaldžių biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų vykdomoms programoms patvirtintų biudžetų lėšų pagal ekonominę klasifikaciją paskirtį (valstybės biudžeto asignavimų valdytojas Vyriausybės nustatyta tvarka praneša apie tai Finansų ministerijai, o savivaldybės biudžeto asignavimų valdytojas – savivaldybės administracijai jos nustatyta tvarka), neviršydamas patvirtintų tam tikrai programai bendrųjų asignavimų išlaidoms, iš jų – darbo užmokesčiui, sumų. Asignavimų sumos išlaidoms, iš jų – darbo užmokesčiui, yra maksimalios ir jų ekonomija, jeigu nėra įsiskolinimų, gali būti naudojama turtui įsigyti ir investicijų projektams, kuriems numatyta skirti lėšų atitinkamų metų valstybės investicijų programoje arba savivaldybių biudžetuose, papildomai finansuoti;
- Biudžetinėmis metais vieną kartą per ketvirtį keisti bendros asignavimų sumos ketvirtinį paskirstymą programai vykdyti, suderinęs su Finansų ministerija (valstybės biudžeto asignavimų valdytojas) arba su savivaldybės administracija (savivaldybės biudžeto asignavimų valdytojas);

- Sudarydamas programų ir programų sąmatų projektus, teikti programų bei jų sąmatų alternatyvas (valstybės biudžeto asignavimų valdytojas – Finansų ministerijai, o savivaldybės biudžeto asignavimų valdytojas – atitinkamai savivaldybės administracijai);
- Įsiskolinimams padengti skirti lėšas iš bendros patvirtintų asignavimų išlaidoms ekonomijos (išskyrus Europos Sąjungos finansinės paramos ir kitos gaunamos finansinės paramos bei bendrojo finansavimo lėšas), nekeisdamas patvirtintų sąmatų nepriklausomai nuo asignavimų paskirstymo pagal funkcijas ir programas;
- Nustatyti ministrų valdymo sričių įstaigų, vykdančių atitinkamo asignavimų valdytojo programas ir turinčių pavaldžių biudžetinių įstaigų, vadovams šio straipsnio 1–4 punktuose nustatytas teises ir apie tai pranešti Finansų ministerijai.

Biudžeto asignavimų valdytojai ir jiems pavaldžių biudžetinių įstaigų, ministrų valdymo sričių įstaigoms, vykdančioms atitinkamo asignavimų valdytojo programas, pavaldžių biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų vadovai įstatymų nustatyta tvarka *atsako už*:

- Programų vykdymą, programų sąmatų sudarymą ir vykdymą neviršijant patvirtintų asignavimų sumų (atsižvelgiant į šio Įstatymo 6 straipsnio 5 punktą), už paskirtų asignavimų efektyvų, atitinkantį programoje nustatytus tikslus ir rezultatyvų naudojimą;
- Atsiskaitymus su darbuotojais, mokesčių administravimo įstaigomis, visų rūšių energijos ir kitų darbų, paslaugų bei prekių tiekėjais, išskyrus atvejus, kai laiku neapmokamos mokėjimo paraiškos, pateiktos Valstybės išdui ir savivaldybių administracijoms asignavimams gauti;
- Buhalterinės apskaitos organizavimą, ataskaitų rinkinių pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą ir kitų teisės aktų reikalavimus rengimą ir pateikimą.

Europos Sąjunga nenustato biudžetinės sistemos modelio, kurį valstybės narės turėtų įdiegti, tačiau jos turi užtikrinti gerą finansinį Europos Sąjungos biudžeto išteklių ir išlaidų valdymą. Kaip teigiama LR derybinėje pozicijoje „Finansinės ir biudžetinės nuostatos“ (29 derybinis skyrius), biudžetas turi būti tvarkomas taip, kad būtų galima efektyviai valdyti lėšas, einančias iš Europos Sąjungos biudžeto ir į jį. Todėl LR Vyriausybės 2004 m. priimtoje Konvergencijos programoje nurodyta, kad reformuojant biudžetą, tobulinama biudžeto ir Europos Sąjungos pagalbos derinimo schema. Planavimo srityje toks derinimas jungia bendrojo programinio dokumento (BPD) rengimą, biudžeto ciklą, investicijų planavimą. 2003 m. gruodžio 23 d. priimtas naujas Biudžeto sandaros įstatymo pakeitimo įstatymas. Jame apibrėžti nauji biudžetiniai aspektai, atsiradę dėl narystės Europos Sąjungoje. Lietuvos Respublikos pasirengimas narystei ES lemia Biudžeto sandaros įstatymo pataisas dviem aspektais. Pirmasis – Lietuvos Respublikos

įsipareigojimas užtikrinti racionalų ir operatyvų ES finansinės paramos lėšų naudojimą ir įmokas į ES biudžetą, antrasis – ES sąskaitų sistemos įdiegimas tvarkant šalies biudžeto lėšas ir pinigų srautus. Nuo 2004 metų į Lietuvos Respublikos valstybės biudžetą eina dideli pinigų srautai ir ES paramos programoms finansuoti, ir įmokoms į ES biudžetą. Todėl dažnai 2004 m. biudžetas vadinamas eurointegraciniu biudžetu dėl jame susiliejančių Lietuvos ir ES pinigų srautų.

Valstybės biudžetas

Valstybės biudžetas – Seimo tvirtinamas valstybės biudžeto pajamų ir asignavimų planas biudžetiniams metams. Valstybės biudžeto pajamos sudaro:

- Pajamos iš mokesčių, gaunamos į valstybės biudžetą pagal įstatymus ir kitus teisės aktus;
- Pajamos iš valstybės turto (išskyrus pajamas, gaunamas pagal Valstybės ir savivaldybių turto privatizavimo įstatymą ir Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymą);
- Valstybės biudžetinių įstaigų pajamos;
- Negrąžintina finansinė parama (piniginės lėšos);
- Dotacijos;
- Kitos pajamos.

Valstybės biudžeto asignavimai yra naudojami įstatymams įgyvendinti:

- Valstybės funkcijoms atlikti;
- Dotacijoms savivaldybių biudžetams teikti;
- Valstybės įsipareigojimams vykdyti.

Valstybės biudžete sudaromas Vyriausybės rezervas. Jis turi būti ne didesnis kaip 1 procentas patvirtintų valstybės biudžeto asignavimų sumos. Konkretų Vyriausybės rezervo dydį kasmet nustato Seimas Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatyme. Vyriausybės rezervo lėšos skirstomos Vyriausybės nutarimu. Vyriausybės rezervo lėšos naudojamos:

- Ekstremaliosioms situacijoms ir (arba) įvykiams likviduoti, jų padariniams šalinti ir padarytiems nuostoliams iš dalies padengti;
- Įsipareigojimams, susijusiems su dalyvavimu tarptautinėse operacijose, vykdyti;
- Vykdam arbitražo ar teismų sprendimus, kuriais iš Lietuvos valstybės priteistos mokėtinos sumos, taip pat kitoms išlaidoms ginant valstybės interesus padengti;
- Žymių Lietuvos visuomenės veikėjų laidotuvių išlaidoms padengti;

- Humanitarinei pagalbai teikti.

Savivaldybės biudžetas

Savivaldybės biudžetas – savivaldybės tarybos tvirtinamas savivaldybės biudžeto pajamų ir asignavimų planas biudžetiniams metams. Savivaldybių biudžetuose sukaupiamos lėšos, reikalingos įstatymų priskirtoms funkcijoms ir savivaldybėms įstatymų perduotoms valstybės funkcijoms atlikti. Kiekviena savivaldybė turi savarankišką biudžetą. Atitinkamais metais tvirtinamas savivaldybės biudžeto deficitas negali viršyti tais metais planuojamų išlaidų iš skolintų (neviršijant atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatyme patvirtintų savivaldybių skolinimosi limitų) lėšų investicijų projektams finansuoti dydžio. Savivaldybių biudžetų pajamas sudaro:

- Pajamos iš mokesčių, gaunamos į savivaldybių biudžetus pagal įstatymus ir kitus teisės aktus;
- Pajamos iš savivaldybių turto (išskyrus pajamas, gaunamas pagal Valstybės ir savivaldybių turto privatizavimo įstatymą);
- Savivaldybių biudžetinių įstaigų pajamos;
- Pajamos, gautos už išnuomotą arba suteiktą naudotis valstybinę žemę, valstybinio vidaus vandens fondo vandens telkinius ir Vyriausybės nustatyta tvarka paskirsčius lėšas už parduotus ne žemės ūkio paskirčiai valstybinės žemės sklypus;
- Valstybės biudžeto dotacijos ir kitos pervedamos lėšos;
- Negražintina finansinė parama (piniginės lėšos);
- kitos įstatymų nustatytos pajamos.

Į savivaldybių biudžetų pajamas įskaitomos įmokos už ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto realizavimą. Savivaldybių biudžetų asignavimai yra naudojami Vietos savivaldos įstatymui ir kitiems įstatymams įgyvendinti vykdant savivaldybių biudžetų asignavimų valdytojų patvirtintas programas. Savivaldybės gali sudaryti *savivaldybės administracijos direktoriaus rezervą*, kuris turi būti ne didesnis kaip 1 procentas patvirtintų savivaldybės biudžeto asignavimų sumos. Konkretų savivaldybės administracijos direktoriaus rezervo dydį kasmet nustato savivaldybės taryba, tvirtindama atitinkamų metų savivaldybės biudžetą. Savivaldybės administracijos direktoriaus rezervo lėšas skirsto savivaldybės administracijos direktorius. Rezervo lėšos naudojamos tik toms reikmėms, kurių negalima numatyti sudarant ir tvirtinant savivaldybės biudžetą. Šios lėšos naudojamos ekstremalių situacijų padariniams likviduoti ir kitoms reikmėms pagal savivaldybių tarybų nustatytas taisykles.

5.5. Biudžetinių įstaigų samprata

Lietuvos Respublikos Biudžetinių įstaigų įstatymo 2 straipsnis apibrėžia biudžetinės įstaigos sąvoką “Biudžetinė įstaiga yra valstybės arba savivaldybės institucija, steigiamą įstatymų nustatyta tvarka, visiškai arba iš dalies išlaikoma iš biudžeto ir taip įvardyta steigimo akte bei nuostatuose”. Esminis šios įstaigos bruožas, jog ji yra išlaikoma iš biudžeto, nors ir yra numatyta papildomo nebiudžetinio finansavimo galimybė. *Valstybės biudžetas* – tai didžiausias centralizuotas valstybės fondas, per kurį akumuliuojama pagrindinės dalis lėšų, reikalingų valstybei deleguotoms funkcijoms finansuoti. Atitinkamai biudžetinėms įstaigoms priklauso valstybės funkcijų atlikimas. Išlaikomų iš Lietuvos valstybės biudžeto įstaigų steigėjai:

- Lietuvos Respublikos Seimas;
- Lietuvos Respublikos Vyriausybė;
- Ministerijos;
- Apskričių viršininkai;
- Kitos valstybinės institucijos.

Išlaikomų iš savivaldybių biudžetų įstaigų steigėjai:

- vietos savivaldybių tarybos

Steigdami biudžetinę įstaigą, steigėjai, išskyrus Lietuvos Respublikos Seimą, Lietuvos Respublikos Prezidentūrą, Lietuvos Respublikos Vyriausybę, Konstitucinį Teismą ir Aukščiausiąjį Teismą, privalo steigimo aktą suderinti su Finansų ministerija. Biudžetinei įstaigai vadovauja vadovas, kurį skiria pareigoms ir atleidžia iš jų steigėjas, jeigu įstatymai nenustato kitaip.

5.6. Valstybės išdo sąvoka

Pagrindinis vaidmuo vykdant biudžetą tenka įmonėms, įstaigoms ir organizacijoms, kurios daro įmokas į biudžetą ir naudoja biudžeto asignavimus. Valstybės biudžeto asignavimai pervedami į valstybės išdą. Valstybės išdo bendrąją sistemą valdo ir už valstybės finansinių reikalų tvarkymą atsako Lietuvos Respublikos Finansų ministerija, vadovaudamasi šios sistemos veiklą reglamentuojančiais teisės aktais. Valstybės išdo bendrosios sistemos funkcijos:

- Valdo valstybės biudžeto piniginius išteklius;
- Kaupia valstybės biudžeto lėšas valstybės išdo sąskaitoje;
- Išduoda valstybės lėšas iš valstybės išdo sąskaitų;

- Valstybės turtinių įsipareigojimų ir valstybės skolos valdymas;
- Valstybės vardu sudaromų finansinių sandorių apskaita;
- Informacijos ir atskaitomybės apie valstybės piniginius išteklius sukaupimas ir išdavimų rengimas bei teikimas nustatyta tvarka;
- Valstybės piniginių išteklių srautų prognozavimas;
- Laikiniai laisvų valstybės piniginių išteklių investavimas.

Valstybės išdas gali būti suprantamas keliais aspektais. Pirma - tai yra institucija, atsakinga už Vyriausybės finansinių reikalų tvarkymą. Valstybės išdo paskirtis yra užtikrinti racionalų piniginių išteklių, kuriais disponuoja Vyriausybė, valdymą bei šių išteklių naudojimą įstatymų nustatytiems reikalams finansuoti. Antra - valstybės išdas gali būti apibūdinamas kaip valstybės finansinių išteklių visuma. Valstybė per išdą juridškai veikia kaip tam tikrų nuosavybės teisių ir interesų subjektas. Trečia - valstybės išdas gali būti suprantamas materialiąją prasme kaip sąskaita banke, kurioje yra laikomi bei iš kurios yra išduodami valstybės finansiniai ištekliai. Visos valstybės pajamos, kurios yra surenkamos į biudžetą yra pervedamos į valstybės išdo sąskaitą iš kurios vėliau yra paskirstomos įvairioms valstybės funkcijoms finansuoti. Pagal Lietuvos Respublikos valstybės išdo įstatymą, valstybės išdas yra Lietuvos Respublikos vyriausybės įgaliotos institucijos valdoma sąskaita banke, kurioje yra laikomi valstybės piniginiai ištekliai. Valstybės piniginiams ištekliams yra priskiriami valstybės biudžeto, valstybės pinigų fondų, įsteigtų pagal Lietuvos Respublikos įstatymus, piniginiai ištekliai bei piniginiai ištekliai, kuriuos valstybė yra gavusi, pasiskolinusi, paskolinusi ar kitaip investavusi. Tuo pačiu reikia pabrėžti, kad valstybės išdo sąskaitoje nėra kaupiami savivaldybių biudžetams, savivaldybių įsteigtiems pinigų fondams, valstybinio socialinio draudimo fondui bei Privalomo sveikatos draudimo fondo biudžetams priskirti piniginiai ištekliai.

5.7. Biudžeto teisės šaltiniai

Pagrindinis teisės šaltinis yra įstatymas. Konstitucija – tai pagrindinis, aukščiausia teisėnė galią turintis šalies įstatymas, kuris įtvirtina valstybės teisines, ekonominės, finansines, socialines, kultūrinės ir pan. sistemų pagrindus. Konstitucijai negali prieštarauti nei vieno kito teisės norminio akto ar tarptautinės sutarties nuostatos. LR Konstitucija, priimta Lietuvos Respublikos piliečių 1992 m. spalio 25 d. referendumu. Joje įtvirtinti visų teisės šakų, taigi ir finansų teisės, pagrindai.

LR Konstitucijos *11 skirsnis* (125 str. – 132 str.) – *Finansai ir valstybės biudžetas* – yra esminis skirsnis, kuriame išdėstyti konstituciniai finansų teisės pagrindai, kurie yra atkartoti ir detalizuoti ne viename įstatyme ar poįstatyminiame akte.

Lietuvos biudžetinę sistemą sudaro savarankiškas LR valstybės biudžetas, taip pat savarankiški vietos savivaldybių biudžetai (127 str.).

Biudžetiniai metai prasideda sausio 1 dieną ir baigiasi gruodžio 31 dieną (129 str.).

Valstybės biudžeto projektą sudaro Vyriausybė ir pateikia Seimui ne vėliau kaip prieš 75 dienas iki biudžetinių metų pabaigos (130 str.).

Valstybės biudžeto projektą svarsto Seimas ir tvirtina įstatymu iki naujųjų biudžetinių metų pradžios. Svarstydamas biudžeto projektą, Seimas gali didinti išlaidas tik nurodydamas šių išlaidų finansavimo šaltinius. Negalima mažinti įstatymų nustatytų išlaidų, kol tie įstatymai nepakeisti (131 str.).

Jeigu valstybės biudžetas laiku nepatvirtinamas, jo išlaidos biudžetinių metų pradžioje kiekvieną mėnesį negali viršyti praėjusių metų valstybės biudžeto 1/12 išlaidų. Biudžetiniais metais Seimas gali pakeisti biudžetą. Jis keičiamas pagal tą pačią tvarką, pagal kurią sudaromas, priimamas ir patvirtinamas (132 str.).

Pagrindinis biudžetinės teisės šaltinis yra – *LR Biudžeto sandaros įstatymas*. Jame:

- Apibrėžtos pagrindinės sąvokos (biudžetas, pajamos, išlaidos, asignavimai, biudžetiniai metai ir pan.);
- Nustatyta LR biudžeto sistema;
- Įtvirtinami pagrindiniai biudžeto pajamų šaltiniai ir išlaidų kryptys;
- Nustatyti biudžetinio proceso pagrindai.

Biudžeto teisės šaltinių tarpe svarbi reikšmė įstatymams, kurie priklauso kitų teisės šakų kategorijai (Seimo statutas nustato valstybės biudžeto tvirtinimo ir vykdymo kontrolės tvarką), (Vyriausybės įstatymas, Vietos savivaldos pagrindų įstatymas) - nustato valdžios ir valdymo institucijų biudžetinę kompetenciją.

Teisės aktas dėl biudžeto patvirtinimo kaip biudžeto teisės šaltinis. Valstybės biudžetą tvirtina Seimas. Tuo tikslu priima įstatymą, kuris vadinasi „xxxx metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas“. Būtent tai yra tas aktas, kuriame oficialiai:

- Patvirtinamas tam tikrų metų valstybės biudžeto dydis (konkrečios pajamų, asignavimų sumos);
- Numatomos apyvartos lėšos – tai lėšos, skirtos pajamų laikinam trūkumui padengti ir turi būti atkuriamos iki biudžetinių metų pabaigos;
- Nustatomi savivaldybių biudžetų finansiniai rodikliai;
- Nustatomas bazinės socialinės išmokos dydis bei valstybės remiamų pajamų tais metais dydis;

- Valstybės ir savivaldybių skolos limitai;
- Ir kita informacija.

5.8. Biudžetinis reguliavimas

Biudžeto sandaros įstatymas- savivaldybių biudžetai turi būti tvirtinami be deficito. Tam naudojamas biudžetinis reguliavimas - tam tikras biudžeto pajamų paskirstymas tarp savivaldybių biudžetų siekiant išlyginti savivaldybių biudžetų pajamas ir išlaidas. Biudžeto reguliavimo metodai:

- 1) *gyventojų pajamų mokesčio įskaitymo į savivaldybės biudžetus normatyvų nustatymo metodas*. Esmė - LRS kiekvienais metais įtvirtina kiek procentų surinkto atitinkamos savivaldybės pajamų mokesčio bus įskaitoma į tos savivaldybės biudžetą. Mažiausias procentas Vilniuje (įvairiu laikotarpiu skirtingas), o daugiausiai rajonuose apie 100%.
- 2) *dotacijų metodas*. Esmė - visos savivaldybės turi teisę iš valstybės biudžeto LRS nustatyto dydžio negražintiną paramą. Savivaldybės gali gauti bendrąją biudžeto dotaciją ar tikslinę dotaciją. Bendrąją dotaciją turi teisę gauti tos savivaldybės, kurių prognozuojamos pajamos 1 gyventojui yra mažesnės negu visų savivaldybių prognozuojamos pajamos 1 gyventojui, taip pat savivaldybės, kurios turi didesnes išlaidas dėl objektyvių veiksnių. Tikslinę - tos savivaldybės, kurios dalyvauja valstybės investicijų programoje, taip pat tos, kurios įgyvendina įstatymais nustatytas programas ir savivaldybėms perduotų valstybinių funkcijų finansavimui.
- 3) *beprocenčių paskolų teikimas iš valstybės biudžeto*. Gali gauti tik ta savivaldybė, kuri turi laikiną pajamų trūkumą ir tam trūkumui padengti nepakanka apyvartos lėšų. Tokiu atveju sudaroma sutartis tarp savivaldybės mero ir FM dėl paskolos teikimo. Vienintelė išlyga - negali gauti tos savivaldybės, kurios nepatvirtina savo biudžeto.

5.9. Biudžeto deficitas

Bet kurį biudžetą visada sudaro dvi dalys: biudžeto pajamos ir biudžeto išlaidos. Sudarant ir vykdant biudžetą išlaidos turi būti derinamos su pajamomis. Biudžete gali susidaryti 3 situacijos:

- *Biudžeto balansas*. Kada biudžeto pajamos pagal savo dydį yra lygios biudžeto išlaidoms;
- *Biudžeto perteklius*. Tai tokia situacija, kad biudžeto išlaidos yra mažesnės už biudžeto pajamas. Biudžeto perteklius paprastai naudojamas valstybės skolos padengimui arba kitiems tikslams (pavyzdžiui, sudaromas rezervas ateities išlaidoms finansuoti). Biudžeto

perteklius, kuris ekonomiškai išvystytų šalių ankstesniuose raidos etapuose pasitaikydavo sudarant biudžetus, garantuodavo valstybės finansams tam tikrą stabilumą. Tačiau pastaraisiais dešimtmečiais daugelio šalių biudžetai dažniau sudaromi ne su pertekliumi, o deficitiniais.

- *Biudžeto deficitas.* Tai tokia situacija, kai biudžeto išlaidos viršija biudžeto pajamas. Tačiau biudžeto deficitas – tai finansinis reiškinys, kuris nebūtinai turėtų būti priskiriamas ypatingų išskirtinių ekonominių reiškinų kategorijai. Dabartiniu metu pasaulyje nėra valstybės, kuri vienais ar kitais savo istorinės raidos laikotarpiais nebūtų susidūrusi su biudžeto deficitu. Tačiau paties biudžeto deficito prigimtis gali būti skirtinga. Ji gali susidaryti dėl įvairių priežasčių. Valstybės biudžeto deficito priežastys: 1. biudžeto deficitas, susijęs su stambiai valstybinių investicijų į šalies ekonomikos vystymą būtinybe. Šiuo atveju biudžeto deficitas atspindi ne krizinius procesus šalyje, o pastangas užtikrinti pažangius poslinkius visuomenės gamybos struktūroje; 2. biudžeto deficitas susidarantis dėl ypatingų, dažnai neprognozuojamų aplinkybių (karai, stambios stichinės nelaimės ir pan.); 3. biudžeto deficitas kaip krizinių reiškinų valstybės ekonomikoje išraiška (finansinių-kreditinių santykių neefektyvumas, vyriausybės nesugebėjimas kontroliuoti valstybės finansinę padėtį ir kt.). Šiuo atveju deficitas yra ypatingai pavojingas reiškinys, reikalaujantis imtis ne tik skubių ir veiksmingų ekonominių priemonių, bet ir atitinkamų politinių sprendimų. Iš nurodytų biudžeto deficito priežasčių aišku, kad dinamiškai besivystančios ekonomikos sąlygomis, kada egzistuoja stabilūs ir efektyvūs tarptautiniai santykiai, biudžeto deficitas nebaisus (žinoma, kiekybiniu požiūriu leistinose ribose). Tokio deficito nereikia per daug dramatiizuoti, kadangi besiskolindamos gyveno ir dabar gyvena, daug ekonomiškai išvystytų valstybių. Manoma, kad biudžeto deficito, dengiamo iš valstybės skolos, padėtis yra kontroliuojama, jei biudžeto deficitas yra nedidesnis kaip 3-4% nuo BVP. Europos Sąjungos šalims ir pretendentėms pagal Maastrichto sutartyje nustatytus finansinio stabilumo kriterijus biudžeto deficitas negali viršyti 3% nuo BVP.

6. BIUDŽETINIS PROCESAS

6.1. Biudžetinio proceso sąvoka ir struktūra

Biudžeto procesas tai įstatymiškai reglamentuota valstybinių ir vietinių valdžios organų veikla, susijusi su valstybės ir vietinių biudžetų sudarymu ir vykdymu. Biudžetas tai pajamų ir išlaidų planas biudžetiniams metams. Tačiau biudžetiniame procese svarbu ne tik planavimas, bet ir

biudžeto vykdymo eiga bei jo kontrolė, kuri turi užtikrinti efektyvų biudžeto lėšų panaudojimą. Dažniausiai valstybės ir vietiniai biudžetai yra sudaromi metams. Periodas, per kurį galioja patvirtintas biudžetas, yra vadinamas biudžetiniais metais. Tačiau nebūtinai biudžetiniai metai savo trukme turi sutapti su kalendoriniais metais (12 mėnesių). Yra šalių, kurios įdiegę daugiamečių biudžetų sistemą. Tarp daugiamečius biudžetus rengiančių šalių yra Urugvajus, kuris sudaro penkerių metų tęstinį biudžetą, Švedija, sudaranti trejų metų biudžetą. Be to, kalendorinių metų (12 mėnesių) pradžia ir pabaiga įvairiose šalyse taip pat gali būti skirtinga (pavyzdžiui, JAV biudžetiniai metai prasideda spalio 1 d. ir baigiasi rugsėjo 30 d., Japonijoje biudžetiniai metai prasideda balandžio 1 d. ir baigiasi kovo 31 d.). Lietuvoje biudžeto projekto pateikimą svarstyti Seimui ir biudžeto proceso procedūras reglamentuoja Lietuvos Respublikos Konstitucijos 130, 131 ir 132 straipsniai, taip pat Lietuvos Respublikos Biudžetinės sandaros įstatymas bei Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo bei vykdymo bendrosios taisyklės. Laiko požiūriu visas biudžetinis procesas Lietuvoje trunka apie 2,5 metų. Valstybės biudžeto procesas apima tokus etapus:

- Biudžeto projekto sudarymas;
- Biudžeto projekto svarstymas ir priėmimas;
- Biudžeto vykdymas ir kontrolė;
- Atsiskaitymas už biudžeto vykdymą.

Visos biudžetinio proceso stadijos ir procedūros reglamentuojamos teisės aktais ir visos vienodai svarbios. Biudžetinio proceso stadijos griežtai seka viena kitą ir keisti jų sekos negalima. Kiekvienoje biudžetinio proceso stadijoje sprendžiami tik jai būdingi klausimai. Įvairių valdžių funkcinių pasiskirstymą biudžeto procese galima apibūdinti taip:

- *Vyriausybė* – sudaro biudžeto projektą, teikia Seimui, vykdo patvirtintą biudžetą ir pateikia biudžeto vykdymo apyskaitą Seimui;
- *Seimas* – nagrinėja biudžeto projektą, tvirtina biudžeto įstatymą ir biudžeto vykdymo ataskaitą;
- *Teismų sistema* – vaidmuo neapibrėžtas, dažniausiai nagrinėja, ar biudžeto įstatymas neprieštarauja konstitucijai;
- *Savivaldybės* - įstatymų nustatyta tvarka sudaro ir vykdo savivaldybių biudžetus.

6.2. Valstybės ir savivaldybių biudžetų formavimo principai ir šaltiniai

Valstybės biudžeto sandara remiasi tam tikrais nusistovėjusiais principais. Biudžeto santvarkos principai – pagrindiniai dėsniai, kuriais remiantis tvarkomas modernus konstitucinis valstybės biudžetas. Remiantis užsienio šalių ir Lietuvos autorių darbais apie biudžetinį procesą, galima išskirti tokius pagrindinius modernaus biudžeto sudarymo principus:

- *Biudžeto tikrumo arba realumo principas.* Turi būti numatytos visos realiai įmanomos surinkti pajamos ir jas atitinkančios išlaidos. Tokio biudžeto įgyvendinimas reiškia, kad biudžetas be deficito;
- *Biudžeto pilnumo principas.* Šis principas reikalauja, kad visos numatomos biudžeto pajamos ir išlaidos būtų įtrauktos į biudžetą;
- *Biudžeto vientisumo principas.* Šis principas papildo biudžeto pilnumo principą ir reikalauja, kad visos pajamos ir išlaidos turi būti parodytos viename biudžete. Įvairių valstybių praktikoje dažni atvejai, kai šalia nacionalinio biudžeto atsiranda jame neparodyti fondai ar kitaip pavadintos lėšų sąskaitos, todėl svarbu vadovautis šiuo principu sudarant biudžetą.
- *Biudžeto specializacijos ir detalizacijos principas.* Šis principas nustato, kad biudžete būtų aiškiai ir griežtai paskirstytos išlaidos: išleidžiamos tiems reikalams, kuriems buvo skirtos. Sudarant biudžetą pajamos ir išlaidos suskirstytos skyriais, paragrafais ir straipsniais;
- *Biudžeto viešumo principas.* Nemažai valstybių teisės aktais reglamentuoja šio principo įgyvendinimą, pavyzdžiui, nustato prievolę tam tikroms institucijoms supažindinti visuomenę su parengto biudžeto projekto medžiaga, reglamentuoja supažindinimo būdus, priemones ir terminus. Šis principas yra įtvirtintas ir Lietuvos Respublikos teisės aktuose. Jį gana paprasta įgyvendinti vis plačiau taikant pažangesnes informacines technologijas. Tačiau biudžeto viešumo principą įgyvendinant vis tik iškyla problema – visuomenė neįsitraukia į aktyvų biudžeto projektų svarstymą, ypač mažas visuomenės aktyvumas.

Be šių pagrindinių biudžeto sudarymo principų, remiantis Lietuvos biudžeto sudarymą reglamentuojančiais teisės aktais, galima išskirti Lietuvos biudžetiniame procesui būdingus principus:

- *Biudžeto sudarymo pagal bazinius duomenis principas.* Skiriami valstybės biudžeto sudarymo baziniai duomenys ir savivaldybių biudžetų sudarymo baziniai duomenys. Valstybės biudžeto projektas rengiamas remiantis Vyriausybės programa, valstybės ilgalaikės raidos strategija, strateginio planavimo principais, Biudžeto sandaros įstatymu,

kitais įstatymais bei kitais teisės aktais, šalies ūkio plėtros makroekonominėmis prognozėmis, Europos Sąjungos paramos strateginiais dokumentais, ministerijų ir Vyriausybės įstaigų strateginiais veiklos planais ir Vyriausybės patvirtintais nacionalinio biudžeto prognozuojamais pagrindiniais rodikliais, taip pat valstybės biudžeto asignavimų valdytojų pateiktomis programomis ir programų sąmatų projektais, Strateginio planavimo metodika. Savivaldybių biudžetai sudaromi naudojantis tais pačiais baziniais duomenimis kaip ir valstybės, bet papildomai remiantis specialiu Savivaldybių biudžetų pajamų nustatymo metodikos įstatymu ir Seimo patvirtintais savivaldybių biudžetų finansiniais rodikliais;

- *Programinio metodo, sudarant biudžetus, taikymo principas:* pagal programinį metodą valstybės biudžetas pradėtas sudarinėti nuo 1998 metų; pagal programinį metodą savivaldybių biudžetai pradėti sudarinėti nuo 2000 metų. Visi biudžeto asignavimai yra planuojami pagal patvirtintas asignavimų valdytojų veiklos programas ir strateginius veiklos planus. Tokios programos ir planai sudaromi atsižvelgiant į Vyriausybės strateginius tikslus ir finansinės politikos gaires;
- *Kompetencijos padalijimo principas.* Pagrindiniai įgalinimai biudžetinio proceso srityje yra suteikti valdžios institucijoms, kurios tvirtina biudžetus, kontroliuoja jų vykdymą ir tvirtina biudžeto įvykdymo apyskaitas. Tokios institucijos turi teisę daryti pakeitimus patvirtintame biudžete, o esant reikalui ir patvirtinti papildomą biudžetą. Tokios institucijos – tai Seimas ir savivaldybių tarybos. Joms yra tiesiogiai pavaldžios institucijos, kurios organizuoja biudžeto vykdymą: Seimui – Vyriausybė, savivaldybei – valdyba;
- *Biudžeto patvirtinimo terminų nustatymo principas.* Pagal Lietuvos Respublikos Konstituciją biudžetas turi būti patvirtintas iki naujų biudžetinių metų pradžios, o pagal Biudžeto sandaros įstatymą – ne vėliau kaip 14 dienų iki biudžetinių metų pradžios. Savivaldybių biudžetai turi būti patvirtinti per 2 mėnesius nuo valstybės biudžeto patvirtinimo. Jei biudžetas nepatvirtinamas laiku, biudžeto išlaidos iki patvirtinimo negali viršyti 1/12 praėjusių metų biudžeto per mėnesį;
- *Biudžeto rodiklių klasifikacijos principas.* Tai vienas pagrindinių principų, jo esmę sudaro tai, kad visos biudžeto pajamos ir visos išlaidos yra skirstomos į tam tikras grupes pagal atitinkamus požymius. LR Biudžeto sandaros įstatymo 9 straipsnis nurodo, kad biudžeto pajamų ir asignavimų ekonominę ir funkcinę klasifikaciją nustato Finansų ministerija;
- *Biudžeto tvirtinimo formos nustatymo principas.* Valstybės biudžetas tvirtinamas tik įstatymu, savivaldybių biudžetai – savivaldybių tarybų sprendimu, kuris priimamas pagal savivaldybės tarybos reglamentą;

- *Teisės aktų, kurie turi įtakos biudžetui, priėmimo ribojimo principas.* Pagal Lietuvos Respublikos Biudžeto sandaros įstatymą mokesčių įstatymai, kiti įstatymai ir teisės aktai bei jų pakeitimai, darantys įtaką atitinkamų metų biudžeto pajamoms, asignavimams ir valstybės skolai, įsigalioja įstatymų nustatyta tvarka, bet priimami ne vėliau kaip tų metų Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas.

6.3. Biudžeto projekto sudarymas

Biudžeto projekto sudarymas – viena iš pačių svarbiausių biudžetinio proceso stadijų. Jo metu numatomos pagrindinės valstybės politinio, ekonominio, socialinio vystymo kryptys, nustatoma biudžetinių lėšų apimtis ir asignavimai, t. y. biudžeto projekte atsispindi valstybės biudžeto politika. Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto projekto sudarymą organizuoja Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Biudžeto projektą rengia finansų ministerija Valstybės biudžeto projektas rengiamas trejiems biudžetiniams metams remiantis strateginio planavimo principais, Biudžetinės sandaros įstatymu, kitais įstatymais bei teisės aktais, šalies ūkio plėtros makroekonominėmis prognozėmis, Vyriausybės veiklos programa, Vyriausybės ilgalaikiu strateginiu veiklos planu, ministerijų ir Vyriausybės įstaigų strateginiais veiklos planais ir patvirtintais preliminariais pagrindiniais nacionalinio biudžeto rodikliais, taip pat valstybės biudžeto asignavimų valdytojų pateikiamomis programomis ir išlaidų sąmatų projektais. Asignavimų valdytojai programas ir išlaidų sąmatų projektus rengia vadovaudamiesi nustatytais valstybės prioritetais. *Asignavimų valdytojai* yra ministerijų, departamentų, valstybinių tarnybų, įmonių ir įstaigų vadovai, kurie atsakingi už lėšų, skirtų iš valstybės ar savivaldybių biudžetų tikslinį panaudojimą. Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekte nustatoma:

- Bendra pajamų suma ir jų paskirstymas pagal pajamų rūšis;
- Valstybės biudžeto pajamų (išskyrus Europos Sąjungos finansinės paramos ir kitos gaunamos finansinės paramos lėšas), skiriamų programoms finansuoti, paskirstymas pagal asignavimų valdytojus;
- Bendra valstybės biudžeto asignavimų suma, jų paskirstymas pagal asignavimų valdytojus programoms įgyvendinti. Asignavimai skiriami išlaidoms, iš jų – darbo užmokesčiui, ir turtui įsigyti, išskyrus valstybines aukštąsias mokyklas, kurioms asignavimai išlaidoms skiriami neišskiriant iš jų darbo užmokesčio;
- Grynasis skolinių įsipareigojimų pokyčio limitas;
- Biudžetiniais metais pasirašomų valstybės garantijų limitas;
- Savivaldybių biudžetams skiriamų dotacijų sumos, bendrosios dotacijos kompensacijų sumos;

- Savivaldybių skolinimosi limitai;
- Gyventojų pajamų mokesčio dalis (procentais), tenkanti visų savivaldybių biudžetams nuo įplaukų į nacionalinį biudžetą, išskyrus fiksuoto dydžio gyventojų pajamų mokestį, mokamą už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą.

Realiai biudžeto projekto sudaryme dalyvauja beveik visi departamentai, ministerijos, valstybinės tarnybos, įstaigos, kurių veikla ar jų reguliuojamos sferos gauna finansavimą (asignavimus) iš valstybės biudžeto. Jos pateikia savo išlaidų suvestinių sąmatų projektus. Metodiškai tai griežtai reguliuoja Finansų ministerija. Ji pateikia skaičiavimų, būtinų Lietuvos Respublikos biudžetui sudaryti, formas, limitus, normatyvus, nustato sąmatų pateikimo ministerijai terminus. Remiamasi pateiktais išlaidų sąmatų projektais ir įvertinusi prognozuojamas biudžetinių metų mokestines bei nemokestines įplaukas, Finansų ministerija paruošia biudžeto projektą.

6.4. Biudžeto projekto svarstymas ir biudžeto priėmimas

Biudžeto svarstymas ir tvirtinimas įvairiose šalyse turi savo ypatybių. Dažniausiai įstatymų leidžiamiesiems organams valstybės biudžeto projektas teikiamas svarstyti tik po to, kai jį apsvarsto ir jam pritaria šalies Vyriausybė. Biudžetų svarstymui įstatymų leidžiamoji valdžia turi naudoti veikiančius specialius komitetus, komisijas. Biudžetinių komitetų teisės nustatomos tos šalies teisiniais aktais.

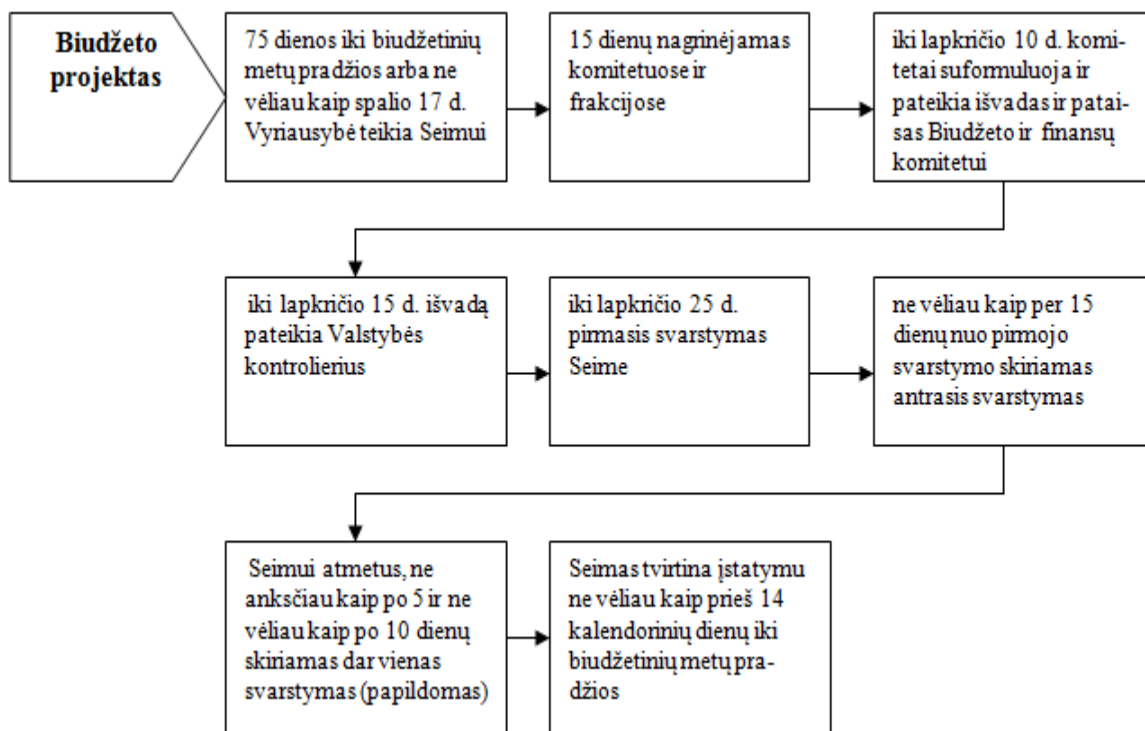
Lietuvos Respublikoje sudarytą biudžeto projektą Finansų ministerija pateikia Lietuvos Respublikos Vyriausybei. Vyriausybė jį apsvarsto ir atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymą pateikia Seimui ne vėliau, kaip prieš 75 kalendorines dienas iki biudžetinių metų pabaigos. Vyriausybė, prieš teikdama projektą Seimui, pateikia jį susipažinti Lietuvos savivaldybių asociacijai pagal nustatytą finansinių rodiklių derinimo tvarką. Vyriausybė kartu su atitinkamų metų Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projektu Seimui pateikia:

- Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekto aiškinamąjį raštą;
- Vyriausybės tvirtinamo valstybės biudžeto asignavimų paskirstymo pagal funkcijas ir programas projektus;
- Duomenis apie skolininkų, kuriems suteiktos paskolos, gautos valstybės vardu arba su valstybės garantija, nevykdomų finansinių įsipareigojimų atidėjimus;

- duomenis apie numatomą bendrą valstybės skolinimosi iš užsienio ir vidaus kreditorių sumą;
- Informaciją apie asignavimų valdytojų strateginiuose veiklos planuose pateiktus vertinimo kriterijus;
- Kitus įstatymų bei kitų teisės aktų nustatytus dokumentus.

Seimas svarsto valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projektą atsižvelgdamas į Seimo komitetų pasiūlymus bei išvadas ir papildomus pranešimus Seimo statute numatyta tvarka. Pagrindinis komitetas, organizuojantis biudžeto projekto svarstymą Seime, yra Biudžeto ir finansų komitetas. Seimas valstybės biudžetą ir savivaldybių finansinius rodiklius vieneriems biudžetiniams metams tvirtina įstatymu ne vėliau kaip prieš 14 kalendorinių metų iki biudžetinių metų pradžios.

Svarbus vaidmuo svarstant ir tvirtinant biudžetą tenka biudžetinei iniciatyvai. Biudžetinė iniciatyva – tai įstatymo leidžiamojo organo teisė daryti pakeitimus Vyriausybės pateiktame biudžeto projekte. Daugumoje šalių ši iniciatyva yra labai susiaurinta arba iš viso nenumatyta. Lietuvoje Seimui suteiktos iniciatyvos teisė ne tik svarstyti, bet ir siūlyti pataisas biudžeto projekte. Svarstydamas biudžeto projektą Seimas gali didinti išlaidas tik nurodydamas šių išlaidų finansavimo šaltinius. Negalima mažinti įstatymų numatytų išlaidų, kol tie įstatymai nepakeisti. Jei Seimas patvirtina biudžeto projektą, jis tampa įstatymu. Pasirašius Lietuvos Respublikos Prezidentui, šis įstatymas įsigalioja ir turi būti vykdomas. Jeigu valstybės arba savivaldybių biudžetai laiku nepatvirtinami, išlaidos metų pradžioje iki biudžeto patvirtinimo kiekvieną mėnesį negali viršyti 1/12 praėjusių metų šio biudžeto išlaidų. Šiuo atveju kiekvieno asignavimų valdytojo išlaidos kiekvieną mėnesį negali viršyti 1/12 praėjusių metų atitinkamo biudžeto šiam asignavimų valdytojui skirtų lėšų ir skiriamos tik tęstinei veiklai bei įstatymuose nustatytiems įsipareigojimams finansuoti. Biudžeto projekto svarstymas Seime:



6.5. Biudžetų vykdymas ir kontrolė

Biudžeto vykdymas – tai biudžete numatytų pajamų gavimas ir patvirtintų išlaidų apmokėjimas. *Du uždaviniai:*

- Užtikrinamas patvirtintų pajamų surinkimas;
- Užtikrinamas tikslingas biudžeto lėšų panaudojimas.

Pagrindinis vaidmuo tenka įstaigoms, įmonėms, organizacijoms, kurios daro įmokas į biudžetą ir naudoja biudžeto asignavimus. Biudžetą patvirtinus įstatymu, prasideda vykdymo etapas: į biudžetą surenkamos pajamos ir finansuojamos valstybės išlaidos. Po biudžeto įstatymo įsigaliojimo Vyriausybė, pagal asignavimų valdytojų atliktus patikslinimus, patvirtina valstybės biudžeto asignavimų paskirstymą pagal tvirtinamas programas. Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto vykdymą organizuoja Vyriausybė, kasos operacijų vykdymą organizuoja Finansų ministerija per Lietuvos Respublikos kredito įstaigas. Valstybės biudžeto vykdyme tiesiogiai dalyvauja daug valstybės institucijų - Valstybinė mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas, visi asignavimų valdytojai ir jiems pavaldžios įstaigos. Svarbus vaidmuo vykdant biudžetą tenka Valstybės išdui, kurio funkcijas vykdo Finansų ministerija. Biudžeto vykdymo etapas vyksta visus biudžetinius metus. Biudžetinių metų bėgyje biudžetas paprastai bent pora kartų keičiamas ir tikslinamas - tai atliekama ta pačia tvarka, kaip ir tvirtinant pradinį biudžeto įstatymą. Pagal tai, kaip dažnai keičiami biudžeto patvirtinimo įstatymai, vertinamas Vyriausybės sugebėjimas reaguoti į besikeičiančią ekonominę šalies situaciją bei biudžeto planavimo kokybę, valstybės galimybes ar

poreikius. Kai kurie specialistai biudžeto planavimo kokybę vertina tuo palankiau, kuo mažiau įstatymu patvirtintas biudžetas keičiamas finansinių metų bėgyje ir kuo mažiau planuoti biudžeto finansiniai rodikliai skiriasi nuo faktiškai įvykdytų. Dažnas biudžeto įstatymų keitimas taip pat įvardijamas kaip besivystančių šalių biudžetinės praktikos problema. Tačiau kita vertus, Vyriausybei ekonomiškai naudingiau laiku reaguoti į pakitusią ekonominę situaciją ar kitas aplinkybes šalyje - tai ji gali daryti atitinkamai keisdama biudžeto pajamas ar išlaidas. Mokesčių ir kitų įmokų į valstybės ir savivaldybių biudžetus apskaičiavimą ir mokėjimą kontroliuoja įstatymų įgaliotos institucijos. Vykdamas valstybės biudžetą gautos viršplaninės pajamos naudojamos valstybės biudžeto apyvartos lėšoms papildyti ir savivaldybių biudžetų negautoms pajamoms padengti. Jeigu nevykdomas valstybės biudžetas, t. y. gaunama mažiau pajamų, negu buvo numatyta, ir nepakanka valstybės biudžeto apyvartos lėšų laikinam pajamų trūkumui padengti, kol bus nustatyta tvarka priimtas atitinkamas biudžeto įstatymo patikslinimas, programos finansuojamos Finansų ministerijos siūlymu Valstybės išdo įstatymo nustatyta tvarka. Metams pasibaigus, asignavimų valdytojai ir jiems pavaldžios biudžetinės įstaigos, ministrų valdymo sričių įstaigoms, vykdančioms atitinkamo asignavimų valdytojo programas, pavaldžios biudžetinės įstaigos ir kiti subjektai disponuojamose sąskaitose esančias biudžeto lėšas, skirtas programoms finansuoti, grąžina ne vėliau kaip iki sausio 10 dienos. Europos Sąjungos finansinės paramos ir bendrojo finansavimo lėšos gali būti panaudotos tik Europos Sąjungos finansinės paramos programoms ir projektams finansuoti. Vykdydame dalyvauja ne tik Valstybinė mokesčių inspekcija, bet ir visi fiziniai asmenys, prisidedantys prie pajamų patekimo į valstybės biudžetą. Nemokestines įmokas administruoja labai įvairios institucijos (tos, kuriose pajamos atsiranda). Seimui patvirtinus Lietuvos Respublikos valstybės biudžetą, o Vyriausybei patvirtinus Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto asignavimų paskirstymą pagal tvirtinamas programas, programos pradedamos įgyvendinti. Kartu pradedama ir jų stebėseną. Biudžetas turėtų būti formuojamas ir vykdomas taip, kad būtų numatomi ir prognozuojami ekonominės ir kt. situacijos pasikeitimai, o ne tik reaguojama į jau įvykusius pokyčius – tam turi būti rengiama ir teikiama savalaikė ir išsami informacija apie biudžeto rodiklius, valstybės finansinę padėtį. Valstybės finansų planavimas turi remtis prognozėmis, o ne reakcijomis į įvykusius pasikeitimus.

Valstybės biudžeto *vykdymo kontrolę* atlieka Valstybės kontrolė, savivaldybių biudžetų vykdymo kontrolę atlieka Valstybės kontrolė pagal valstybinio audito mastą ir savivaldybių kontrolieriai (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos). Seimui teikiamoje Valstybės kontrolės išvadoje turi būti nurodyta, ar paskirti asignavimai panaudoti programose nustatytiems tikslams, ar asignavimai panaudoti galimu ekonomiškiausiu ir efektyviausiu būdu, ar naudojant asignavimus nepadaryta teisės aktų pažeidimų, taip pat kiek pasiekti programose nustatyti tikslai. Valstybės ir

savivaldybių biudžetų asignavimų valdytojų ir joms pavaldžių institucijų programų išlaidų sąmatų vidaus auditą atlieka vidaus audito tarnybos.

6.6. Valstybės biudžeto įvykdymo ataskaitos sudarymas ir patvirtinimas

Valstybės biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinį rengia Finansų ministerija, remdamasi valstybės biudžeto buhalterinės apskaitos duomenimis – į valstybės biudžetą gautų pajamų ir valstybės biudžeto asignavimų valdytojų pateiktais biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniais. Biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio sudarymo taisyklės nustato Finansų ministerija. Valstybės biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinį Vyriausybės nustatyta tvarka ir terminais Vyriausybei teikia Finansų ministerija. Vyriausybė gautą valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitą išnagrinėja, priima atitinkamus sprendimus ir iki kovo 31 dienos pateikia Seimui tvirtinti Seimo statute nustatyta tvarka. Valstybės kontrolierius turi pateikti Seimo Pirmininkui išvadą dėl valstybės biudžeto įvykdymo ataskaitos ne vėliau kaip per 6 mėnesius po to, kai Vyriausybė valstybės biudžeto įvykdymo ataskaitą pateikė Seimo Pirmininkui. Teikiamoje Seimui Valstybės kontrolės išvadoje turi būti nurodyta:

- Ar paskirti asignavimai panaudoti programose nustatytiems tikslams;
- Ar asignavimai panaudoti galimu efektyviausiu būdu;
- Ar naudojant asignavimus nepadaryta kitų teisės pažeidimų;
- Kiek pasiekti programose nustatyti tikslai.

Seimo Pirmininkas valstybės biudžeto įvykdymo ataskaitos ir valstybės kontrolieriaus išvados dėl jos kopijas per 2 darbo dienas pateikia Biudžeto ir finansų komitetui, kitiems komitetams bei frakcijoms. Gavus valstybės kontrolieriaus išvadą, artimiausiame Seimo posėdyje išklausomas Vyriausybės pranešimas apie valstybės biudžeto įvykdymo ataskaitą, taip pat valstybės kontrolieriaus papildomas pranešimas. Po to komitetai per 2 savaites apsvarsto valstybės biudžeto įvykdymo ataskaitą ir parengia išvadą. Ne vėliau kaip iki lapkričio 20 dienos valstybės biudžeto įvykdymo ataskaita ir valstybės kontrolieriaus išvada dėl jos - turi būti apsvarstytos Seimo posėdyje. Seimo posėdyje išklausomas Biudžeto ir finansų komiteto pranešimas, kitų komitetų išvados. Po diskusijų priimamas Seimo nutarimas dėl valstybės biudžeto įvykdymo ataskaitos. Tokiu būdu valstybės biudžeto įvykdymo ataskaita laikoma patvirtinta. Tačiau jeigu valstybės biudžeto įvykdymo ataskaita nepatvirtinama, tuomet Seimas sprendžia klausimą dėl pajamų ar išlaidų teisėtumo atkūrimo tvarkos. Tam parengiamas atitinkamo nutarimo projektas, taip pat Seimo

nepritarimas gali būti kaip priemonė dėl nepasitikėjimo Ministru Pirmininku, ministru ar Vyriausybe pareikšti.

6.7. Savivaldybių biudžetų tvirtinimo tvarka ir terminai

Savivaldybių finansai yra visuma piniginių santykių, kuriems esant sudaromi ir naudojami finansinių išteklių fondai, skirti savivaldybių poreikiams tenkinti bei jų funkcijoms vykdyti. Savivaldybių funkcijų vykdymas reikalauja didelių finansinių išteklių, kurie kartu su asignavimais nurodomi savivaldybių biudžetuose. Savivaldybių biudžetas yra pagrindinis instrumentas, kurio pagalba yra vykdomos įstatymo pavestos funkcijos savivaldybėms. Savivaldybės biudžetas – savivaldybės tarybos patvirtintas savivaldybės biudžeto pajamų ir asignavimų planas biudžetiniams metams. Savivaldybių biudžetų parengimas ir vykdymas yra svarbiausia teritorinių vienetų finansinės veiklos sritis. Savivaldybių biudžetų projektus rengia savivaldybių vykdomosios institucijos, remdamosis įstatymais, Seimo patvirtintais savivaldybių biudžetų finansiniais rodikliais, Vyriausybės patvirtintomis biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklėmis, valstybinės statistikos duomenimis, socialinėmis ir ekonominėmis programomis, taip pat savivaldybių biudžetų asignavimų valdytojų programomis ir jų sąmatų projektais. Savivaldybių vykdomosios institucijos parengtus biudžetų projektus teikia savivaldybių taryboms savivaldybių tarybų reglamento nustatyta tvarka. Savivaldybių tarybos svarsto biudžetų projektus atsižvelgdamos į savivaldybių vykdomųjų institucijų pranešimus, tarybos komitetų pasiūlymus ir išvadas. Savivaldybių biudžetus tvirtina savivaldybių tarybos. Biudžetas tvirtinamas savivaldybės tarybos sprendimu. Savivaldybių tarybos biudžetus patvirtina *per du mėnesius* nuo valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo. Jeigu biudžetas laiku nepatvirtinamas, asignavimai metų pradžioje iki biudžetų patvirtinimo kiekvieną mėnesį negali viršyti 1/12 praėjusių metų šių biudžetų asignavimų. Jeigu savivaldybė nustatytu laiku nepatvirtina biudžeto, lėšos iš valstybės biudžeto atitinkamai savivaldybei iki biudžeto patvirtinimo laikinai nepervedamos. Savivaldybių biudžetų vykdymą organizuoja savivaldybių administracijų direktoriai. Savivaldybių biudžetų kasos operacijų vykdymą organizuoja savivaldybių administracijos per Lietuvos Respublikos kredito įstaigas. Savivaldybės biudžeto gautos viršplaninės pajamos (atmetus viršplanines pajamas, įstatymų nustatyta tvarka skirtas kitų savivaldybių negautoms pajamoms padengti) skirstomos savivaldybės tarybos sprendimu. Jeigu nevykdomi savivaldybių biudžetai, t. y. gaunama mažiau pajamų, negu buvo numatyta, finansavimas iš savivaldybių biudžetų vykdomas savivaldybių tarybų nustatyta tvarka. Jeigu numatoma, kad nustatytas pajamų planas iki metų pabaigos nebus įvykdytas, sprendimus dėl šiuose biudžetuose numatytų programų finansavimo

tvarkos savivaldybės administracijos direktoriaus teikimu priima savivaldybės taryba. Metų pabaigoje likusios nepanaudotos tikslinės paskirties lėšos, nustatytos savivaldybių biudžetams priimant atitinkamų metų Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymą, lėšos, kurios per metus buvo paskirtos savivaldybių biudžetams pagal atskirus įstatymus ar Vyriausybės nutarimus arba panaudotos ne pagal savo tikslinę paskirtį, iki sausio 10 dienos grąžinamos į valstybės biudžetą – pervedamos iš savivaldybių biudžetų sąskaitų į Valstybės išdo sąskaitą, jeigu atitinkamų metų Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu nenustatyta kitaip. Savivaldybių biudžetų vykdymo ataskaitų rinkinius rengia savivaldybių administracijos, remdamosi savivaldybių biudžetų apskaitos duomenimis – į savivaldybių biudžetus gautų pajamų ir savivaldybių biudžetų asignavimų valdytojų panaudotų asignavimų bei asignavimų valdytojų pateiktais biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniais. Suvestinį visų savivaldybių biudžetų vykdymo ataskaitų rinkinį sudaro Finansų ministerija ir pateikia Vyriausybei remdamasi Vyriausybės patvirtintomis biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklėmis.

7. VALSTYBINIAI NEBIUDŽETINIAI FONDAI

7.1. Valstybinių nebiudžetinių fondų esmė ir vaidmuo finansų sistemoje

Plačiąja reikšme valstybiniai nebiudžetiniai fondai yra ekonominių piniginių santykių visuma, kurių dėka sudaromi ir naudojami valstybės pinigų fondai, turintys tikslinę paskirtį. *Siaurąja reikšme* fondai suprantami kaip valstybės įstaigos, administruojančios tikslinės paskirties finansinius išteklius, arba pinigų fondai, kuriuos administruoja vyriausybės įgaliota institucija.

Visuomenės narių socialinei apsaugai visose šalyse yra sudaromi visuomeniniai vartojimo fondai, pritraukiant gyventojų, įmonių ir nacionalinio biudžeto lėšas. Visuomeniniai vartojimo fondai naudojami nedarbingo amžiaus žmonių išlaikymui, pašalpų mokėjimui ligos ir motinystės atvejais, bedarbių rėmimui, gyventojų sveikatos apsaugai ir kitoms socialinėms reikmėms finansuoti. Lėšų, skiriamų socialinei gyventojų apsaugai, suma priklauso nuo šalies ekonominio išsivystymo lygio, nes šių fondų finansavimo šaltinis yra nacionalinės pajamos, uždirbtos gyventojų ir įmonių, bei pajamos, perskirstytos per valstybės biudžetą ir nebiudžetinius fondus. Be socialinių fondų, yra ir kitos paskirties valstybinių nebiudžetinių fondų, kurių skaičius ir paskirtis priklauso nuo valstybės vykdomos ekonominės ir finansinės politikos. Valstybiniai nebiudžetiniai fondai atlieka dvi pagrindines funkcijas: paskirstomąją (pinigų fondų sudarymo ir naudojimo) ir kontrolinę. *Paskirstomoji funkcija* pasireiškia dalies nacionalinių pajamų paskirstymu

visuomenės narių socialinėms reikmėms tenkinti arba atskirų ekonomikos šakų vystymui finansuoti. *Kontrolinė funkcija* pasireiškia informuojant visuomenę apie gamybinių ir socialinių procesų pokyčius. Be minėtų funkcijų, valstybiniai nebiudžetiniai fondai, kaip ir nacionalinis biudžetas, atlieka ekonomikos reguliavimo funkciją, ypač perskirstant nacionalines pajamas tarp skirtingų gyventojų socialinių sluoksnių. Priklausomai nuo finansavimo šaltinių, paskirties ir naudojimo mastų valstybiniai nebiudžetiniai fondai gali būti centralizuoti ir decentralizuoti. Centralizuoti fondai sudaromi ir naudojami šalies mastu ir skirti visos valstybės konkretiems uždaviniams spręsti, decentralizuoti fondai dažniausiai skirti vietos valdžios uždaviniams įgyvendinti.

Nebiudžetiniai fondai – tai specialiems tikslams valstybės vardu įgyvendinti steigiami specialūs fondai. Nebiudžetinių fondų pagrindinė paskirtis – tikslinių priemonių finansavimas, panaudojant specialius tikslinius atskaitymus ir kitus lėšų šaltinius. Tikslinė paskirtis pasireiškia tiek formuojant fondą, tiek paskirstant lėšas iš fondo. Tai, kad šie fondai turi tikslinę paskirtį yra jų privalumas, jų tikslas nusakomas dažniausiai jau pačiame pavadinime. 1992 m. Lietuvoje buvo tik 4 nebiudžetiniai valstybės lėšų fondai, 1998 m. jų skaičius pasiekė 30, 2000 m. sumažėjo iki 23. Dabartiniu metu Lietuvoje nebiudžetinių fondų, diegiant gerą finansų ir biudžeto valdymo praktiką bei atlikus tam tikrą biudžetinės sistemos pertvarkymą, yra likę 6. buvo reformuoti 23 nebiudžetiniai fondai: dalis jų buvo panaikinta, o kitus pradėta perskirstyti per nacionalinį biudžetą.

7.2. Valstybinio socialinio draudimo fondas

Valstybės socialinio draudimo sistema yra valstybės nustatytų socialinių, ekonominių priemonių sistema, teikianti apdraustiesiems šalies gyventojams, taip pat įstatymo numatytais atvejais - apdraustųjų šeimų nariams, reikalingas lėšas ir paslaugas, jei jie negali apsirūpinti iš darbo ar kitokių pajamų.

Pats valstybinis socialinis draudimas gali būti organizuojamas skirtingai. Galima išskirti 3 tipų socialinio draudimo sistemas:

- *Akcentuojama socialinio aprūpinimo funkcija.* Nepriklausomai nuo to, kiek moka draudimo įmokų, visi besidraudžiantys aprūpinami vienodai (pavyzdžiui, Airija);
- *Nuosekliai laikomasi rinkos ekonomikos principų.* Laikomasi principo, kad egzistuojant rinkai valstybė turi mažai kištis į visas sferas, tame tarpe ir į socialinio draudimo sferą. Labai diferencijuotos socialinio draudimo įmokos ir jos susiję su socialinio draudimo išmokomis tiesiogiai. Didžioji socialinio draudimo dalis yra privačiose rankose, o valstybė garantuoja tik minimumą (pavyzdžiui, JAV);

- *Socialinio draudimo sistemos, kurios yra socialiai orientuotos.* Valstybė vaidina didelį vaidmenį ir stengiasi apdraustajam suteikti pakankamas socialinio draudimo paslaugas (ne minimalias). Šalia egzistuoja ir privati sistema (pavyzdžiui, Skandinavijos šalys, Vokietija).

Pirmoji socialinio draudimo sistema buvo sukurta 19 a. pabaigoje Vokietijoje kaip pramoninės revoliucijos padarinys. Šios sistemos pradininkas buvo Bismarkas. Europos šalyse socialinio draudimo sistemos formavosi 19 a. pabaigoje – 20 a. pradžioje. JAV socialinio draudimo sistema buvo sukurta 1930 m. Lietuvoje socialinis draudimas savo istoriją skaičiuoja nuo 1926 m. kovo 23 d., kai Lietuvos Respublikos prezidentas A. Stulginskis paskelbė Vyriausiosios socialinio draudimo valdybos įstatymą. Iš naujo Lietuvos, kaip nepriklausomos valstybės, socialinio draudimo sistema pradėta kurti po 1990 metų. Teisiškai ši sistema įteisinta dar vėliau (1995-1996 m. Priimti paskutiniai ją reglamentuojantys įstatymai). Šalia pagrindinio centralizuoto valstybės lėšų fondo – valstybės ir savivaldybių biudžetų – svarbus vaidmuo Lietuvoje tenka valstybinio socialinio draudimo fondui. Valstybinio socialinio draudimo fondo veiklai vadovauja fondo valdyba, o valstybinį socialinį draudimą vykdo fondo valdybos teritoriniai skyriai. Fondo biudžeto pajamos numatomos kiekvienai valstybinio socialinio draudimo įmokų mokėtojų grupei, atsižvelgiant į šalies ūkio plėtros makroekonominės prognozes, planuojamus valstybinio socialinio draudimo įmokų tarifus tam tikroms draudimo rūšims, paskutinių dvejų metų draudžiamųjų pajamų bazės bei valstybinio socialinio draudimo apdraustųjų skaičiaus kitimą. Valstybinio savanoriškojo socialinio draudimo įmokos numatomos atsižvelgiant į savanoriškai apsidraudusių asmenų deklaruojamas draudžiamąsias pajamas, sudarytas sutartis ir įmokų tarifus. Fondo biudžeto pajamos iš baudų ir delspinigių bei kitos pajamos, gautinos taikant sankcijas, numatomos atsižvelgiant į praėjusių metų baudas ir delspinigius bei numatomą draudėjų įsiskolinimo dydį. Fondo veiklos pajamas sudaro pajamos už ilgalaikio turto pardavimą, pajamos už teikiamas paslaugas, palūkanos, dividendai. Planuojami valstybinio socialinio draudimo įmokų tarifai tam tikroms draudimo rūšims kiekvienais metais šiek tiek koreguojami atsižvelgiant į draudimo paslaugų poreikį. Įmokos užtikrina Lietuvos gyventojams teisę į pensijas, ligos ir motinystės pašalpas, išmokas nedarbo, nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių susirgimų atvejais. Fondo biudžeto išlaidos numatomos pagal išlaidų grupes, atsižvelgiant į šalies ūkio plėtros makroekonominės prognozes, demografinius rodiklius, taip pat draudžiamųjų pajamų bazės, apdraustųjų ir socialinio draudimo išmokų gavėjų skaičiaus kitimą. Fondo biudžeto veiklos sąnaudas sudaro valstybės tarnautojų darbo apmokėjimo, jų valstybinio socialinio draudimo, prekių ir paslaugų įsigijimo, ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos, taip pat sąnaudos, susijusios su draudimo nuo nedarbo, sveikatos draudimo įmokų administravimu ir su išmokų, finansuojamų iš valstybės biudžeto, mokėjimu.

Pensijų socialinis draudimas

Valstybinis socialinis pensijų draudimas įstatymų nustatyta tvarka užtikrina šalies gyventojams pragyvenimo šaltinį, kai jie sulaukia nedarbingo amžiaus, tampa invalidais ar netenka pragyvenimo šaltinio mirus maitintojui. Iš valstybinio socialinio draudimo fondo mokamos senatvės, netekto darbingumo (invalidumo) bei našlių ir našlaičių (maitintojo netekimo) pensijos. Teisę gauti valstybės socialinio draudimo pensiją turi nuolatiniai Lietuvos Respublikos gyventojai, užsienio šalių piliečiai ir asmenys be pilietybės, kurie nustatytą laiką buvo privalomai drausti arba draudėsi valstybiniu socialiniu pensijų draudimu. Valstybinio socialinio draudimo pensijas sudaro dvi dalys: *pagrindinė ir papildoma*. Pagrindinės valstybinio socialinio draudimo pensijos dalies dydžio matas yra valstybinė socialinio draudimo bazinė pensija. Bazinę pensiją *nustato Vyriausybė*. Visą bazinę pensiją gauna asmenys, turintys būtinąjį draudimo stažą. Jei stažas yra mažesnis, pagrindinė pensija irgi proporcingai mažesnė. Pagrindinė valstybinio socialinio draudimo pensijos dalis garantuoja minimalų pensinį aprūpinimą asmenims, turintiems būtinąjį valstybinio socialinio pensijų draudimo stažą. Papildoma pensijos dalis suteikia papildomą pensinį aprūpinimą asmenims, kurie nustatytą laiką buvo privalomai drausti arba draudėsi visai pensijai. Papildoma pensija priklauso nuo draudimo stažo, buvusių asmens draudžiamųjų pajamų ir vidutinių mėnesinių draudžiamųjų pajamų šalies mastu. *Valstybinio socialinio draudimo stažas* - laikas, per kurį asmenys patys moka arba už juos yra mokamos valstybinio socialinio draudimo pensijų įmokos, taip pat laikas, per kurį šie asmenys gauna valstybinio socialinio draudimo pašalpas. Per kalendorinius metus negali būti įskaityta daugiau kaip vieneri valstybinio socialinio pensijų draudimo stažo metai. Stažas išreiškiamas metais. Jei jo dalis apskaičiuota mėnesiais, tai mėnesių skaičius dalijamas iš dvylikos. Asmenys, kurie įgyja teisę gauti kelias valstybinio socialinio draudimo pensijas, gali pasirinkti vieną iš jų: senatvės arba invalidumo. Našlių ir našlaičių (maitintojo netekimo) pensija gali būti mokama kartu su kita valstybinio socialinio draudimo pensija.

Senatvės pensija skiriama, jei įvykdomos šios sąlygos:

- Asmuo sulaukia pensinio amžiaus;
- Asmuo turi minimalų draudimo stažą.

Netekto darbingumo (invalidumo) pensijų skyrimo sąlygos:

- Asmenims nustatytas darbingumo lygis ir kurie pripažinti iš dalie ar visiškai nedarbingais;
- Asmuo turi minimalų draudimo stažą.

Našlių ir našlaičių pensijų skyrimo sąlygos:

- Mirtis (pripažinimas mirusiu ar nežinia kur esančiu);
- Mirusiojo draudimo stažas, kurio dydis nustatomas pagal mirusiojo draudimo laikotarpį, laikant, kad mirties diena yra invalidumo skyrimo diena.

Detalesnė pensijų skyrimo tvarka ir sąlygos reglamentuota Lietuvos Respublikos valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatyme.

Ligos ir motinystės socialinis draudimas

Ligos ir motinystės socialinis draudimas įstatymų nustatytais atvejais kompensuoja šios rūšies draudimu apdraustiems asmenims dėl jų pačių arba šeimos narių ligos, taip pat dėl motinystės, motinystės (tėvystės) dalį prarastų ar negautų darbo pajamų. Privalomai draudžiamiems asmenims skiriamos ir mokamos ligos, motinystės ir motinystės (tėvystės) pašalpos.

Ligos pašalpos mokamos šiais atvejais:

- Apdraustiesiems asmenims, tapusiems laikinai nedarbingais dėl ligos arba traumos;
- Sergantiems šeimos nariams slaugyti;
- Nušalintiems nuo darbo dėl užkrečiamųjų ligų protrūkių arba epidemijų;
- Apdraustiesiems asmenims, kurie gydomi sveikatos priežiūros įstaigoje, teikiančioje ortopedines ir (ar) protezavimo paslaugas;
- Vaikų priežiūrai, jeigu vaikų įstaigose nustatytas infekcijų plitimą ribojantis režimas;
- Vaiko priežiūrai, jeigu asmuo, kuriam suteiktos nėštumo ir gimdymo atostogos ar atostogos vaikui prižiūrėti, kol jam sueis treji metai (toliau – vaiko priežiūros atostogos), dėl savo ligos ar traumos negali šio vaiko prižiūrėti;
- Apdraustiesiems asmenims, tapusiems laikinai nedarbingiems dėl audinių, ląstelių ar organų paėmimo transplantacijai donorystės tikslu.

Pagrindas skirti ligos pašalpą yra nedarbingumo pažymėjimas. Dalį ligos pašalpos moka darbdavys, dalį - valstybinio socialinio draudimo fondas. *Apdraustasis asmuo* - fizinis asmuo, kuris pats moka ir už jį mokamos arba pagal įstatymus turėjo būti mokamos privalomosios valstybinio socialinio draudimo įmokos.

Motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) pašalpos skiriamos turintiems teisę jas gauti apdraustiesiems asmenims šiais atvejais:

- Motinystės - moterims nėštumo ir gimdymo atostogų metu;
- Tėvystės - apdraustajam asmeniui tėvystės atostogų metu, kol vaikui sueis vienas mėnuo;
- Motinystės (tėvystės) — apdraustajam asmeniui vaiko priežiūros atostogų laiku.

Pagrindas skirti motinystės pašalpą nėštumo ir gimdymo atostogų laikotarpiu yra nėštumo ir gimdymo atostogų pažymėjimas. Valstybinio socialinio draudimo pašalpos gauti reikalingas tam tikras ligos ir motinystės socialinio draudimo stažas.

Detalesnė ligos ir motinystės pašalpų skyrimo tvarka ir sąlygos reglamentuota Lietuvos Respublikos ligos ir motinystės socialinio draudimo įstatyme.

Nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinis draudimas

Nelaimingų atsitikimų darbe socialinis draudimas kompensuoja dėl draudiminių įvykių (nelaimingų atsitikimų darbe, pakeliui į darbą arba iš darbo ar profesinių ligų) negautas pajamas šios rūšies draudimu apdraustiems asmenims, o jų mirties dėl draudiminių įvykių atvejais - jų šeimos nariams. *Nelaimingas atsitikimas darbe* — įvykis darbe, įskaitant eismo įvykį darbo laiku, nustatyta tvarka iširtas ir pripažintas nelaimingu atsitikimu darbe, kurio padarins — darbuotojo trauma (lengva, sunki, mirtina). Įvykis darbe, kai darbuotojas mirė dėl ligos, nesusijusios su darbu, nepriskiriamas prie nelaimingo atsitikimo darbe. Nelaimingas atsitikimas pakeliui į darbą arba iš darbo — įvykis, įskaitant eismo įvykį darbuotojui vykstant į darbą arba iš darbo, įvykęs darbuotojo darbo dienomis kelyje tarp darbovietės ir gyvenamosios vietos, ne darbovietėje esančios vietos, kurioje darbuotojui išmokamas darbo užmokestis, vietos ne darbovietės teritorijoje, kurioje darbuotojas gali būti pertraukos pailsėti ir pavalgyti metu. *Profesinė liga* — darbuotojo sveikatos sutrikimas dėl darbo aplinkos kenksmingo veiksnio (veiksnių) poveikio, nustatyta tvarka pripažintas profesine liga. Teisę į šio draudimo garantuojamas pašalpas ir kompensacijas turi apdraustas asmuo privalomai draudžiamas nelaimingų atsitikimų darbe socialiniu draudimu asmuo, apie kurio draudimą teisės aktų nustatyta tvarka draudėjas pateikė pranešimą valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos teritoriniam skyriui arba už kurį jis mokėjo ar privalėjo mokėti nelaimingų atsitikimų darbe socialinio draudimo įmokas. *Nukentėjusysis* — apdraustasis, kurio sveikatai yra padaryta žala dėl draudiminiu įvykiu pripažinto nelaimingo atsitikimo darbe, pakeliui į darbą arba iš darbo dėl draudiminiu įvykiu pripažintos nustatytos profesinės ligos. *Darbingumo netekimas* - profesinio darbingumo netekimas dėl nelaimingo atsitikimo darbe, pakeliui į darbą arba iš darbo ar dėl susirgimo profesine liga. Netektas darbingumas išreiškiamas procentais. Jei nukentėjusysis miršta dėl nelaimingo atsitikimo darbe, pakeliui į darbą arba iš darbo, laikoma, kad netekta 100 procentų darbingumo. Darbingumo netekimą dėl nelaimingo atsitikimo darbe, pakeliui į darbą ar iš darbo arba susirgimo profesine liga nustato Valstybinė medicininės socialinės ekspertizės komisija (VMSEK). Pagrindas skirti ligos pašalpą yra nedarbingumo pažymėjimas ir draudiminį įvykį patvirtinantys dokumentai. Jeigu apdraustasis dėl nelaimingo atsitikimo darbe, pakeliui į darbą ar iš darbo arba ūmios profesinės ligos, pripažintų draudiminiais įvykiais, miršta, teisę į periodinę draudimo išmoką turi nedarbingi asmenys, kurie buvo mirusiojo išlaikomi arba jo mirties dieną turėjo teisę gauti jo išlaikymą, taip pat mirusiojo vaikas (vaikai), gimęs (gimę) praėjus ne daugiau kaip 300 dienų po jo mirties. Periodinę draudimo išmoką taip pat turi teisę gauti mirusiojo vaikai (įvaikiai), kurie buvo mirusiojo išlaikomi arba po jo mirties dienos įgijo teisę į jo išlaikymą.

Detalesnė nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų išmokų skyrimo tvarka ir sąlygos reglamentuota Lietuvos Respublikos nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo įstatyme.

Nedarbo socialinis draudimas

Nedarbo socialinis draudimas yra socialinio draudimo rūšis, kuri įstatymų nustatytais atvejais kompensuoja, šios rūšies draudimu apdraustiems asmenims dėl nedarbo negautas pajamas arba jų dalį. Nedarbo draudimui skirtos lėšos kasmet numatomos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžete. Nedarbo draudimo pajamas sudaro draudėjų mokamos šiai draudimo rūšiai valstybinio socialinio draudimo įmokos. *Bedarbis* - nedirbantis darbingo amžiaus darbingas asmuo, nesimokantis pagal dieninę mokymo formą, įstatymų nustatyta tvarka įsiregistravęs teritorinėje darbo biržoje kaip ieškantis darbo ir pasirengęs dalyvauti aktyvios darbo rinkos politikos priemonėse. Teisę į nedarbo draudimo išmoką turi bedarbiais teritorinėje darbo biržoje įsiregistravę apdraustieji, kuriems teritorinė darbo birža nepasiūlė darbo, atitinkančio jų profesinį pasirengimą bei sveikatos būklę, ar aktyvios darbo rinkos politikos priemonių, ir jeigu jie iki įsiregistravimo teritorinėje darbo biržoje turi Vyriausybės nustatytą nedarbo draudimo stažą; kiti bedarbiai. Nedarbo draudimo išmoka mokama ne rečiau kaip kartą per mėnesį. Nedarbo draudimo išmokos mokėjimo trukmė priklauso nuo bedarbio nedarbo draudimo stažo, įgyto iki įsiregistravimo teritorinėje darbo biržoje dienos.

Detalesnė nedarbo išmokų skyrimo tvarka ir sąlygos reglamentuota Lietuvos Respublikos nedarbo socialinio draudimo įstatyme.

7.3. Privalomojo sveikatos draudimo fondas

Užsienio valstybėse dažniausiai taikomi trys šalies sveikatos apsaugos sistemos finansavimo modeliai:

- *Beveridžio modelis*, pagrįstas mokestiniais santykiais. Finansuojama iš valstybės biudžeto ir privataus sektoriaus, o kai kurios priemokos už paslaugas imamos iš pacientų asmeninio biudžeto. Už sveikatos priežiūros finansavimo organizavimą atsakingos valstybinės institucijos. Modelis paplitęs Airijoje, Danijoje, Portugalijoje, Ispanijoje, Italijoje;
- *Bismarko modelis*, pagrįstas draudimo principais. Sveikatos apsaugos sistema finansuojama iš privalomųjų darbdavių ir darbuotojų įmokų, lėšos kaupiamos nevyriausybinuose fonduose, įmokos už sveikatos draudimą atskirtos nuo socialinio draudimo įmokų. Modelis paplitęs Austrijoje, Belgijoje, Olandijoje, Prancūzijoje, Vokietijoje;
- *Semaškos modelis*. Tai centralizuota sistema, finansuojama iš valstybės biudžeto.

Nei vienas šalies gyventojas neapsaugotas nuo ligų, kurios gali padaryti didžiulį fizinių, moralinių ir materialinių nuostolių, nepakeliamų jo pečiams. Todėl valstybė, rūpindamasi visuomenės narių sveikata ir pagalba ją dalinai praradus, kaupia pinigus specialiaame Privalomojo sveikatos draudimo fonde, o prireikus naudoja juos asmens sveikatos priežiūros paslaugoms apmokėti, t.y. rūpinasi sveikatos draudimu. Iki 1997 m. įstatyminė sveikatos priežiūros sistema Lietuvoje daugiausia buvo finansuojama iš mokesčių, didžioji dalis finansų buvo skiriama iš vietos biudžetų, o kita iš valstybės biudžeto. Įstatyminio sveikatos draudimo elementų buvo randama Valstybės socialinio draudimo sistemoje. Reformuojant Lietuvos sveikatos draudimo sistemą, buvo aptarti įvairūs sveikatos draudimo metodai, tačiau vyraujanti idėja buvo privalomojo valstybinio socialinio draudimo sistema, kurią administruoja Valstybinė ligonių kasa bei teritorinės ligonių kasos. Sveikatos draudimas finansuojamas ne iš valstybės biudžeto, o iš atskiro nebiudžetinio fondo. Šias pagrindines nuostatas ir įtvirtino 1996 m. priimtas *Lietuvos Respublikos sveikatos įstatymas*, kuris įsigaliojo 1997 m. Šis įstatymas ir vėlesni jo pakeitimai reguliuoja *privalomojo sveikatos draudimo sistemą*, taip pat reglamentuoja *papildomąjį (savanoriškąjį) sveikatos draudimą*. *Privalomas sveikatos draudimas* - valstybės nustatyta asmens sveikatos priežiūros ir ekonominių priemonių sistema, garantuojanti sveikatos draudimu draudžiamiesiems asmenims, įvykus draudimui įvykiui, sveikatos priežiūros paslaugų teikimą bei išlaidų už suteiktas paslaugas, vaistus ir medicinos pagalbos priemones kompensavimą. *Papildomasis (savanoriškasis) sveikatos draudimas* – papildomojo sveikatos draudimo sutartyse nustatytos asmens sveikatos priežiūros paslaugos atlyginamos pagal šias sutartis po papildomojo sveikatos draudiminio įvykio. Savanoriškuoju sveikatos draudimu asmenys gali draustis draudimo kompanijose. Privalomojo sveikatos draudimo finansų pagrindą sudaro savarankiškas valstybinio *privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetas*, neįtrauktas į valstybės ir savivaldybių biudžetus. Jis sudaromas vieneriems metams nuo sausio 1 dienos iki gruodžio 31 dienos įskaitytinai. Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto projektą ir jo vykdymo metinę apyskaitą rengia Valstybinė ligonių kasa.

Apdraustaisiais privalomuoju sveikatos draudimu laikomi asmenys, už kuriuos mokamos privalomojo sveikatos draudimo įmokos; asmenys, kurie patys moka privalomojo sveikatos draudimo įmokas; valstybės lėšomis draudžiami asmenys. Iš privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto apdraustiesiems apmokamos šios asmens sveikatos priežiūros paslaugos:

- *Prevencinė medicinos pagalba*. apima informacines paslaugas ligų profilaktikos klausimais ir Sveikatos apsaugos ministerijos nustatytus draudžiamųjų sveikatos profilaktinius patikrinimus;
- *Medicinos pagalba*. Apima pirminės, antrinės ir tretinės asmens sveikatos priežiūros paslaugas, galūnių, sąnarių, ir organų protezavimo bei protezų įsigijimo išlaidų

kompensacijas, draudžiamųjų išlaidų vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms kompensacijas, valstybės paramą ortopedijos technikos priemonėms įsigyti Sveikatos apsaugos ministerijos nustatyta tvarka;

- *Medicininė rehabilitacija, slauga, socialinės paslaugos ir patarnavimai, priskirti asmens sveikatos priežiūrai.* Apima slaugos ir socialines paslaugas bei patarnavimus, palaikomojo gydymo paslaugas slaugos ir palaikomojo gydymo ligoninėse, medicininę rehabilitaciją ir sanatorinį gydymą;
- *Asmens sveikatos ekspertizė.* Apima draudžiamąjį laikinąjį nedarbingumo ekspertizę, invalidumo ir (ar) ilgalaikio ir pastovaus darbingumo praradimo ekspertizę asmenims iki 18 m., patologinius anatominius tyrimus asmeniui mirus.

Privalomąjį sveikatos draudimą vykdo šios institucijos:

- *Privalomojo sveikatos draudimo taryba prie LR Vyriausybės;*
- *Valstybinė ligonių kasa.* Atsako už visos sveikatos draudimo sistemos veiklą, vykdo privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetą, ji rengia metodikas, paskirsto pinigus ir kontroliuoja teritorines ligonių kasy. Taip pat kontroliuoja sveikatos priežiūra ar farmacinę veiklą besiverčiančių įmonių, įstaigų ir organizacijų paslaugų, apmokamų iš privalomojo sveikatos draudimo biudžeto, kiekį, kokybę, atlieka finansinę privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto lėšų naudojimo analizę;
- *Teritorinės ligonių kasy.* Sudaro sutartis su paslaugų tiekėjais atitinkamoje apskrityje, apmoka už suteiktas paslaugas, kompensuoja draudžiamiesiems galūnių, sąnarių ir organų protezų įsigijimo ir protezavimo, vaistų ir medicinos pagalbos priemonių įsigijimo bei sanatorinio –kurortinio gydymo išlaidas be kontroliuoja paslaugų tiekėjų darbą.

Valstybinė ligonių kasa ir 10 Teritorinių ligonių kasų administruoja privalomojo sveikatos draudimo sistemą. Valstybinę ligonių kasą prižiūri (kontroliuoja) Privalomojo sveikatos draudimo taryba.

7.4. 1990 metų blokados fondas

Blokados fondas buvo sukurtas pirmasis kaip Lietuvos valstybės visuomeninis fondas. Jis buvo įsteigtas 1990 m. Tačiau 1998 m. buvo priimtas įstatymas, kuriuo likviduotas 1990 metų blokados fondas kaip valstybinė – visuomeninė institucija, turinti juridinio asmens teises, ir šio fondo turto pagrindu buvo įsteigtas Blokados fondas, kuris pavaldus Finansų ministerijai. Turėtas turtas buvo parduotas ir gautos lėšos pervestos į specialiąją naujo fondo sąskaitą. Blokados fondo pagrindinė paskirtis yra sukaupti lėšas ir susidarius ypatingoms sąlygoms, pavyzdžiui, stichinė nelaimė su katastrofiškais pasekmėmis, ginkluotas Lietuvos Respublikos konfliktas ar tiesioginė

konflikto grėsmė, panaudoti jas su šiomis sąlygomis susijusiems veiksams kontroliuoti. Blokados fondas yra tarsi atsarginis mažas šalies biudžetas, kuris nelaimės atveju turėtų padėti valstybei atlikti vieną pagrindinių savo funkcijų — užtikrinti ekonominę ir socialinę Lietuvos piliečių gerovę. Šiuo metu Blokados fondo paskirtį būtų galima apibūdinti kaip kaupiamąją, nes dabar jis tik kaupia lėšas ir stengiasi jas didinti.

7.5. Privatizavimo fondas

Šis fondas gauna pajamas iš privatizuojamų valstybinių įmonių. Dalis šio fondo lėšų yra panaudojamos socialinėms valstybės reikmėms. Privatizavimo fondo pajamas sudaro:

- Įplaukos, gautos iš privatizavimo sandorių;
- Palūkanos už atidėtas pagal privatizavimo sandorius įmokas;
- Palūkanos už suteiktus kreditus ir paskolas smulkiam ir vidutiniam verslui skatinti iš Privatizavimo fondo lėšų;
- Kitos įplaukos (tarptautinių organizacijų parama, pajamos už papildomai teikiamas paslaugas, duomenų bazės naudojimą ir kitos įplaukos).

Privatizavimo fondo lėšos naudojamos:

- Samdomų ekspertų paslaugoms apmokėti;
- Santaupų atkūrimo ir kompensavimo fondui;
- Paskoloms (kreditams) už palūkanas smulkiam ir vidutiniam verslui skatinti ir kitoms investicijoms į Lietuvos Respublikos ūkį;
- Išlaidoms, susijusioms su Privatizavimo komisijos, Privatizavimo agentūros ir įmonių steigėjų techniniu aprūpinimu, jų darbuotojų skatinimu;
- Kitoms reikmėms.

7.6. Garantinis fondas

Garantinis fondas buvo įsteigtas 2001 metais. Garantinis fondas yra pinigų fondas. Garantinio fondo steigėjas – Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Garantinio fondo administratorius – Vyriausybės įgaliota institucija. Garantinio fondo administratoriaus veiklą reglamentuoja Garantinio fondo nuostatai, kuriuos tvirtina Vyriausybė. Garantinio fondo lėšų sąmatą ir metinę sąmatos įvykdymo ataskaitą tvirtina Lietuvos Respublikos Seimas Vyriausybės teikimu. *Garantinio fondo paskirtis* - lėšos iš Garantinio fondo skiriamos Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatyme nustatyto dydžio išmokoms bankrutuojančių ir bankrutavusių įmonių darbuotojams, dirbusiems įmonėje iki teismo nutarties iškelti įmonei bankroto bylą priėmimo dienos arba iki kreditorių susirinkimo nutarimo bankroto procedūras vykdyti ne teismo tvarka priėmimo dienos,

neatsižvelgiant į tai, ar darbo santykiai tęsiasi, ar yra nutrūkę, taip pat buvusiems įmonių, likviduotų dėl bankroto įsigaliojus šiam įstatymui, darbuotojams, kai įmonės jiems yra įsiskolinusios, taip pat Garantinio fondo administravimo išlaidoms Garantinio fondo nuostatų nustatyta tvarka. Taip pat lėšos iš Garantinio fondo skiriamos išmokoms Lietuvos Respublikoje įregistruotų Europos Sąjungos valstybių narių ir kitų Europos ekonominės erdvės valstybių įmonių filialų ir atstovybių darbuotojams, dirbantiems pagal darbo sutartis šiuose filialuose ir atstovybėse Lietuvos Respublikos teritorijoje, kai tose įmonėse vyksta nemokumo procesas, tolygus Lietuvos Respublikos įstatymuose numatytoms įmonių bankroto procedūroms. Įmonių įmokos į Garantinį fondą sudaro 0,1 proc. priskaičiuoto darbuotojams darbo užmokesčio, nuo kurio skaičiuojamos privalomojo socialinio draudimo įmokos. Garantinio fondo finansinę veiklą kontroliuoja valstybės kontrolė. Garantinio fondo finansinė atskaitomybė kasmet turi būti tikrinama auditoriaus ar audito įmonės. Garantinio fondo taryba ne vėliau kaip per 3 mėnesius pasibaigus finansiniams metams skelbia „Valstybės žinių“ priede „Informaciniai pranešimai“ metinę finansinę atskaitomybę kartu su auditoriaus išvada.

7.7. Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo fondas

Lietuvai ruošiantis stoti į Europos Sąjungą, vienas iš keliamų reikalavimų - Ignalinos atominės elektrinės uždarymas. Siekiant užtikrinti keliamos sąlygos įvykdymą buvo atidarytas specialus Lietuvos Respublikos Valstybinės įmonės Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo fondas. Šio fondo lėšas sudaro:

- Ignalinos atominės elektrinės atskaitymai nuo pajamų, gautų už parduotą elektros energiją (atskaitymų dydį kasmet tvirtina Vyriausybė);
- Užsienio šalių, tarptautinių organizacijų ir finansų institucijų ir Lietuvos Respublikos juridinių bei fizinių asmenų savanoriški tiksliniai įnašai;
- Lėšos, gautos pardavus uždarymo metu realizuojamą turtą;
- Fondo lėšų palūkanos ir pajamos už fondo pinigus, panaudotus valstybės vertybiniais popieriais įsigyti;
- Kitos lėšos.

Šio fondo lėšos kartu su Tarptautinio Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo rėmimo fondo lėšomis naudojamos finansuoti:

- Ignalinos atominės elektrinės energetinio bloko eksploatavimo nutraukimo techniniams ir socialiniams projektams;
- Ignalinos atominės elektrinės radioaktyviosioms atliekoms tvarkyti ir saugoti;
- Branduolinei žalai atlyginti.

8. VALSTYBĖS SKOLINIMOSI TEISINIS REGULIAVIMAS

8.1. Valstybės skolinimosi uždaviniai ir ypatumai

Šalia privalomų įmokų gavimo valstybės pajamos yra gaunamos skolinantis laikinai laisvas kitų subjektų lėšas. Įgyvendinant tokį skolinimąsi atsiranda valstybės skolinimosi santykiai, kuriuos reguliuoja valstybės skolos institutas. Valstybei skolinantis yra įgyvendinami šie valstybės uždaviniai:

- Kompensuojamas valstybės nuosavų pajamų trūkumas;
- Finansuojamos valstybės investicijos;
- Subalansuojamos valstybės pinigų fondų pajamos bei išlaidos;
- papildomos įmonių ir kitų subjektų apyvartinės lėšos;
- Padengiamos išlaidos, susijusios su valstybės skolos aptarnavimu.

Valstybės skolinimosi ypatumai:

- Valstybė tokiuose santykiuose dalyvauja kaip skolininkas, tai yra valstybė skolinasi lėšas iš subjektų, kurie vadinami valstybės kreditoriais ir pagal teisinę padėtį jais gali būti vidaus ir užsienio kreditoriai. Vidaus kreditoriai - juridiniai ir fiziniai asmenys, kurie skolina lėšas valstybei pagal paskolos sutartis ar skolos dokumentus. Užsienio kreditoriai - užsienio valstybės, tarptautinės finansinės organizacijos, užsienio bankai, kiti užsienio juridiniai ir fiziniai asmenys, kurie skolina lėšas Lietuvos valstybei pagal paskolos sutartis ar kitus paskolos dokumentus;
- Valstybė pati nustato skolinimosi sąlygas, terminus, paskolų naudojimo ir grąžinimo terminus;
- Valstybės kreditoriais gali būti įvairūs subjektai, kurie gali laikinai paskolinti lėšų valstybei;
- Valstybės imamos paskolos nėra užtikrinamos nei turimu turtu, nei numatomu sukurti ateityje, nei valstybės aukso atsargomis, nei užsienio valiutos rezervu. Todėl valstybės paskolos turi būti grąžinamos tik iš valstybės gaunamų pajamų arba iš naujai imamų paskolų;
- Pagal bendrą taisyklę valstybės paskolos yra imamos pinigais, tačiau dabartiniu metu vis plačiau naudojamas prekinis kreditas(kreditas paimamas prekėmis, o atiduodamas pinigais). Išimtinėmis sąlygomis valstybė gali skolintis ir auksu, tai įmanoma tada, kai yra nacionalinės valiutos krizė;
- Valstybės pasiskolintos lėšos, skirtingai nuo kitų valstybės pajamų, netampa valstybės nuosavybe.

8.2. Valstybės skolinimosi principai

Pagrindiniai specifiniai valstybės skolinimosi principai:

- *Valstybės skolinimosi limitavimo (ribojimo) principas.* Pagal Lietuvos Respublikos įstatymus valstybė gali skolintis lėšas neviršydama metinių skolinimosi limitų, o tokius limitus tvirtina Seimas;
- *Savanoriškumo (savanoriškumo) principas.* Valstybės kreditoriai savanoriškai sprendžia klausimą dėl lėšų skolinimo valstybei, taip pat savanoriškai pasirenka skolinimo formą, terminą. Išimtiniais atvejais yra taikomas priverstinis skolinimas valstybei (Lietuvoje tai galima rasti - santaupų atkūrimo įšaldymu, kompensacijų už gražinamą turtą atidėjimu);
- *Atlygintinumo principas.* Valstybė už suteiktas paskolas įsipareigoja mokėti nustatyto dydžio palūkanas pinigais arba kitokiu turtu. Tokios išmokos mokamos arba periodiškai nustatytais terminais arba vienkartinę išmoka pasibaigus terminui;
- *Grąžintinumo principas.* Pasibaigus paskolos terminui valstybė įsipareigoja grąžinti kreditoriui paskolą ir nustatyto dydžio palūkanas;
- *Terminuotumo principas.* Valstybė ima paskolas konkrečiam terminui, kuriam pasibaigus paskola turi būti besąlygiškai gražinama. Pagal terminą yra skiriamos trumpalaikės ir ilgalaikės paskolos. Trumpalaikės - laikotarpiui iki vienerių metų ir dažniausiai biudžeto deficitui padengti. Ilgalaikės imamos laikotarpiui ilgesniam nei vieneri metai ir pagrindinai investiciniams projektams įgyvendinti;
- *Paskolų ėmimo prioritetinių krypčių nustatymo principas.* Valstybė skolinasi lėšas pagal patvirtintas prioritetines kryptis:
 - a) valstybės rezervui sudaryti;
 - b) valstybės investicijų programai finansuoti;
 - c) smulkaus ir vidutinio verslo skatinimui, plėtojimui.
- *Valstybės skolinių įsipareigojimų apskaitos principas.* Apskaitomi atitinkamuose valstybės registruose, kuriuos reguliuoja Finansų ministerija:
 - a) Valstybės vardu imamų užsienio paskolų registras;
 - b) užsienio paskolų su valstybės garantija registras;
 - c) Valstybės vardu imamu vidaus paskolų registras;
 - d) Vidaus paskolų su valstybės garantija registras;
 - e) Vyriausybės vertybinių popierių, išleistų nacionaline ir užsienio valiuta, registras
- *Paskolų naudojimo nuolatinės priežiūros principas.* Valstybės paskolos naudojimo nuolatinė priežiūra. Bendras principas – visi asmenys, naudojantys valstybės vardu paimtas paskolas su valstybės garantija privalo atsiskaityti apie jų naudojimą Finansų ministerijai, o

komerciniai bankai turi teikti ataskaitas Lietuvos bankui. Lietuvos Respublikos Finansų ministerija turi nuolatos skelbti apie valstybės skolos būklę, siekiant kad nebūtų viršyti skolinimosi limitai. Ūkio subjektai turi teikti Finansų ministerijai audito išvadas ir ketvirtines ataskaitas apie gautų paskolų panaudojimą. Finansų ministerija turi periodiškai atsiskaityti Lietuvos Respublikos Vyriausybei. Vyriausybė teikia Seimui informaciją kartu su biudžeto vykdymo apyskaita. Paskolų naudojimą taip pat kontroliuoja Lietuvos bankas, Valstybės kontrolė.

8.3. Lietuvos valstybės skola ir jos valdymas.

Igyvendinant valstybės skolinimąsi formuojama valstybės skola, ji suprantama kaip valstybės įsiskolinimo suma, pagal nepadengtus skolinius įsipareigojimus ir neišmokėtas palūkanas tiek nacionaline, tiek užsienio valiuta. *Teisine prasme* valstybės skola reiškia Lietuvos įsiskolinimą užsienio ir vidaus kreditoriams pagal paskolos sutartis ir kitus skolos dokumentus. Pagal pobūdį skiriama bendra ir einamoji valstybės skola. *Bendra* arba kapitalinė valstybės skola - visa valstybės įsiskolinimų suma. *Einamoji* - apima einamaisiais metais gautas paskolas atėmus einamaisiais metais gražintas paskolas, einamaisiais metais suteiktas valstybės garantijas atėmus einamaisiais metais gražintas paskolas su valstybės garantija, einamaisiais metais paimtas trumpalaikes paskolas atėmus einamaisiais metais gražintų ilgalaikių paskolų dalį su palūkanomis.

Valdant valstybės skolą Vyriausybė yra įgaliota atstovauti Lietuvos Respubliką ir tai ji atlieka per Finansų ministeriją. Valstybės skolos įstatyme yra nustatyta, kad Valdant Vyriausybės valstybės vardu priimtus įsipareigojimus, Vyriausybei atstovauja Finansų ministerija. Ši ministerija Vyriausybės sprendimu ir jos nustatyta tvarka:

- Sudaro su akcine bendrove Turto banku pavedimo sutartis dėl Finansų ministerijos perduodamų administruoti paskolų, valstybės garantijų ir kitų turtinių įsipareigojimų. Paskolas, valstybės garantijas ir kitus turtinius įsipareigojimus, perduodamus akcinei bendrovei Turto bankui, bei jų administravimo tvarką nustato Vyriausybė;
- Nurašo beviltiškomis pripažintas paskolas arba skolas;
- Atlygintinai perleidžia reikalavimą gražinti paskolas arba skolas ir įvykdyti su jomis susijusius kitus turtinius įsipareigojimus;
- Kai skolininkas arba skolininkas, už kurio įsipareigojimų įvykdymą garantuoja valstybė, didina įstatinį kapitalą papildomais įnašais, gali įsigyti šių skolininkų akcijų už emisijos kainą, įskaitydama jų įsiskolinimus valstybei;

- Vykdo kitas teisės aktų nustatytas valstybės, kaip kreditoriaus, teises, pagal paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų sutartis ir pagal kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus.

Finansų ministerija taip pat:

- Tvarko valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir prisiimtų įsipareigojimų, išplatinus Vyriausybės vertybinius popierius, pasirašius paskolų sutartis ir kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus, apskaitą ir rengia atskaitomybę;
- Sistemina, kaupia, saugo ir tvarko duomenis apie išleistus Vyriausybės vertybinius popierius, valstybės vardu gautas paskolas, paskolas su valstybės garantija ir kitus įsipareigojimus pagal kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus;
- Saugo valstybės vardu gautų paskolų sutarčių, valstybės garantijų, su Vyriausybės vertybinių popierių platinimu susijusių bei kitų įsipareigojamųjų skolos dokumentų originalus;
- Planuoja skolinimosi poreikį;
- Pasibaigus biudžetiniams metams, derina su kreditoriais įsipareigojimų, prisiimtų išplatinus Vyriausybės vertybinius popierius, pagal valstybės vardu gautų paskolų sutartis ir kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus, likučius;
- Naudoja finansines priemones (tarp jų ir išvestines) Vyriausybės valstybės vardu prisiimtiems įsipareigojimams valdyti;
- Skelbia duomenis apie skolininkus ir skolininkus, už kurių įsipareigojimų įvykdymą garantuoja valstybė, kiek tai neprieštarauja Lietuvos Respublikos asmens duomenų teisinės apsaugos ir Lietuvos Respublikos visuomenės informavimo įstatymų nuostatomis.
- Finansų ministerija arba akcinė bendrovė Turto bankas, kai ši bendrovė administruoja Finansų ministerijos perduotas paskolas, valstybės garantijas ir kitus turtinius įsipareigojimus:
- Kontroliuoja paskolų teikimą, paskirstymą, grąžinimą, naudojimą ir kitų finansinių įsipareigojimų, susijusių su paskolomis, vykdymą;
- Analizuoja skolininkų arba skolininkų, už kurių įsipareigojimų įvykdymą garantuoja valstybė, finansinę būklę;
- Grupuoja paskolas ir kitus turtinius įsipareigojimus, apskaičiuoja specialiųjų atidėjinių poreikį galimiems suteiktų paskolų ir paskolų su valstybės garantija nuostoliams dengti pagal Vyriausybės nustatytas specialiųjų atidėjinių abejotinoms paskoloms normas ir

Finansų ministerijos patvirtintas iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų suteiktų paskolų ir paskolų su valstybės garantija grupavimo taisyklės;

- Turi teisę Vyriausybės nustatytais sąlygomis ir tvarka peržiūrėti paskolos arba skolos grąžinimo sąlygas ir pasirašyti su skolininku arba skolininku, už kurio įsipareigojimų įvykdymą garantuoja valstybė, paskolos sąlygų pakeitimo sutartį arba skolos grąžinimo sutartį, jeigu ekonominiu požiūriu inicijuoti bankroto bylos iškėlimą arba skolos išieškojimą Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodekso nustatyta tvarka yra netikslinga.

Be Finansų ministerijos valdant valstybės skolą dalyvauja ir kitos Vyriausybei pavaldžios institucijos, iš kurių aktyviausios yra Ūkio ministerija ir Statistikos departamentas. Šios institucijos:

- Sudaro ūkio raidos prognozes;
- Planuoja valstybės investicijas;
- Rengia ataskaitas apie valstybės investicijas.

Valdant valstybės skolą dalyvauja Lietuvos bankas ir Valstybės kontrolė. Lietuvos Bankas yra Vyriausybės išdo agentas. Lietuvos Bankas dalyvauja:

- Išleidžiant ir išperkant Vyriausybės vertybinius popierius;
- Atliekant mokėjimus ir kt.;
- Stebint privačiojo sektoriaus skolas.

Valstybės kontrolei pavesta:

- Teikti Seimui kasmetines išvadas apie valstybės skolos būklę;
- Kontroliuoti, kaip naudojamos skolintos lėšos.

Vyriausybė sudaro Valstybinę paskolų komisiją. Valstybinė paskolų komisija teikia pasiūlymus Vyriausybei dėl:

- Perskolinamų paskolų teikimo valstybės investicijoms finansuoti, valstybės socialinės apsaugos fondų skoliniam įsipareigojimams dengti ir šių fondų pinigų srautams subalansuoti, valstybės nekilnojamajam turtui atnaujinti, valstybės garantijų, teikimo valstybės investicijoms finansuoti, taip pat tokių valstybės garantijų sąlygų keitimo;
- Suteiktų perskolinamų paskolų pagal perskolinamų paskolų sutartis ir skolinių įsipareigojimų pagal kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus kapitalizavimo,

reikalavimų perleidimo atlygintinai, skolos perkėlimo, valstybės skolininko atleidimo nuo apskaičiuotų, bet nesumokėtų delspinigių ir delspinigių skaičiavimo sustabdymo, atleidimo nuo valiutų kursų skirtumo mokėjimo;

- Teisės aktuose nustatytų valstybės, kaip kreditorės, teisių įgyvendinimo pagal perskolinamų paskolų sutartis ir kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus.

Valstybinė paskolų komisija svarsto ir teikia Finansų ministerijai pasiūlymus dėl suteiktų perskolinamų paskolų grąžinimo sąlygų keitimo, jeigu numatoma keisti teisės aktuose nurodytas perskolinamų paskolų teikimo ar grąžinimo sąlygas, taip pat skolos grąžinimo sutarčių pasirašymo ar jų sąlygų keitimo, bankroto ar restruktūrizavimo bylų iškelimo tikslingumo. Valstybinės paskolų komisijos sudėtį tvirtina Vyriausybė. Valstybinės paskolų komisijos darbo tvarką nustato Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.

8.4. Paskolų valstybės vardu ėmimas ir naudojimas

Sprendimą dėl Vyriausybės grynojo skolinimosi limito Vyriausybės siūlymu priima Lietuvos Respublikos Seimas, tvirtindamas atitinkamų metų valstybės biudžetą. Vyriausybės vertybinius popierius leidžia, paskolas valstybės vardu ima, valstybės garantijas teikia ir įsipareigojimus pagal kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus priiima Vyriausybė. Skolinantis valstybės vardu, Vyriausybei atstovauja Finansų ministerija. Vyriausybė valstybės vardu gali skolintis *šiems tikslams*:

- Valstybės biudžeto deficitui finansuoti bei valstybės piniginių išteklių srautams subalansuoti;
- Valstybės investicijoms finansuoti;
- Valstybės skolai dengti;
- Valstybės socialinės apsaugos fondų skoliniamis įsipareigojimams dengti bei šių fondų pinigų srautams subalansuoti;
- Kitiems tikslams, kai dėl to yra priimtas atskiras įstatymas.

Vyriausybė valstybės vardu gali teikti valstybės garantijas dėl paskolų, naudojamų valstybės investicijoms finansuoti. Sprendimą skolintis valstybės vardu *didesnę kaip 40 mln. litų* sumą neviršijant įstatymų nustatytų limitų Vyriausybės siūlymu *priima Seimas* atskiru įstatymu. Sprendimą skolintis valstybės vardu *ne didesnę kaip 40 mln. litų* sumą neviršijant Lietuvos Respublikos įstatymų nustatytų limitų priima *Vyriausybė arba jos įgaliota institucija*. Sprendimą skolintis valstybės vardu neviršijant įstatymu nustatyto Vyriausybės grynojo skolinimosi limitu, neatsižvelgdama į skolinimosi sumos dydį, priima Vyriausybei atstovaujanti Finansų ministerija.

Valstybės vardu gaunamų paskolų sutartys, dokumentai, susiję su Vyriausybės vertybinių popierių platinimu, ir kiti įsipareigojamieji skolos dokumentai yra *komerciniai susitarimai*. Valstybės vardu gaunamų paskolų sutartis, su Vyriausybės vertybinių popierių platinimu susijusius arba kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus pasirašo *finansų ministras*. Finansų ministro siūlymu valstybės vardu gaunamų paskolų sutartis, su Vyriausybės vertybinių popierių platinimu susijusius dokumentus ir kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus *gali pasirašyti valstybės tarnautojai*, kuriems Vyriausybės nutarimu suteikti įgaliojimai. Kreditoriaus pageidavimu teikiamą teisinę išvadą dėl valstybės vardu gaunamos paskolos arba kitų įsipareigojamųjų skolos dokumentų, taip pat dėl kitų teisinių dokumentų, susijusių su valstybės skolinimusi, bei Vyriausybės vertybinių popierių platintojo pageidavimu teikiamą teisinę išvadą dėl dokumentų, susijusių su Vyriausybės vertybinių popierių platinimu, pasirašo *teisingumo ministras arba jo įgaliotas asmuo*. Valstybės vardu pasiskolintos lėšos gaunamos bei gražinamos per valstybės fiskalinį agentą – Lietuvos banką arba per kitą banką. Finansų ministerija teisės aktų nustatyta tvarka turi teisę pasirinkti fiskalinį agentą Vyriausybės vertybinių popierių išleidimo į apyvartą operacijoms atlikti. Finansų ministerijai sutikus, fiskalinis agentas gali nustatyti šių operacijų vykdymo tvarką.

8.5. Valstybės garantijų teikimas

Valstybės garantijos - Lietuvos įsipareigojimas gražinti visą skolininko skolą, jeigu skolininkas negražina paskolos arba nevykdo kitų skolos įsipareigojimų. Sprendimą suteikti valstybės garantiją *dėl didesnės kaip 40 mln. litų* paskolos Vyriausybės siūlymu priima *Seimas*. Sprendimą suteikti valstybės garantiją *dėl ne didesnės kaip 40 mln. litų* paskolos priima *Vyriausybė*, vadovaudamasi atitinkamų metų Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu arba kitais įstatymais. Valstybės garantiją *pasirašo finansų ministras*, o kreditoriaus pageidavimu teikiamą teisinę išvadą dėl suteiktos garantijos pasirašo teisingumo ministras arba jo įgaliotas asmuo. Už suteiktą valstybės garantiją iš skolininko, už kurio įsipareigojimų įvykdymą garantuoja valstybė, gali būti imama garantinė įmoka. Garantinės įmokos dydį, jos mokėjimo atvejus ir taisykles nustato Vyriausybė. Valstybės turiniai įsipareigojimai pagal valstybės garantijas tampa valstybės skola, kai skolininkui, už kurio įsipareigojimų įvykdymą garantuoja valstybė, iškelta bankroto arba restruktūrizavimo byla, jis yra likviduojamas arba likviduotas, kai su šiuo skolininku yra sudaroma Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatyme nurodyta taikos sutartis, ir kitais atvejais, kai valstybė už skolininką, už kurio įsipareigojimų įvykdymą ji garantuoja, nuolat (sistemiškai) vykdo savo įsipareigojimus pagal garantiją.

Vyriausybė sudaro Valstybinę paskolų komisiją, kuri teiktų pasiūlymus Vyriausybei dėl paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir valstybės garantijų suteikimo bei įstatymuose

nustatytų priemonių taikymo administruojant minėtas paskolas ir valstybės garantijas. Valstybinės paskolų komisijos funkcijas nustato ir sudėtį tvirtina Vyriausybė.

Lietuvos Respublikos juridiniai asmenys (išskyrus Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių biudžetines įstaigas), Lietuvos Respublikoje įsteigti Europos Sąjungos ar Europos ekonominės erdvės valstybių narių juridinių asmenų filialai, norintys gauti valstybės garantiją investicijų projektui finansuoti, dokumentus pateikia Finansų ministerijai. Valstybės garantija arba perskolinama paskola teikiama, jeigu juridiniai asmenys, norintys gauti valstybės garantiją arba perskolinamą paskolą, nėra skolingi Lietuvos Respublikos valstybės biudžetui, Valstybinio socialinio draudimo fondui, laiku vykdo įsipareigojimus pagal anksčiau suteiktas perskolinamas paskolas arba valstybės garantuotas paskolas, nebuvo ir nėra paskelbti nemokiais bei prieš juridinį asmenį, jo savininkus (juridinį asmenį kontroliuojančius asmenis) nevyksta ikiteisminis tyrimas, nėra nagrinėjama baudžiamoji byla ir jie nėra pripažinti kaltais dėl nusikaltimų ir (arba) baudžiamųjų nusižengimų pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso straipsnius, numatančius atsakomybę už nusikaltimus ir baudžiamuosius nusižengimus ekonomikai, verslo tvarkai, finansų sistemai, pagal 1961 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos baudžiamąjį kodeksą nėra pripažinti kaltais dėl nusikaltimų ūkininkavimo tvarkai ir finansams, išskyrus tuos atvejus, kai teistumas dėl šių nusikaltimų išnykęs arba panaikintas. Valstybės garantija dėl gaunamos paskolos, skiriamos investicijų projektui finansuoti, suteikiama daliai, t.y. ne daugiau kaip 80 procentų, gaunamos paskolos sumos, išskyrus valstybės garantijas dėl tarptautinių finansų institucijų teikiamų paskolų. Valstybės garantijos dėl savivaldybių gaunamų paskolų investicijų projektams finansuoti teikiamos, jeigu jie įtraukti į Valstybės investicijų programą ir atitinkamų metų savivaldybių biudžetuose numatytos su šiomis paskolomis susijusios išlaidos, taip pat numatytos pagal paskolų sutartis priklausančios sumokėti lėšos. Juridiniam asmeniui, norinčiam gauti valstybės garantiją, pateikus visus reikiamus dokumentus, Finansų ministerija per 30 dienų nuo visų dokumentų gavimo išnagrinėja pateiktus dokumentus ir parengia pasiūlymą Valstybinei paskolų komisijai. Finansų ministerija, išnagrinėjusi juridinio asmens, norinčio gauti valstybės garantiją, pateiktus dokumentus, parengia ir pateikia Valstybinei paskolų komisijai išvadą bei siūlymus LR Vyriausybei dėl valstybės garantijos suteikimo.

8.6. Valstybės skolininkų ir valstybės garantuojamų skolininkų finansinės veiklos kontrolė

Asmenys, norintys gauti perskolinamą paskolą arba valstybės garantiją dėl gaunamos paskolos valstybės investicijų projektui finansuoti, Finansų ministerijai privalo pateikti Vyriausybės nustatytus dokumentus. Valstybės skolininkai ir valstybės garantuojami skolininkai privalo teikti Finansų ministerijai arba akcinei bendrovei Turto bankui, kai ši bendrovė administruoja Finansų

ministerijos perduotas perskolinamas paskolas, valstybės garantijas ir kitus turtinius įsipareigojimus, metinės ūkinės ir finansinės veiklos ataskaitas, metinės veiklos, kai buvo disponuojama perskolinama arba valstybės garantuojama paskola, auditoriaus išvadą, kito laikotarpio auditoriaus išvadą Finansų ministerijos arba akcinės bendrovės Turto banko reikalavimu, taip pat informaciją apie esamas ir atidaromas naujas sąskaitas Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių kredito įstaigose, Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių kredito įstaigų sąskaitų ir kitų rekvizitų, nurodytų sutartyse, pasikeitimus. Už audito paslaugas sumokama iš valstybės skolininko arba valstybės garantuojamo skolininko lėšų. Teisės aktų nustatyta tvarka valstybės ir savivaldybių kontrolės institucijos ir įstaigos tikrina valstybės skolininkų ir valstybės garantuojamų skolininkų ūkinę ir finansinę būklę, taip pat perskolinamų paskolų ir valstybės garantijų teikimą, perskolinamų paskolų naudojimą pagal tikslinę paskirtį ir grąžinimą. Valstybės skolininkas arba valstybės garantuojamas skolininkas privalo pateikti Finansų ministerijai arba akcinei bendrovei Turto bankui, kai ši bendrovė administruoja Finansų ministerijos perduotas perskolinamas paskolas, valstybės garantijas ir kitus turtinius įsipareigojimus, audito įmonėms, kontrolės institucijoms ir įstaigoms jų reikalaujamus dokumentus jų nustatytais terminais, išskyrus dokumentus, kurių pateikimo tvarką nustato Vyriausybė.

8.7. Savivaldybės skolinimosi ypatumai

Savivaldybės, finansuodamos savo veiklą kaip ir kiti subjektai, gali skolintis. Tačiau skolinimosi galimybes ir mastą savivaldybė privalo susieti su skolos aptarnavimo ir padengimo šaltiniais. Todėl savivaldybėms tikslinga skolintis, kai skolintomis lėšomis finansuojamos ilgalaikės programos ir projektai, galintys ateityje užtikrinti skolos padengimui reikalingas pajamas. Jei įstatymais nustatyta, kad savivaldybių biudžetai gali būti patvirtinti tik nedeficitiniai (kaip šiuo metu yra Lietuvoje), pačiai savivaldybei lyg ir nereikia skolintis lėšų biudžeto deficitui dengti. Tačiau dažnai savivaldybės susiduria su lėšų, būtinų finansavimui, trūkumu vykdant biudžetą, kai įplaukų gaunama mažiau negu planuota. Tada savivaldybės priverstos skolintis trumpiems laikotarpiais, jei Vyriausybė negali joms suteikti būtinos finansinės pagalbos. Lietuvoje savivaldybės, laikydamosi Seimo patvirtintų skolinimosi limitų, Vyriausybės nustatyta tvarka gali:

- Imti ilgalaikės paskolas iš vidaus ir užsienio kreditorių investicijų projektams finansuoti, nesunaudojamiesiems kilnojamiesiems ir nekilnojamiesiems daiktams įsigyti, skoloms padengti;
- Imti trumpalaikės paskolas iš vidaus ir užsienio kreditorių biudžetiniais metais laikinam pajamų trūkumui padengti, kai nepakanka šiam tikslui savivaldybės biudžeto apyvartos lėšų;

- Suteikti garantijas dėl savivaldybės kontroliuojamų įmonių paskolų, naudojamų investicijų projektams finansuoti.

Savivaldybių skolinimosi limitus nustato Lietuvos Respublikos Seimas, tvirtindamas atitinkamų metų Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklius. Savivaldybė tarybos sprendimu gali skolintis tiesiogiai iš vidaus ir užsienio kreditorių. Savivaldybė tarybos sprendimu gali imti paskolas iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų, taip pat gali imti paskolas iš vidaus ir užsienio kreditorių su valstybės garantija, vadovaudamasi teisės aktais, reglamentuojančiais paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir valstybės garantijų teikimo ir suteiktų paskolų grąžinimo tvarką. Savivaldybė privalo pateikti Finansų ministerijai priimtų skolinių įsipareigojimų ir suteiktų garantijų ataskaitas pagal šios ministerijos patvirtintas taisykles. Finansų ministerija iš Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto apyvartos lėšų savivaldybėms gali teikti trumpalaikes paskolas laikinam pajamų trūkumui padengti, kai nepakanka šiam tikslui savivaldybės biudžeto apyvartos lėšų. Už suteiktas paskolas savivaldybės moka 1 procento metines palūkanas. Trumpalaikės paskolos savivaldybėms suteikiamos pagal paskolos sutartį. Paskolos sutartį pasirašo savivaldybės tarybos įgaliotas asmuo ir finansų ministras arba jo įgaliotas asmuo. Suteikiama trumpalaikė paskola yra tikslinė. Trumpalaikė paskola savivaldybei neteikiama, jeigu savivaldybės biudžetas nepatvirtintas.

9. VALSTYBĖS PAJAMŲ IR IŠLAIDŲ TEISINIS REGULIAVIMAS

9.1. Valstybės pajamų samprata, sistema ir klasifikacija

Valstybei, kaip visuomenės politinei organizacijai, atliekančiai atitinkamas bendras (viešąsias) funkcijas, būtini atitinkami piniginiai išteklių šioms funkcijoms įgyvendinti. Todėl valstybės dispozicijon ir nuosavybėn įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytais būdais ir tvarka pereina dalis krašto nacionalinių pajamų. Paskirstant ir perskirstant nacionalines pajamas, dalis jų lieka produkcijos gamintojams ir kitiems ūkio subjektams, o dalis atitenka valstybei, kuri taip pat perima savo žinion ir dalį asmeninių gyventojų pajamų. Valstybės perimtos piniginės lėšos įgyja valstybės (biudžeto) pajamų formą. Pagal savo teisinį režimą valstybės pajamos yra valstybės ar savivaldybės nuosavybės (viešosios nuosavybės) objektas, kuriuo disponuoja įstatymų įgaliotos kompetentingos valstybės ir savivaldybių institucijos (Mokesčių teisė, A.Medeliėnė, B.Sudavičius, 2011, p. 24). Pajamos – finansiniai išteklių, kurie paskirstant nacionalines pajamas pereina valstybės ar savivaldybės žinion, bei yra kaupiamos valstybės ar savivaldybės biudžetuose. Pagal teisinį režimą jos yra viešosios nuosavybės objektas, kuriuo disponuoja valstybės ar savivaldybės institucijos.

Išimtis yra pajamos, kurias valstybė ar savivaldybė skolinasi iš kitų subjektų. Tuo atveju skolintos pajamos išlieka paskolinusių subjektų nuosavybe ir suėjus terminui turi būti gražintos. Valstybės pajamos gaunamos įvairiais būdais, skiriasi jų kaupimo tvarka, naudojimo kryptys ir t.t. Tai sąlygoja valstybės pajamų įvairovę ir jų klasifikavimo būtinybę. Visos biudžeto pajamos skirstomos į grupes pagal giminingus požymius. *Pagal gavimo būdą* valstybės pajamos yra skirstomos į:

- *Mokestines* – pajamos gaunamos renkant mokesčius, kuriems būdingas visuotinis privalomumas ir individualus neatlygintinumas. Mokesčiai yra svarbiausias valstybės biudžeto pajamų šaltinis;
- *Nemokestines* – pajamos iš valstybės nuosavybės, vietinės rinkliavos, pajamos iš bankų ir konfiskacijos bei kitos nemokestinės pajamos. Šio pajamų šaltinio dalis bendrose biudžeto pajamose daugelyje šalių yra nedidelė. Tik tuo atveju jeigu valstybei priklauso daug gamtos išteklių, įmonių pajamos iš valstybės nuosavybės gali sudaryti nemažą biudžeto pajamų dalį. Lietuvoje išskiriamos: palūkanos už paskolas, palūkanos už depozitus, Lietuvos banko likutinis pelnas, dividendai, pajamos už valstybinius gamtos išteklius, pajamos už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise, pajamos už patalpų nuomą, pajamos už atsitiktines paslaugas, įmokos už mokslą aukštosiose mokyklose, pajamos iš baudų ir konfiskacijos, kitos pajamos. Nemokestinės pajamos gaunamos tiek privalomais, tiek savanoriškais pagrindais. Kaip privalomos nemokestinės pajamos yra rinkliavos, baudos, išieškant lėšas už valstybei padarytą žalą. Nemokestinės pajamos taip pat gaunamos skolinant lėšas valstybei, perduodant jai savanoriškus įnašus ir t.t. Nemokestinių pajamų dalis bendrose biudžeto pajamose yra nedidelė. Nemokestinės pajamos Lietuvos biudžete sudaro apie 8-12 procentų
- *Grantus* - kitų valstybių ar tarptautinių organizacijų piniginė parama. Nuo 2004 metų sausio 1 dienos šios pajamos dar vadinamos dotacijomis. Dotacijų valstybės institucijų ir įstaigų einamiesiems tikslams ir kapitalui formuoti numatoma gauti iš užsienio šalių, tarptautinių organizacijų, Europos Sąjungos specialių tikslinių dotacijų, bendroji dotacija ir bendrosios dotacijos kompensacija. Dotacijos einamiesiems tikslams yra tokios, kurios nesusijusios su gavėjo turto įsigijimu. Kapitalo dotacijos susijusios su gavėjo turto įsigijimu, išskyrus atsargas;
- *Skolintas* – pajamos gaunamos laikinai, ir po tam tikro laikotarpio turi būti gražintos sumokant palūkanas.

Pagal reikšmę pajamos skirstomos į:

- *Privalomas* – gaunamos nustatant privalomuosius mokėjimus: mokesčius, rinkliavas, muitus ir kt. Joms būdinga tai, kad jų gavimas yra planuojamas pagal valstybės (savivaldybės) poreikius (ir finansines galimybes) finansuoti atitinkamas savo veiklos kryptis ir jų vaidmuo pagrindinis formuojant biudžeto pajamų dalį;
- *Papildomas* – gaunamos skolinantis lėšas iš vidaus ir užsienio kreditorių pagal paskolos sutartis ar platinant Vyriausybės vertybinius popierius, surenkant administracines, kriminalines baudas už įstatymų pažeidimus, išieškant valstybei (savivaldybei) padarytą žalą, realizuojant valstybės paveldėtą (jai dovanota), taip pat konfiskuotą ar bešeimininkį turtą.

Pagal pajamų įskaitymo į biudžetą tvarką pajamos skirstomos į:

- *Priskiriamosios*, tos pajamos, kurios įstatymais yra priskirtos valstybės arba savivaldybės biudžetams ir patenka į atitinkamą biudžetą pilnai arba nustatytu dydžiu;
- *Reguliuojamosios*, tos pajamos, kurios kiekvienais metais yra perskaičiuojamos tarp savivaldybės biudžeto siekiant išlyginti savivaldybės pajamas ir išlaidas (gyventojų pajamų mokestis);
- *Skolintos*, tos pajamos, kurias valstybė ar savivaldybė skolinasi iš kitų subjektų siekiant išvengti biudžeto deficito. Gali skolintis tiek iš Lietuvos Respublikos fizinių ir juridinių asmenų, tiek iš užsienio valstybių fizinių ir juridinių asmenų, tarptautinių finansinių institucijų, o valstybė ir iš kitų valstybių.

Pagal teritorinį kaupimą ir panaudojimą skirstomos į:

- *Valstybės* – pajamos kaupiamos visos valstybės mastu, centralizuotuose pinigų fonduose ir naudojamos bendroms valstybės reikmėms finansuoti. Šiomis pajamomis disponuoja įgaliotos valstybės institucijos.
- *Savivaldybių* – pajamos sudaro finansinį vietos savivaldos pamatą, jomis finansuojami atitinkamos savivaldybės poreikiai. Šiomis pajamomis disponuoja atitinkamos savivaldybės institucijos.

9.2. Mokesčių samprata ir požymiai

Visuotinai pripažįstama, kad mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų gavimo būdas, istoriškai atsiradęs kartu su pačia valstybe. Nustatytais mokesčiais surenkamos lėšos valstybės institucijoms išlaikyti, valstybės funkcijų įgyvendinimui finansuoti. Kita vertus, mokesčiai – vienas iš pagrindinių nacionalinių pajamų perskirstymo būdų, plačiai taikomų kartu su kitais, kaip antai pinigų apyvarta, kreditavimu ir kiti (Mokesčių teisė, A.Medelienė, B.Sudavičius, 2011, p 29). Pagal 2004 m. balandžio 13 d. priimtą Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą “Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei“. Ši įstatyminė mokesčio sąvoka atspindi du mokesčių požymius:

- Mokestis nustatomas įstatymu;
- Mokestis yra piniginė prievolė valstybei.

Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas 2000 m. kovo 15 d. nutarime konstatavo “Mokesčiai – tai valstybės nustatyti privalomi ir individualiai neatlygintini juridinių ir fizinių asmenų mokėjimai į valstybės (savivaldybės) biudžetą, nurodant jų dydį bei mokėjimo terminą”. Darytina išvada, kad šiame apibrėžime įtvirtinti papildomi mokesčių požymiai (privalomumas ir individualiai neatlygintinas pobūdis). Valstybės biudžeto pajamos iš mokesčių gali siekti iki 90 proc. Valstybės biudžeto pajamų. Tačiau paminėtina, kad pajamos iš mokesčių kaupiamos ne tik valstybės biudžete, bet ir kituose valstybėje sudaromuose pinigų fonduose: savivaldybių biudžetuose, Valstybinio socialinio draudimo fonde, Valstybinio privalomojo sveikatos draudimo fonde, Garantiniame fonde ir panašiai. Todėl mokesčiai vertintini kaip pagrindinis visų valstybės (savivaldybių) pajamų, ne tik valstybės biudžeto pajamų, gavimo būdas.

Mokesčiai, kaip pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas, susiję su tiek pačios valstybės, tiek beveik visų krašto subjektų bei gyventojų finansiniais interesais. Teisę įvesti valstybinius mokesčius turi tik Seimas (Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 str. 15 p. “Valstybinius mokesčius nustato Seimas, priimdamas mokesčių įstatymus”). Priimdamas mokesčių įstatymus, Seimas ne tik nustato valstybės mokesčių sistemą, bet taip pat nustato atitinkamų mokesčių mokėtojus, mokesčių objektus, tarifus (dydžius), sureguliuoja kitus esminius su apmokestinimu susijusius santykius. Mokesčių įstatymų nustatytų esminių apmokestinimo sąlygų tinkamą įgyvendinamą užtikrina atskiri valdingi mokesčių surinkimo reguliavimo įgalinimai, suteikti Vyriausybei, Finansų ministerijai, Aplinkos ministerijai, Valstybinei mokesčių inspekcija ir Muitinės departamentui prie Finansų ministerijos, savivaldybių taryboms ir kitoms institucijoms, kurios gali detalizuoti mokesčių įstatymų nuostatas ir nustatyti mokesčių surinkimo ir kitas procedūras. Tačiau bet kuriuo atveju šios institucijos privalo veikti tik neperžengdamos mokesčių

įstatymų leistų ribų ir neviršydamos joms teisės aktais suteiktų įgaliojimų. Mokesčius nustato tik pati valstybė, vadinasi, prievolę asmeniui mokėti įstatymais nustatytus mokesčius uždeda pati valstybė, o ne institucija, priėmusi atitinkamą mokesčio įstatymą, ar institucija, atsakinga už mokesčių administravimą. Taigi mokestis negali būti ir nėra susitarimo tarp valstybės ir paskiro mokesčių mokėtojo objektas. Mokesčius vienpusiškai nustato valstybė, o tai lemia ir mokesčių visuotinį privalomumą – atitinkamais įstatymais nustatytus mokesčius privalo mokėti visi asmenys, pagal atitinkamo mokesčio įstatymą pripažįstami to mokesčio mokėtojais. Mokesčių visuotinis privalomumas reiškia ne tik pareigos mokėti mokestį atsiradimą, bet ir pareigą griežtai laikytis teisės aktais nustatytos mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo tvarkos. Todėl tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo (ar vykdo netinkamai) jam nustatytą privalomą prievolę, jam gali būti taikomos mokesčių įstatymo numatytos prievolės įvykdymą užtikrinančios priemonės (pavyzdžiui, skaičiuojami delspinigiai, skiriamos baudos, taikomos administracinės ar kriminalinės sankcijos).

Su privalomumu glaudžiai susijęs ir kitas mokesčių požymis – individualiai neatlygintinas pobūdis ir negražintinumas. Mokestinės prievolės atsiradimas ir vykdymas nėra siejamas su tam tikrų paslaugų teikimu konkretaus mokesčio mokėtojo naudai, t.y. atitinkamo mokesčio sumokėjimas nėra atlyginimas (užmokestis) už valstybės ar savivaldybių (valstybės ir savivaldybių institucijų) teikiamas paslaugas, o sumokėtas mokestis nėra gražinamas jį sumokėjusiam asmeniui, išskyrus įstatymo numatytus atvejus. Tačiau šio mokesčių požymio nereikėtų suprasti ir aiškinti pernelyg supaprastintai. Renkant mokesčius yra formuojamas valstybės biudžetas ir kiti pinigų fondai, kurių lėšos naudojamos bendrosioms visuomenės reikmėms – sveikatos apsaugai, socialinei paramai, švietimui, kultūrai, aplinkos apsaugai, viešosios tvarkos palaikymui ir kt. Todėl apie mokesčius tokiu aspektu galima teigti, kad per valstybės (savivaldybės) vykdomą atitinkamų socialinių sričių finansavimą valstybė tarsi atsilygina ne individualiai konkrečiam, bet visiems mokesčių mokėtojams, o mokesčių mokėtojai mokėdami mokesčius tarsi sumoka už jiems valstybės teikiamas viešąsias paslaugas.

Visi nurodyti požymiai yra būdingi visiems privalomiems mokėjimams į biudžetą, pripažįstamiems mokesčiais, todėl jie vadintini bendraisiais mokesčių požymiais. *Jų visuma leidžia apibrėžti mokestį kaip valstybės mokesčių įstatymais nustatytą visuotinai privalomą ir individualiai neatlygintą bei negražintą piniginių juridinių ir fizinių asmenų nustatyto dydžio mokėjimą į biudžetą, siekiant gauti valstybės pajamų, reikalingų viešųjų interesų tenkinimo finansavimui.*

9.3. Mokesčių funkcijos

Pagrindinė mokesčių funkcija yra *fiskalinė (surinkti biudžeto lėšas)*. Šios funkcijos turinį sudaro siekis gauti pajamų, reikalingų valstybės (savivaldybių) veiklai. Tokios funkcijos vyravimą objektyviai lemia valstybės (savivaldybių) išlaidų buvimas ir nuolatinis augimas, kurio pagrindiniai veiksniai yra:

- Valstybės (savivaldybių) socialinės funkcijos išplitimas;
- Valstybės poreikio mokslo-tiriamąjui pobūdžio programoms, investicinėms programoms finansuoti didėjimas;
- Valstybės skolos ir jos aptarnavimo išlaidų augimas.

Tokių viešųjų išlaidų augimas objektyviai reikalauja ir didesnių valstybės pajamų, kurių gavimą pirmiausia ir užtikrina apmokestinimo plitimas. Nors fiskalinė mokesčių funkcija apskritai siejama su apmokestinimo naštos didinimu, yra nustatomos tam tikros apmokestinimo kraštutinės ribos. Apmokestinimo riba – tai tokia bendrojo vidaus produkto, perskirstomo per biudžetą, dalis kurią pasiekus jos tolimesnis didinimas lemia ryškų ekonominių ir socialinių prieštaravimų paaštrėjimą. Neigiamos pasekmės – mokesčių slėpimas ir vengimas, kapitalo išvežimas į užsienį, gyventojų migracija, šalies ekonomikos smukimas ir pan. Dabartiniu metu mokesčių įstatymai bando spręsti apmokestinimo ribos problemą, iš vienos pusės mažindami atskirų mokesčių tarifus, iš kitos - plėsdami bendrąją apmokestinimo bazę. Fiskalinė mokesčių funkcija nulemia ir per mokesčius surinktų lėšų skirstymo tvarką. Bendra taisyklė tokia – per mokesčius surinktos lėšos neturi specialios tikslinės paskirties ir yra įskaitomos į valstybės (savivaldybės) biudžetą, naudojamos pagal to biudžeto patvirtintas išlaidų kryptis Respublikos ar savivaldybių reikmėms tenkinti (išimtis – įmokos į Garantinį fondą). Per mokesčius ne tik surenkamos valstybės (savivaldybių) funkcijoms atlikti būtinos lėšos, bet yra reguliuojama ir kontroliuojama gamyba bei vartojimas, skatinamos investicijos, išlyginamos gyventojų pajamos, net gali būti daromas poveikis demografiniams procesams. Kaip 2003 m. lapkričio 17 d. nutarime konstatavo Konstitucinis teismas, “Mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos, paremiami ūkio plėtros prioritetai”. Taigi dar viena svarbi mokesčių funkcija yra reguliuojamoji: nustatydamas skirtingus pelno mokesčių tarifus valstybė gali skatinti atskirų ūkio šakų spartesnę vystymąsi, įvesdama progresinį gyventojų pajamų apmokestinimą – išlyginti gyventojų pajamas, nustatydamas skirtingus pridėtinės vertės mokesčio tarifus atskiroms prekių (paslaugų) grupėms – reguliuoti tų prekių (paslaugų) vartojimą.

9.4. Mokesčių sistemos samprata ir struktūra

15-16 a. Europos valstybėse prasidėjusi politinės valdžios centralizacija sukėlė didelių finansinių problemų. Išaugo išlaidos armijai, karaliaus rūmams, valstybiniam aparatui ir t.t. Feodaliniai monarchai nepajėgė jų padengti iš viduramžiais įprastų pajamų šaltinių – duomenų ir regalijų (monopolinė teisė gauti pajamas iš monetų kalimo, turgaviečių rinkliavų, baudų ir t.t.). Reikėjo ieškoti naujų valstybės pajamų šaltinių, juos teoriškai pagrįsti. Dėl to pasidarė aktualūs mokesčių klausimai. Nuo 17 a. vidurio iki 18 a. pabaigos buvo intensyviai kuriami apmokestinimo principai, plėtojamos apmokestinimo teisingumo idėjos. Daugelis Prancūzijos, Anglijos, Vokietijos ir kitų šalių mokslininkų pasisakė už atsargų požiūrį į mokesčius, tikslingumą juos pasitelkti tik visuotinių negandų, karo atvejais. 19-20 a. iš esmės pasikeitė mokesčių, kaip apmokėjimo už valstybės teikiamas paslaugas, supratimas traktavimas. Tapo labai aktualus klausimas, kokie mokesčiai geriau – tiesioginiai ar netiesioginiai. 19-20 a. sandūroje mokesčių sistemos didžiausiu pasiekimu pripažintas pajamų mokestis. Taigi per kelis pastaruosius šimtmečius susiformavo trys populiariausios mokesčių teorijos, grindžiamos šiomis pagrindinėmis idėjomis:

- *Mokesčiai – apmoka už vyriausybės teikiamas paslaugas.* Mokesčiai yra kaip atlyginimas už šalies vyriausybės politinę, ekonominę bei socialinę veiklą. Valstybė įgyvendina savo politiką, atsižvelgdama į visų gyventojų interesus, o mokesčiai yra kaina už vyriausybės veiklą, vidinę ramybę ir saugumo garantiją;
- *Mokesčiai yra ekonomikos stabilizavimo priemonė.* Pateisina apmokestinimo netolygumą ir siekia mokestinėmis priemonėmis didinti ekonomikos augimo spartą bei pertvarkyti visuomeninės gamybos struktūrą;
- *Mokesčiai – tai pajamų išlyginimo priemonė (Reformistinė teorija).* Šios teorijos šalininkai įrodinėja, kad tiesioginiams mokesčiams (pajamų, palikimo, dovanojimo) taikant progresinius tarifus, visuomenėje galima panaikinti turtinę nelygybę. Tokiu būdu per mokesčius būtų perskirstomos nacionalinės turtingųjų pajamos neturtingiesiems. Taip pat šios teorijos šalininkai siūlo kuo mažiau apmokestinti verslininkus, siekiant skatinti gamybos plėtojimą.

Kiekviena valstybė turi savo mokestinę sandara ir valstybinę (nacionalinę) mokesčių sistemą, kurią lemia valstybės sandaros ypatumai. Valstybės mokestinė sandara – tai valstybinės mokesčių sistemos nustatymas ir jos organizavimo principai, o valstybinė mokesčių sistema – visuma valstybėje nustatytų mokesčių sudarančių teisiškai ir ekonomiškai pagrįstą sistemą. Konkrečios valstybės valstybinė mokesčių sistema priklauso nuo valstybės sandaros ir

administracinio teritorinio suskirstymo ypatumų, todėl valstybinės mokesčių sistemos federacinėse ir unitarinėse valstybėse skiriasi. Dabartinė Lietuvos Respublikos valstybinė mokesčių sistema pradėta formuoti iš karto po nepriklausomybės atkūrimo 1990 metais, nes iki tol pagal sovietinius įstatymus rinkti mokesčiai neatitiko naujų politinio ir ekonominio gyvenimo realijų, nepriklausomos demokratinės valstybės statuso ir siekių. Pagal Konstituciją, Lietuvos Respublika yra unitarinė valstybė, kurios teritorija yra vieninga ir nedalijama į jokių valstybinius darinius, kurioje valstybės valdžią vykdo Seimas, Respublikos Prezidentas, Vyriausybė bei Teismas. Konstitucijoje įtvirtinta išimtinė Seimo galia – nustatyti valstybinius mokesčius. Vadinasi, Lietuvoje egzistuoja vieninga, paremta įstatymais valstybinė mokesčių sistema. Pagal 2004 m. balandžio 13 d. Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnį, šiandieninę valstybinę mokesčių sistemą sudaro:

- Pridėtinės vertės mokestis;
- Akcizai;
- Gyventojų pajamų mokestis;
- Nekilnojamojo turto mokestis;
- Žemės mokestis;
- Mokestis už valstybinius gamtos išteklius;
- Naftos ir dujų išteklių mokestis;
- Mokestis už aplinkos teršimą;
- Konsulinis mokestis;
- Žyminis mokestis;
- Paveldimo turto mokestis;
- Privalomojo sveikatos draudimo įmokos;
- Įmokos į Garantinį fondą;
- Valstybės rinkliava;
- Loterijų ir azartinių lošimų mokestis;
- Mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą;
- Pelno mokestis;
- Valstybinio socialinio draudimo įmokos;
- Pertekliaus mokestis cukraus sektoriuje;
- Gamybos mokestis cukraus sektoriuje;
- Muitai;

- Atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą;
- Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise;
- Socialinis mokestis;
- Papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestis.

Apibendrinant teigtina, kad *mokesčių sistema* – tai viena su kitu susijusių (teisiškai, ekonomiškai), įstatymais reglamentuojamų mokesčių visuma, privaloma mokėti į valstybės (savivaldybės) piniginius fondus.

9.5. Mokesčių rūšys

Mokesčiai kaip piniginė prievolė valstybei, svarbus valstybės (savivaldybės) pajamų gavimo šaltinis, pasižymi vidine įvairove, nulemiančia jų klasifikavimo galimybę ir būtinybę. Kaip mokesčių klasifikavimo pagrindas gali būti taikomi įvairūs kriterijai. *Pagal tai koks konkretaus mokesčio struktūrinis elementas* – mokesčio mokėtojas ar mokesčio objektas – yra esminis, skiriami personaliniai (personal) ir objektiniai (in rem) mokesčiai. Personaliniams mokesčiams būdinga tai, kad apmokestinimo konkrečiu mokesčiu tvarka ir dydis priklauso nuo paties mokesčio mokėtojo ypatumų. Pavyzdžiui, apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu ar paveldimo turto mokesčiu tvarka priklauso nuo to, ar šių mokesčių mokėtojas yra nuolatinis, ar nenuolatinis Lietuvos Respublikos gyventojas; apmokestinimo pelno mokesčiu – nuo to, ar mokesčio mokėtojas yra Lietuvos, ar užsienio apmokestinamasis vienetas, ir t.t.) Personalinių mokesčių srityje mokesčio mokėtojo teisinė padėtis dažniausiai nepriklauso nuo kriterijų, susijusių su apmokestinimo objektu, o nustatant apmokestinimo objektiniais mokesčiais sąlygas esminis yra kaip tik apmokestinimo objektas. Pavyzdžiui, apmokestinant nekilnojamąjį turtą nekilnojamojo turto mokesčiu esminės reikšmės turi tai, ar toks turtas nuosavybės teise priklauso fiziniam ar juridiniam asmeniui, ar jis yra naudojamas ūkinei veiklai ir pan.

Pagal mokesčius mokančių subjektų ypatybes skiriami juridinių asmenų, fizinių asmenų (gyventojų) mokami bei visuotinai mokami mokesčiai. Antai tik juridiniai (ir jiems prilyginti) asmenys moka pelno mokestį, mokestį už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise, daro įmokas į Garantinį fondą, atkaitymus pagal Miškų įstatymą ir pan.; fiziniai asmenys (gyventojai) moka gyventojų pajamų, paveldimo turto mokestį; prie visuotinai mokamų mokesčių priskirtini žemės mokestis, žyminis mokestis, valstybės rinkliava, nekilnojamojo turto mokestis ir t.t.

Pagal įskaitymo į biudžetą tvarką skiriami priskirtieji ir reguliuojamieji mokesčiai. Priskirtieji mokesčiai – tie, kurie pagal konkrečius įstatymus yra įskaitomi į konkretų biudžetą (specialiąją biudžeto tikslinę programą, valstybės pinigų fondą) visos apimties (pavyzdžiui, nekilnojamojo turto mokestis, žemės mokestis, konsulinis mokestis, kurie yra visi įskaitomi į valstybės ar savivaldybės biudžetą) ar atitinkama procentine dalimi (pavyzdžiui, akcizas, kuris yra įskaitomas tiek į valstybės biudžetą, tiek į Kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo sąskaitą); reguliuojamieji – kurie kasmet paskirstomi tarp skirtingų biudžetų nustatyta procentine dalimi (gyventojų pajamų mokestis, kuris yra paskirstomas tarp savivaldybių biudžetų). Mokesčiai įskaitomi tiek į valstybės (savivaldybės) biudžetą, tiek ir į specialiąsias biudžeto programas ar tikslinius valstybės pinigų fondus. Todėl šiuo požiūriu yra skiriami valstybės biudžetui priskirti, savivaldybių biudžetų ir tiksliniai mokesčiai. Į valstybės biudžetą įskaitomi pelno, konsulinis, ir žyminis mokestis, PVM ir pan.; į savivaldybių biudžetus – gyventojų pajamų, žemės, nekilnojamojo turto, paveldimo turto mokestis ir pan.; biudžetams prisikirti mokesčiai (išskyrus kai kurias išimtis) ypatingi tuo, kad per juos surinktos lėšos neturi tikslinės paskirties - jos yra įskaitomos į atitinkamo biudžeto surenkamąją sąskaitą ir naudojamos pagal to biudžeto patvirtintus asignavimų straipsnius. Skirtingai nuo jų, specialieji tiksliniai mokesčiai (privalomojo sveikatos draudimo įmokos, valstybinio socialinio draudimo įmokos, įmokos į garantinį fondą ir kiti) yra įskaitomi į atitinkamus tikslinius pinigų fondus (specialiųjų biudžeto programų sąskaitas) ir naudojami konkrečioms priemonėms, kurioms įgyvendinti ir yra specialiai įsteigtas fondas (patvirtinta specialioji biudžeto programa), finansuoti.

Pagal apmokestinimo objekto ypatumus skiriami pelno, pajamų, turto ir vartojimo mokesčiai. Pajamų skaičiuojami nuo mokesčio mokėtojo bendrųjų pajamų (visumos įplaukų, kurias jis gauna per mokesstinį laikotarpį iš savo veiklos) paprastai neatsižvelgiant į mokesčio mokėtojo patirtas sąnaudas pajamoms gauti (gyventojų su darbo santykiais susijusių pajamų mokestis ir pan.). Pasaulio mokesčio sistemos skiria dvi pajamų mokesčių rūšis – visuotinę ir padalintą visuotiniu pajamų mokesčiu taikant vienodą mokesčio tarifą yra apmokestinamos visos mokesčio mokėtojo gautos pajamos, nepriklausomai nuo jų gavimo šaltinio (Didžioji Britanija, JAV). Padalintam pajamų mokesčių tipui būdinga tai, kad mokesčių mokėtojo gautos pajamos diferencijuojamos pagal jų gavimo šaltinius ir apmokestinamos pagal skirtingus mokesčio tarifus. Pelno mokesčio objektas yra mokesčio mokėtojo gautas pelnas (grynosios pajamos) iš jo veiklos (pelno mokestis, atskaitymai pagal Miškų įstatymą). Skaičiuojant pelno mokesčio bazę reikalingi ne tik duomenys apie mokesčio mokėtojo gautas bendrąsias pajamas, bet ir žinios apie jo patirtas sąnaudas pajamoms gauti. Skirtumas tarp mokesčio mokėtojo bendrųjų pajamų ir jų gavimo išlaidų sudaro pelno

mokesčio objektą. Turto (daiktinių) mokesčių ėmimas yra siejamas su atitinkamo turto turėjimu ar turto prieaugiu. Šių mokesčių skaičiavimui ir dydžiui neturi reikšmės nauda, kurią mokesčio mokėtojas gauna iš turto, pats mokesčio mokėtojo turto buvimo ar turto įgijimo faktas jau yra pakankamas pagrindas turtui apmokestinti. Todėl asmuo, turintis savo dispozicijoje atitinkamą turtą (daiktą), privalo perduoti valstybei dalį savo nuosavybės mokesčio forma. Tai jis gali padaryti arba perduodamas valstybei dalį savo materialaus turto (realusis turto mokestis), arba sumokėdamas mokestį pinigais, nesumažindamas jo valdomo turto vertės (nominalusis turto mokestis). Apmokestinimo objektas gali būti tiek nekilnojamasis turtas (daiktas – žemė, statiniai, inžinieriniai įrenginiai), tiek ir kilnojamasis turtas (daiktas – piniginės lėšos, vertybiniai popieriai, transporto priemonės, juvelyriniai dirbiniai), o mokesčio dydis (tarifas) dažniausiai proporcingas apmokestinamojo turto mokestinei vertei. Specifinis turto mokesčio porūšis yra turto prieaugio mokesčiai (paveldimo turto mokestis, turto konjunktūrinės vertės padidėjimo mokestis). Šiuo atveju privalo mokėti mokestį (didesnio tarifo mokestį) siejama su turto vertės išaugimu. Kiti turto mokesčiai skaičiuojami pagal proporcinį tarifą, o turto prieaugio mokesčiai pagal progresinį tarifą. Vartojimo mokesčių (PVM, akcizas) objektas – įvairių vartojimo reikmenų, prekių ar paslaugų vartojimas. Tokių mokesčių specifika ta, kad mokesčio dydis (suma) yra įskaitomas į prekės ar paslaugos kainą, todėl faktiškai šiuos mokesčius sumoka prekių (paslaugų) vartotojai, o ne įstatyminiai tokių mokesčių mokėtojai (prekių gamintojai, paslaugų teikėjai, importuotojai).

Pagal mokesčių mokėjimo periodiškumą skiriami pastovūs (reguliarūs) ir vienkartiniai mokesčiai. Pastovūs mokesčiai, kurių yra dauguma (pelno, gyventojų pajamų, PVM, nekilnojamąjo turto mokestis ir kiti), mokami nuolatos įstatymo nustatytais terminais tol, kol atitinkamo mokesčio mokėtojas užsiima tam tikra apmokestinamąja veikla ir naudojami apmokestinamuoju turtu. Vienkartiniai mokesčiai imami už tam tikrus vienkartinio pobūdžio veiksmus, nesudarančius tarpusavyje sistemos – valstybės rinkliavos, žyminis mokestis, paveldimo turto mokestis ir pan.

Atsižvelgiant į tai, *koks mokesčio tarifas taikomas mokestyje*, skiriami procentiniai ir fiksuoti mokesčiai. Procentinių mokesčių dydis nustatomas procentais mokesčio bazei (pelno mokestis, gyventojų pajamų mokestis, nekilnojamąjo turto mokestis ir kiti), o fiksuotų – tvirta pinigų suma mokesčio bazei (valstybės rinkliava, konsulinis mokestis ir pan.).

Be to pagal apmokestinimo būdą mokesčiai gali būti tiesioginiai ir netiesioginiai. Tiesioginius mokesčius (kurių yra dauguma) moka tiesiogiai atitinkamo apmokestinamojo objekto turėtojai ar naudotojai (pajamas gaunantys (uždirbantys) gyventojai, pelną gaunantys juridiniai asmenys, žemės savininkai ir pan.), t.y. asmenys, kuriuos mokesčių įstatymai įvardija kaip

atitinkamo mokesčio mokėtojus. Taigi tiesioginio mokesčio faktinis ir įstatyminis mokėtojas sutampa viename asmenyje. Netiesioginiam apmokestinimui (PVM, akcizas) būdinga tai, kad mokestis sudaro prekės (paslaugos) kainos priedą ir nėra susijęs su mokesčio mokėtojo turtu ir pajamomis. Faktiškai netiesioginius mokesčius sumoka prekių (paslaugų) vartotojai, o įstatyminis mokesčio mokėtojas (gamintojas, tiekėjas) tik perveda surinktus mokesčius į biudžetą (Mokesčių teisė, A.Medelienė, B.Sudavičius, 2011, p. 41-43).

9.6. Apmokestinimo struktūros esmė ir reikšmė

Visi mokesčiai įgyvendinami pagal tam tikro apmokestinimo instrumentarijų, kuris apima mokesčių elementus, mokesčio ėmimo būdą bei nustatymo metodą. Kiekvienas mokestis - tai sudėtinga sistema, kuri apima keletą, pagal tik šiam mokesčiui būdingą logiką tarpusavyje suderintų, elementų. Mokesčio elementai sudaro galimybę kiekvieną mokestį analizuoti ir vertinti bendroje mokesčių sistemoje, remiantis tais pačiais pjuviais, o tai labai svarbu formuojant efektyvią mokesčių sistemą, tolygiai paskirstant mokesčių našą fiziniams ir juridiniams asmenims, nustatant realius mokesčių šaltinius ir pan. Dėl savo reikšmingumo valstybei ir kitiems teisinių santykių subjektams apmokestinimas kiekvienu konkrečiu mokesčiu turi būti aiškiai apibrėžtas, t.y. kiekvienas mokesčio įstatymas, nustatydamas apmokestinimą konkrečiu mokesčiu, privalo pateikti pakankamai informacijos, reikalingos tiek to mokesčio mokėtojui, kad šis tinkamai vykdytų jam nustatytą mokestinę prievolę, tiek ir mokesčių administratoriui, kad jis galėtų veiksmingai įgyvendinti su to mokesčio administravimu susijusius įgalinimus. Kitu atveju galėtų ne tik atsirasti prielaidų vengti ar slėpti mokesčius, bet ir sąlygų mokesčių administratoriui (jo pareigūnui) piktnaudžiauti jam įstatymo suteiktais įgalinimais (Mokesčių teisė, A.Medelienė, B.Sudavičius, 2011, p. 78). Galima išskirti šiuos *mokesčių elementus*:

- *Mokesčio subjektas (mokėtojas)* - fizinis ar juridinis asmuo, privalantis mokėti mokesčius ar rinkliavas įstatymų nustatyta tvarka. Kiekvienas turi atskirus konkrečius to mokesčio mokėtojus, priklausomai nuo mokesčio paskirties. Mokesčių subjektas ne visada sutampa su tikroju mokesčių mokėtoju. Mokesčių mokėtojas juridiskai neatsakingas už mokesčio mokėjimą bet dėl įstatymiškai numatytos mokesčio perkėlimo tvarkos yra tikrasis mokesčio mokėtojas. Tokia mokesčio perkėlimo sistema taikoma vartojimo mokesčiams (pavyzdžiui, pridėtinės vertės mokesčiui, akcizui). Valstybinės mokesčių organizacijos šiuos subjektus įtraukia į privalomųjų mokesčių mokėtojų sąrašus. Asmens pareiga mokėti tam tikrą mokestį nutraukiama, kai mokestis sumokamas arba kai jis įstatymų atšaukiamas;

- *Mokesčio objektas* - įstatymais apmokestinamos prekės, paslaugos, pajamos, turtas. Tai fizinį ar juridinių asmenų pajamos, turtas bei parduodamo turto kitiems asmenims vertė, tam tikros veiklos rūšys, prekių bei paslaugų pridėtinė vertė, teisė naudotis gamtos ištekliais, vertybinių popierių finansinių bei kreditinių operacijų rezultatai ir kiti objektai. Atskiras mokestis turi vieną arba kelis apmokestinimo objektus. Tai priklauso nuo mokesčio pobūdžio (pavyzdžiui, žyminis ar konsulinis mokestis turi daug apmokestinamųjų objektų, o įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis – vieną objektą).
- *Mokesčio šaltinis* - tai subjektų pajamos (pelnas, darbo užmokestis, renta, palūkanos, dividendai), iš kurių mokami mokesčiai. Kartais mokesčio objektas ir šaltinis gali sutapti (pavyzdžiui, pelnas, asmens pajamos);
- *Apmokestinimo vienetas* – tai ta mokesčio objekto dalis, kuriai nustatomas mokesčių tarifas. Apmokestinimo vienetu dažniausiai laikomas mokesčio objekto matavimo vienetas (pavyzdžiui, pajamų mokesčio vienetas yra šalies piniginis vienetas, žemės mokesčio – aras, hektaras, ir pan.);
- *Mokesčio tarifas* – mokesčio dydis už vieną apmokestinimo vienetą. Mokesčių tarifai gali būti nustatyti absoliučiais dydžiais ir procentais. Procentiniai mokesčių tarifai finansinėje praktikoje būna proporciniai ir progresiniai, o kartais ir regresiniai. *Proporciniai*, kai visam mokesčių objektui (kiekvienam jo apmokestinimo vienetui) taikomas vienodas procentas. *Progresiniai*, kai procentas didėja, didėjant mokesčių objektui. Kitaip tariant, tai yra mokestis, kurio tarifas didėja, didėjant žmogaus gaunamoms pajamos. Skaičiavimams pagal progresinį tarifą sudaroma mokesčių tarifų skalė. Progresinis tarifas gali būti pagrįstas paprasta ar sudėtinga (laipsniuota) progresija. Pirmu atveju padidėję tarifai taikomi visam mokesčių objektui, antru atveju - objektas skaldomas į atskiras dalis ir kiekvienai sekančiai daliai taikomas vis didėjantis tarifas. *Regresiniai* - analogiška progresinių tarifų schema, tik tarifai ne didėja, o mažėja. Regresiniai mokesčiai skatina legalizuoti pajamas ir mokėti didesnes sumas (absoliučiais skaičiais) į biudžetą;
- *Mokesčio ėmimo būdas* yra tiesioginis (iš pajamų) ir netiesioginis (per kainų sistemą). Pagal tai mokesčiai atitinkamai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius.

Aukščiau išvardinti elementai sudaro normatyvinę mokesčio struktūrą. Konkretaus tipo mokesčio normatyvinė struktūra daugiau ar mažiau vienodai suprantama visame pasaulyje.

9.7. Apmokestinimo principai

Apmokestinimo principai yra pagrindinės nuostatos, kuriomis vadovaujantis nustatoma (kuriam) valstybės mokesčių sistema ir įgyvendinamas mokesčių administravimas. Šiuo metu apmokestinimo principų svarba yra pripažinta ir įstatymų leidėjo lygmeniu – 2004 m. balandžio 13 d. Mokesčių administravimo įstatyme.

Mokesčių nustatymo tik įstatymu principas

Šis principas lemia, kad bet koks valstybinis mokestis, negali būti nustatytas, keičiamas ar panaikinamas kitaip, nei įstatymu. Lietuvos Respublikoje šis principas įtvirtintas Konstitucijos 66 straipsnyje ir Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 2 dalyje, kuri skelbia: „Atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomas tik įstatymu“. Mokesčio nustatymas įstatymo forma reiškia, kad priimdamas atitinkamo mokesčio įstatymą Seimas ne tik įteisina patį mokestį, bet ir aiškiai įvardija pagrindinius šio mokesčio struktūrinius elementus. Šis principas svarbus dėl to, kad bendriausia prasme mokesčio nustatymas yra siejamas su nuosavybės paėmimu. Taigi tik įstatymo forma galima užtikrinti privačios nuosavybės neliečiamybę ir priversti mokesčių mokėtoją dalį savo nuosavybės perduoti valstybei.

Tarptautinių sutarčių viršenybės principas

Šis principas reiškia tai, kad tais atvejais, kai Seimo ratifikuotose, įsigaliojusiose ir Lietuvos Respublikoje taikomose tarptautinėse sutartyse apmokestinimo klausimais yra nustatytos kitokios taisyklės, nei nacionaliniuose mokesčių įstatymuose, prioritetas teikiamas tarptautinėms sutartims. Pagal tarptautinių sutarčių įstatymo 11 straipsnį įsigaliojusias sutartis privalu vykdyti. Tarptautinės sutarties įsigaliojimo tvarka paprastai yra nustatoma jau pačioje sutartyje, o oficialius pranešimus apie įsigaliojusias tarptautines sutartis skelbia Užsienio reikalų ministerija. Todėl sprendžiant klausimą, kokį mokesčių teisės aktą privalu taikyti konkrečiu atveju, būtina išsiaiškinti, ar atitinkama tarptautinė sutartis yra įsigaliojusi (o ne tik Seimo ratifikuota) ir ar yra taikoma.

Mokesčių sistemos (apmokestinimo) teisingumo principas

Šis principas reikalauja mokesčių (kartu ir apmokestinimo apskritai) sistemą valstybėje organizuoti taip, kad ji užtikrintų teisingą ir proporcingą mokesčių naštos paskirstymą tarp atitinkamo mokesčio mokėtojų, tarp juridinių ir fizinių asmenų ir pan., siekiant, kad kiekvienas asmuo perduotų valstybei atitinkamą savo pajamų dalį pagal galimybes. Šis principas

įgyvendinamas nustatant skirtingus pagrindinius pajamų neapmokestinamuosius minimumus, taikant progresinį apmokestinimą, atleidžiant nuo mokesčių atskiras kategorijas asmenų ar objektų ir t.t.

Mokesčių mokėtojų lygybės principas

Šis principas tiesiogiai išplaukia iš konstitucinio asmens lygybės principo, reiškia, kad taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs. Šis principas ir jo įgyvendinimas reikštų, kad mokesčių įstatymai neturėtų sudaryti išskirtinių apmokestinimo sąlygų (privilegijų) atskiriems mokesčių mokėtojams ar jų grupėms kitų mokesčių mokėtojų atžvilgiu priklausomai nuo jų vykdomos veiklos pobūdžio ir rūšies ar net paties mokesčių mokėtojo statuso. Tačiau formalus šio principo laikymasis reikštų, kad visi asmenys, pagal įstatymą esantys atitinkamo mokesčio mokėtojais, privalėtų mokėti mokestį neįvertinus jų galimybių tą daryti, kas iš esmės prieštarautų klasikiniam apmokestinimo ekonominio veiksmingumo principui (kiekvienas pilietis turi dalyvauti savo valstybės išlaikyme pagal savo išgales). Vertinant mokesčių lengvatas mokesčių lygybės principo atžvilgiu, būtina atsižvelgti ir į Konstitucinio teismo doktriną šiuo klausimu, pagal kurią yra leidžiama įstatymais nustatyti „nevienodą teisinį reguliavimą tam tikrų asmenų kategorijų, esančių skirtingose padėtyse, atžvilgiu“ (1996 m. sausio 24 d. Konstitucinio teismo nutarimas). Įgyvendinant šį principą siekiama, kad mokesčiai atliktų savo pagrindinę funkciją – užtikrintų valstybės (savivaldybės) pajamų gavimą, o ne spręstų pavienių ūkio subjektų ekonomines problemas kitų subjektų sąskaita. Šio principo praktinis įgyvendinimas reikštų mokesčių lengvatų nustatymo ir taikymo maksimalų apribojimą ir detalų reglamentavimą. Lengvatų taikymas turi būti numatytas pačiame mokesčio įstatyme, todėl teisę į konkrečią mokesčių lengvatą įgyja tik tie asmenys, kurie atitinka atitinkamame įstatyme nustatytas sąlygas.

Mokesčių visuotinio privalomumo principas

Šis principas lemia, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti įstatymu jam nustatytus mokesčius, laikytis nustatytos mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos.

Apmokestinimo aiškumo principas

Šis principas reikalauja, kad mokesčių įstatymuose būtų aiškiai ir nedviprasmiškai atskleistas mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo bei pasibaigimo pagrindai ir tvarka. Įgyvendinus šį principą, mokesčių teisės aktai turėtų sudaryti vientisą, darnią ir aiškią sistemą. Šis principas siejamas su teisės aktų neaiškumų mokesčių mokėtojo naudai principu.

Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ir neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Tokio principo įstatyminių įtvirtinimų lėmė apmokestinimo santykių įvairovė ir nuolatinė kaita, į kurią ne visada adekvačiai ir laiku spėja reaguoti mokesčių įstatymus taikantis subjektas ir mokesčių mokėtojas. Dėl to atsiranda spragų, kurioms užpildyti tam tikra prasme ir yra taikomas minėtas principas, - neaiškumai ir prieštaravimai, kylantys dėl mokesčių teisės akto turinio, turi būti aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Šis principas taikytinas tiek administruojant mokesčių surinkimą, tiek sprendžiant mokestinius ginčus.

Viešumo principas

Šio principo įgyvendinimas turi ne tik sudaryti sąlygas ūkio subjektams, nevyriausybinėms organizacijoms, verslo asociacijoms ir kitiems asmenims iš anksto susipažinti su rengiamais mokesčių įstatymų projektais, reikšti pastabas ir pasiūlymus, bet ir gauti atitinkamą informaciją apie mokesčių teisės aktus mokesčių administratoriaus veiklą ir t.t.

Mokesčių administravimo veiksmingumo principas

Jo esmę sudaro tai, kad mokesčių įstatymais siekiama sukurti tokią mokesčių administravimo sistemą, kuri užtikrintų mokesčių surinkimą mažiausiomis sąnaudomis (t.y. mažintų netiesioginę mokesčių našta). Mokesčių administravimo veiksmingumas didžiaja dalimi priklauso nuo to, kaip patys mokesčių mokėtojai dalyvauja šiame procese, todėl Mokesčių administravimo įstatymas didelį dėmesį skiria mokesčio mokėtojo statusui, jo teisių (ne tik pareigų) įtvirtinimui.

Turinio viršenybės prieš formą principas

Šis principas nustato, kad viršenybė teikiama mokestinių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne formaliai jos išraiškai. Šis principas taikytinas ir mokesčių mokėtojo, ir mokesčių administratoriaus atžvilgiu. Mokesčių mokėtojo atžvilgiu šis principas reiškia, kad mokesčių administratorius, kontroliuodamas mokesčių mokėtojų veiksmus, turi teikti prioritetą jo veiklos turiniui, o ne formalios išraiškos įvertinimui, kuris turi būti atliekamas laikantis įstatymų. Pavyzdžiui, Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnis nustato, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinės naudos (nukelti mokesčio mokėjimo terminą, sumažinti mokėtiną sumą ir pan.), mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokestį turi taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, t.y. neatsižvelgdamas į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką atkurti iškreipiamas ar slepiamas

aplinkybes, su kuriomis įstatymas sieja apmokestinimą, ir pagal tai apskaičiuoti mokesťį, ir t.t. Mokesčių mokėtojo atžvilgiu šis principas taikomas tiek mokesčių administravimo, tiek mokesťinių ginčų metu, o mokesčių administratoriui – tik sprendžiant mokesťinius ginčus, kai mokesťinį ginčą nagrinėjanti institucija nustato mokesčių administratoriaus veiksmus turėjus tam tikrų Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio pažeidimų elementų, t.y. nepagrįstai taikius jo normą.

Bendradarbiavimo principas

Šis principas lemia, kad mokesčių administratorius privalo padėti mokesčių mokėtojui įgyvendinti jo teises ir pareigas. Todėl jis: šviečia ir konsultuoja; nemokamai aprūpina mokesčių deklaracijų blankais ir aiškina jų užpildymo tvarką; informuoja apie mokesčių administratoriaus pareigūnų veiksmų apskundimo galimybę; rengia susitikimus su mokesčių mokėtojais ir pan. Mokesčių mokėtojai savo ruožtu ne tik savanoriškai atlieka savo mokesťines pareigas, bet ir turi nekliudyti mokesčių administratoriui įgyvendinti jo teises, teikti jo funkcijoms atlikti reikalingus dokumentus ir kitą informaciją ir t.t. (Mokesčių teisė, A.Medelienė, B.Sudavičius, 2011, p. 104-108).

10. MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMAS

10.1. Mokesčių administravimo samprata

Ypatinga mokesčių svarba formuojant valstybės (biudžetą) pajamas objektyviai lemia veiksmingos mokesčių surinkimo valdymo (administravimo) sistemos sukūrimo būtinybę. Mokesčių administravimas apima visumą priemonių, kurias taiko valstybės ir savivaldybės institucijos, siekdamos nustatyti ir surinkti mokesčius bei kitus piniginius mokėjimus. Mokesčių administravimas gali būti suprantamas ir aiškinamas tiek plačiąja, tiek ir siaurąja prasmėmis. *Plačiąja prasme mokesčių administravimas* - tai kompetentingų valstybės (savivaldybės) institucijų - Lietuvos Respublikos Seimo, Vyriausybės, Finansų ministerijos, Valstybinės mokesčių inspekcijos ir kitų - praktinę veiklą priimančią ir įgyvendinančią mokesčių įstatymus. Dalis šių institucijų (Seimas, Vyriausybė ir kitos) dalyvauja mokesčių administravimo procese tik priimdamos atitinkamus teisės aktus, t.y. nustatydamos pačius mokesčius ir reguliuodamos jų surinkimo procesą, kitos (Valstybinė mokesčių inspekcija ir Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba ir kt.) dalyvauja tiek reguliuojant mokesčių administravimo procedūras, tiek jas įgyvendinant. Taigi mokesčių administravimas

plačiaja prasme apima: mokesčių nustatymą (įteisinimą), mokesčių surinkimo proceso organizavimą ir įgyvendinimą, mokesčių surinkimo priežiūrą. *Siaurąja prasme mokesčių administravimas* – tai mokesčių administratoriaus funkcijų įgyvendinimas, taip pat mokesčių ir kituose įstatymuose nustatytų mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas ir teisių įgyvendinimas. Tačiau ir tokia mokesčių administravimo samprata, nors ir įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatyme, yra pernelyg plati, nes įtraukia į mokesčių administravimą ir tokią veiklą, kuri nėra tiesiogiai susijusi su valdymu (administravimu) – mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų įgyvendinimą. Tuo pačiu mokesčių administravimas yra vertinamas kaip bendrosios viešojo administravimo sistemos sudėtinė dalis.

10.2. Mokesčius administruojančio institucijos

Mokesčių surinkimą užtikrina ir prižiūri specialiai tam įsteigtos valstybės institucijos. Jos ne tik tikrina, kaip mokesčių mokėtojai vykdo savo mokestinę prievolę, bet taip pat išieško laiku nesumokėtus ar visai nesumokėtus mokesčius, atlieka kitas mokesčių administravimo funkcijas ir procedūras. Lietuvoje šios institucijos apibendrintai vadinamos mokesčių administratoriumi. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnį, *mokesčių administratorius* – tai už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje. Tokia institucija visų mokesčių, išvardytų Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje (išskyrus muitus), atžvilgiu yra Valstybinė mokesčių inspekcija. Muitus (taip pat tam tikra apimtimi pridėtinės vertės mokestį ir akcizą) administruoja Lietuvos Respublikos Muitinė (Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos, teritorinės muitinės ir specialiosios muitinės įstaigos, t.y. Muitinės kriminalinė tarnyba, Muitinės laboratorija ir kt.). Atskirus mokesčių administravimo įgalinimus turi ir institucijos, kurioms mokesčių administravimas nėra pagrindinė veiklos kryptis (Aplinkos apsaugos ministerija (jos įgaliota institucija), dalyvauja administruojant mokestį už valstybinius gamtos išteklius ir aplinkos teršimą, taip pat naftos ir dujų išteklių mokestį bei atskaitymus nuo pajamų pagal Miškų įstatymą; Žemės ūkio ministerija, dalyvauja administruojant cukraus sektoriaus mokesčius; Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba, administruoja valstybinio socialinio draudimo įmokas ir iš dalies privalomojo sveikatos draudimo įmokas. Tačiau šių institucijų priimtų sprendimų, pareigūnų veiksmų apskundimui Mokesčio administravimo įstatymo nuostatos netaikomos.

Valstybinė mokesčių inspekcija

Valstybinė mokesčių inspekcija – prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos įsteigta institucija. Valstybinę mokesčių inspekciją sudaro:

- Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos – centrinis mokesčių administratorius;
- Teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos – vietos mokesčių administratoriai.

Pagrindiniai Valstybinės mokesčių inspekcijos uždaviniai yra:

- Padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas;
- Įgyvendinti mokesčių įstatymus;
- Užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti.

Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų ministerijos vadovauja viršininkas. Jį į pareigas priima ir iš pareigų atleidžia finansų ministras Valstybės tarnybos įstatymo nustatyta tvarka. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos struktūrą tvirtina jos viršininkas, suderinęs su finansų ministru. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos pavaldi ir atskaitinga Finansų ministerijai. Teritorinių valstybinių mokesčių inspekcijų skaičių bei jų teritorines veiklos zonas nustato finansų ministras Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko teikimu. Teritorinė valstybinė mokesčių inspekcija pavaldi ir atskaitinga Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų ministerijos. Centrinis mokesčių administratorius pagal kompetenciją atlieka tokias pagrindines funkcijas:

- Organizuoja mokesčių mokėtojų švietimą ir konsultavimą;
- Suderinęs su Finansų ministerija teikia apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus;
- Nustato mokesčių mokėtojų aptarnavimo prioritetus ir procedūras;
- Vietos mokesčių administratoriui nustato mokesčių prievolių bei sumokėtų mokesčių apskaitos procedūras ir kontroliuoja, kaip jų laikomasi;
- Nustato mokesčių permokų (skirtumų) ir nepagrįstai (neteisingai) išieškotų mokesčių, baudų bei delspinigių grąžinimo (įskaitymo) procedūras;
- Nustato mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo kontrolės prioritetus bei procedūras;
- Kontroliuoja, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai;
- Nustato mokesčių nepriemokų išieškojimo prioritetus ir procedūras;
- Nagrinėja mokesčius ginčus;

- Sprendžia abipusio susitarimo procedūrą, numatytą Lietuvos Respublikos sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse arba Konvencijoje 90/436/ EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną, taikymo klausimus. Šią funkciją kaip centrinis mokesčių administratorius atlieka tik Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos;
- Atstovauja valstybės interesams teismuose ir kitose institucijose;
- Kaupia ir apibendrina geriausių įvairių procedūrų mokesčių administravimo srityje atlikimo praktiką ir su ja supažindina vietos mokesčių administratorius;
- Lietuvos Respublikos Seimo, Vyriausybės, Finansų ministerijos pavedimu priima mokesčių įstatymų lydimočius teisės aktus bei rengia jų projektus;
- Priima įstatymų lydimočius teisės aktus, kurių leidimas priklauso centrinio mokesčių administratoriaus kompetencijai;
- Teikia Finansų ministerijai pasiūlymus dėl įstatymų ir kitų teisės aktų mokesčių klausimais įgyvendinimo, mokesčių administravimo gerinimo;
- Bendradarbiauja su Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybinėmis, visuomeninėmis, tarptautinėmis bei kitomis įstaigomis ir institucijomis;
- Kaip kompetentinga institucija bendradarbiauja su užsienio valstybių mokesčių administracijomis (kompetentingomis institucijomis);
- Koordinuoja, kontroliuoja ir metodiškai vadovauja vietos mokesčių administratoriaus darbui bei periodiškai įvertina jo darbo rezultatus;
- Valdo mokesčių mokėtojų registrą. Šią funkciją kaip centrinis mokesčių administratorius vykdo tik Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos;
- Nustato į biudžetą mokamų mokesčių apskaitos politiką ir tvarko į biudžetą mokamų mokesčių apskaitą.

Vietos mokesčių administratorius pagal savo kompetenciją atlieka tokias pagrindines funkcijas:

- Teikia mokesčių mokėtojams konsultacijas dėl mokesčių mokėjimo ir informaciją apie įstatymus bei kitus teisės aktus mokesčių klausimais;

- Priima iš mokesčių mokėtojų mokesčių deklaracijas, kitus atskaitomybės dokumentus bei išduoda atitinkamus mokesčių deklaravimą ir kitus mokesčių mokėtojo atliktus veiksmus patvirtinančius dokumentus;
- tvarko į biudžetą mokamų mokesčių apskaitą;
- Registruoja mokesčių mokėtojus bei tvarko mokesčių mokėtojų registrą. Šią funkciją kaip vietos mokesčių administratorius atlieka tik teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos;
- Įstatymų nustatyta tvarka paskirsto biudžetams mokesčių sumas;
- Vykdo savivaldybės institucijų sprendimus dėl mokesčių į jos biudžetą lengvatų taikymo. Šią funkciją kaip vietos mokesčių administratorius atlieka tik teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos;
- Kontroliuoja, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai;
- Pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso nuostatas teikia specialisto išvadas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu;
- Priverstinai išieško mokesčines nepriemokas;
- Gražina (įskaito) mokesčių mokėtojams permokų (skirtumų), neteisėtai išieškotų mokesčių, delspinigių ir baudų sumas;
- Nustatyta tvarka bendradarbiauja ir keičiasi informacija su kitais Lietuvos mokesčių administratoriais, valstybės bei savivaldybės įstaigomis ir institucijomis.

10.3. Mokesčių administratoriaus sąvoka, jo teisės ir pareigos

Mokesčių administratorius – už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje.

Mokesčių administratoriaus pareigos:

- *Skatinti savanorišką mokesčių sumokėjimą.* Mokesčių administratorius (jo pareigūnas) vykdo šviečiamąją, aiškinamąją veiklą mokesčių mokėtojams rengdamas seminarus, informacinius leidinius, talpindamas ir skleisdamas informaciją elektroniniu ir įprastu būdu per masinės informacijos ir kitas priemones, aiškindamas mokesčių sumokėjimo reikšmę visuomenės ir valstybės gyvenime bei detalai supažindindamas ir paaiškindamas mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarką;
- *Nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių.* Mokesčių administratorius, vykdydamas jam pavestas funkcijas, privalo nepažeisti mokesčių mokėtojų teisių, kurios yra įtvirtintos Mokesčių administravimo įstatyme;

- *Tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų.* Šios pareigos tikslas – užtikrinti teisingumo ir visuotinio privalomumo principo realizavimą mokesčių administravimo procese bei siekti, kad nebūtų pažeidžiamos mokesčių mokėtojų teisės ir teisėti interesai;
- *Pagal savo kompetenciją ginti teisėtus valstybės interesus.* Mokesčių administratorius, vykdydamas jam įstatymų nustatytas funkcijas, atstovauja valstybei ir privalo ginti jos teisėtus interesus;
- *Užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą.* Informacijos apie mokesčio mokėtoją slaptumą bei jos paskleidimą reglamentuojamas Mokesčių administravimo įstatyme;
- *Naudotis savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis.* Ši nuostata įpareigoja mokesčių administratorių naudotis savo teisėmis, numatytomis Mokesčių administravimo įstatyme tik tiek, kiek tai yra susiję su mokesčio administratoriaus funkcijų įgyvendinimu;
- *Atlikdamas savo funkcijas, stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą.* T. y. visi mokesčio administratoriaus veiksmai atliekami nuvykus pas mokesčio mokėtoją arba mokesčio mokėtojui atvykus pas mokesčio administratorių, turi būti atliekami per objektyviai įmanomą trumpesnę laiką bei objektyviai įmanomu paprastesniu, aiškesniu būdu. Tuo tikslu numatyti tam tikri apribojimai (pavyzdžiui, numatyta maksimali patikrinimo trukmė, nuvykus pas mokesčių mokėtoją, reglamentuojamas mokestinių patikrinimų periodiškumas);
- *vykdyti kitas MAĮ ir kituose įstatymuose bei jų lydimojuose teisės aktuose nustatytas pareigas.*

Mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę:

- Gauti iš asmenų, tarp jų iš kredito įstaigų, funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registrų, duomenų bazių informacija;
- Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka patekti į mokesčių mokėtojo teritoriją, pastatus ir patalpas;
- Laikinais paimti iš mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus mokesčių apskaičiavimo teisingumo patikrinimui ir mokestiniam tyrimui atlikti reikalingus dokumentus;
- Užantspauduoti ir (ar) užplombuoti mokesčių mokėtojo dokumentų, vertybinių popierių, pinigų ir materialinių vertybių saugojimo vietas, patalpas, įrengimus; uždaryti teritoriją ar jos dalis;

- Paimti produkcijos (prekių) mėginius ar pavyzdžius, atlikti kontrolinius pirkimus;
- Daryti žymas mokesčių mokėtojo dokumentuose, kad būtų išvengta jų klastojimo;
- Duoti mokesčių mokėtojai, taip pat kitiems fiziniams ir juridiniams asmenims (kai tai susiję su mokesčių administratoriaus teisių mokesčių mokėtojo atžvilgiu įgyvendinimu) privalomus vykdyti nurodymus atvykti pas mokesčių administratorių, jei tai būtina jo funkcijoms atlikti; duoti nurodymus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais;
- Priverstinai išieškoti iš asmenų mokesčines nepriemokas;
- Pagal kompetenciją surašyti administracinių teisės pažeidimų protokolus ir atlikti kitus veiksmus, numatytus Administracinių teisės pažeidimų kodekse, skirti kitas administracines sankcijas, baudas, nustatytas įstatymuose;
- Atlikti pats arba pareikalauti iš kitų kompetentingų institucijų atlikti kontrolinius matavimus, kompiuterinių programų bei jų duomenų patikrinimus, materialinių vertybių inventorizaciją ir kitus faktinius tikrinimus;
- Įrengti skaitiklius bei matavimo prietaisus mokesčių mokėtojo saugyklose, produkcijos laikymo vietose, kituose veiklai naudojamuose įrenginiuose;
- Kai kyla įtarimas, kad pažeidžiami teisės aktai, už kurių įgyvendinimą atsakingas mokesčių administratorius, centrinio mokesčių administratoriaus patvirtinta operatyvaus patikrinimo atlikimo tvarka stabdyti transporto priemones, jas tikrinti; sulaikyti ir tikrinti prekes bei jų dokumentus;
- Kai kyla pagrįstas įtarimas, kad asmens pajamos nėra apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka ar turtas įsigytas už įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas, nurodyti asmenims pateikti centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta forma ir tvarka paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti;
- Kreiptis į mokesčių mokėtoją, kitus fizinius ir juridinius asmenis (kai tai susiję su mokesčių administratoriaus teisių mokesčių mokėtojo atžvilgiu įgyvendinimu) ir duoti nurodymus pašalinti aplinkybes ir sąlygas, trukdančias mokesčių administratoriui tinkamai atlikti savo funkcijas;
- Taikyti mokesčines prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus;
- Finansų ministro nustatyta tvarka perduoti atstovavimo pagrindais arba perleidžiant reikalavimo teisę mokesčių mokėtojo mokesčinių nepriemokų išieškojimą akcinei bendrovei Turto bankui;

- Pagal savo kompetenciją pareikšti ieškinį teismui dėl sandorio ar jo dalies pripažinimo negaliojančiu; būti ieškovu ar atsakovu teisme kitose bylose;
- Atlikti mokestinį tyrimą;
- Nepažeisdamas įstatymų garantuojamo asmens privataus gyvenimo neliečiamumo, fotografuoti, daryti garso ir vaizdo įrašus;
- Naudotis kitomis mokesčių ir kitų įstatymų suteiktomis teisėmis.

Padėdamas mokesčių mokėtojui naudotis teisėmis ir vykdyti pareigas, mokesčių administratorius pagal savo kompetenciją:

- Šviečia bei konsultuoja mokesčių mokėtojus visos Lietuvos Respublikos mastu;
- Parengia mokesčių mokėtojui patogias užpildyti mokesčių deklaracijų formas, nemokamai aprūpina mokesčių mokėtojus jų blankais, patvirtina ir aiškina deklaracijų užpildymo tvarką;
- Informuoja apie mokesčių administratoriaus pareigūnų, tiesiogiai bendraujančių su mokesčių mokėtojais, veiksmų apskundimo galimybę administracine tvarka;
- Rengia susitikimus su mokesčių mokėtojais, jų asociacijų ar kitų mokesčių mokėtojų interesams atstovaujančių organizacijų atstovais;
- Kitaip bendradarbiauja su mokesčių mokėtojais ir stengiasi, kad būtų pasiektas savitarpio supratimas.

Mokesčių administratorius, atlikdamas savo funkcijas, bendradarbiauja su kitomis Lietuvos Respublikos valstybės, savivaldybių institucijomis ir įstaigomis, taip pat užsienio valstybių institucijomis, atlieka bendrus patikrinimus, kitas kontrolės funkcijas ir užtikrina keitimąsi informacija. Mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas savo funkcijas ir įgyvendindamas jam šio Įstatymo suteiktas teises, atliekamus veiksmus įformina sprendimais ir kitais dokumentais, kurių formas ir užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius. Mokesčių administratorius, savo neteisėtais veiksmais ar neveikimu padaręs žalos mokesčių mokėtojui, privalo ją atlyginti įstatymų nustatyta tvarka. Mokesčių administratoriaus pareigūnai, kurių tiesioginiais veiksmais ar neveikimu buvo padaryta žalos, atsako Valstybės tarnybos įstatymo bei kitų teisės aktų nustatyta tvarka. Mokesčių administratoriaus pareigūnas, atlikęs neteisėtus veiksmus, atsako įstatymų nustatyta tvarka.

10.4. Mokesčio mokėtojo savoka, jo teisės ir pareigos

Mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį. Mokesčių mokėtoju laikomas ir mokestį išskaičiuojantis asmuo, tai yra šio Įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus

tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas).

Mokesčių mokėtojas turi teisę:

- Iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti;
- Gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais;
- Reikalauti laiku grąžinti (įskaityti) mokesčio permokas;
- asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose;
- Dalyvauti mokestinio patikrinimo procese;
- Teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto;
- Gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu;
- Nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, įskaitant teisę atsisakyti pateikti informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kaupti neprivalo;
- Reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų;
- Reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą;
- Reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą;
- Įstatymų nustatyta tvarka apskūsti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą;
- Naudotis kitomis šio ir kitų įstatymų bei jų lydymųjų teisės aktų suteiktomis teisėmis.

Mokesčių mokėtojas privalo:

- Laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę;
- Bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių;

- Teisės aktų nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, laiku pranešti apie pasikeitusius mokesčių mokėtojų registre esančius duomenis;
- Teisingai apskaičiuoti mokesť, vadovaudamasis mokesčių įstatymais;
- Laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus;
- Teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus;
- Sudaryti mokesčių administratoriui patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją;
- Pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją;
- Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka pateikti mokesčių administratoriui informaciją apie sąskaitos užsienio kredito įstaigoje atidarymą;
- Atlikti kitas įstatymuose bei jų lydimočiuose teisės aktuose numatytas pareigas.

10.5. Mokesčių mokėtojų priežiūra (kontrolė)

Vienas iš svarbiausių mokesčių administratoriaus uždavinių – užtikrinti mokesčių surinkimą į biudžetą laiku. Todėl šiems tikslams yra atliekama mokesčių mokėjimo kontrolė mokestinio patikrinimo procedūros forma. *Mokestinis patikrinimas* – tai mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus, mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse. Skiriamos šios mokestinio patikrinimo rūšys:

- *Kompleksinis mokestinis patikrinimas* – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima visų mokesčių mokėtojo mokamų mokesčių, administruojamų atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą;
- *Teminis mokestinis patikrinimas* – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima mokesčių mokėtojo mokamo tam tikro mokesčio (mokesčių), administruojamo (administruojamų) atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą;
- *Operatyvus mokestinis patikrinimas* - įstatymuose ir jų lydimočiuose teisės aktuose numatytų atskirų mokesčių mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokesčių mokėtoju ir kitose srityse vykdymo patikrinimas.

Operatyvaus tikrinimo metu tikrinamas ne mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumas (tai – kompleksinio ar teminio mokestinio patikrinimo dalykas), bet ar mokesčių mokėtojas tinkamai vykdo jam tenkančias pareigas (ar laiku registruojasi mokesčių mokėtoju, ar pateikia mokesčių administratoriui teisės aktais reikalaujamus duomenis ir t.t.).

Bet kuriuo atveju tikrinant mokesčių mokėtojus siekiama išsiaiškinti, ar mokesčių mokėtojas teisingai ir laiku apskaičiuoja, deklaruoja, moka mokesčius, ar jis nedaro mokesčių įstatymų pažeidimų ir pan. Pabrėžtina, kad mokestinis patikrinimas yra svarbi ir sudėtinga mokesčių administravimo funkcija. Jo pagrindu priimami sprendimai, sukeltys mokesčių mokėtojui atitinkamus teisinius padarinius, be to, atliekant patikrinimą gali būti daromas atitinkamas poveikis mokėtojo veiklai (pavyzdžiui, paimami dokumentai, plombuojamos patalpos ir kt.). Todėl įstatymų leidėjas siekia, kad mokestinio patikrinimo procedūros būtų detalai reglamentuotos (Mokesčių teisė, A.Medelienė, B.Sudavičius, 2011, p. 132-133).

Mokestinis patikrinimas

Mokestinis patikrinimas – mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse. Mokestinius patikrinimus atlieka vietos ir centrinio mokesčių administratoriaus pareigūnai, kuriems mokesčių administratoriaus viršininkas ar jo įgaliotas asmuo nustatyta tvarka paveda juos atlikti. Mokestinio patikrinimo pradžia laikomas *mokestinio patikrinimo pavedimo* išrašymas. Taigi mokestiniai patikrinimai pradedami, kai mokesčių administratoriaus pareigūnas turi mokesčių administratoriaus viršininko (jo įgalioto asmens) pasirašytą nustatytą pavedimo formą. Už pavedimų formų užpildymą ir registravimą kiekvienoje apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje turi būti paskirti atsakingi pareigūnai. Užpildytą pavedimo formą pasirašo tas mokesčių administratoriaus viršininkas (jo įgaliotas asmuo), kurio teritorijoje yra įregistruotas tikrintinas mokesčių mokėtojas, arba tas mokesčių administratoriaus viršininkas (jo įgaliotas asmuo), kurio pareigūnas atlieka mokestinį patikrinimą. Atvykus pas mokesčių mokėtoją arba, kai mokestinis patikrinimas atliekamas mokesčių administratoriaus patalpose, - mokesčių mokėtojui (jo atstovui) atvykus pas mokesčių administratorių, užpildyta pavedimo forma turi būti jam pateikiama pasirašytinai. Mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę tikrinti mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus dokumentus, registrus, kompiuterinės apskaitos sistemas ir jų duomenis, mokėtojo veiklai naudojamus materialinius techninius išteklius, įrenginius bei pagamintą

produkciją ir kitus objektus, kiek tai susiję su mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo bei atskirų mokėtojo pareigų vykdymo patikrinimu. Mokėtojas privalo pateikti visus dokumentus ir kitą informaciją, reikalingus mokesčio apskaičiavimui, deklaravimui ir sumokėjimui patikrinti. Mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo teisingumui nustatyti patikrinimą atliekantis mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę iš asmenų, tarp jų iš kredito įstaigų, gauti pareigoms atlikti reikalingus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie juridinio ar fizinio asmens turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą. Mokesčių administratoriaus pareigūnas taip pat gali naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registrų, duomenų bazių informacija. Mokesčių administratoriaus pareigūnas mokestinio patikrinimo metu gali atlikti prekių (paslaugų) kontrolinį pirkimą, siekdamas nustatyti, ar mokėtojas nepažeidžia įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimų ir (ar) nevykdo kitokios neteisėtos veiklos. Mokesčių mokėtojas privalo mokesčių administratoriaus pareigūnui sudaryti reikiamas sąlygas patikrinimui atlikti, pateikti visus dokumentus, kompiuterinės apskaitos duomenis. Mokesčių mokėtojas turi teisę mokestinio patikrinimo metu, taip pat jo rezultatų tvirtinimo metu teikti savo pastabas ir paaiškinimus dėl patikrinimo dalyko ir kitų su patikrinimu susijusių aplinkybių. Rašytinės mokesčių mokėtojo pastabos, paaiškinimai ir įrodymai pridedami prie patikrinimo akto ir apie jų pateikimą pažymima patikrinimo akte. Kompleksinio ir teminio patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo akto. Patikrinimo akto įforminti mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami *sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo* arba *patikrinimo pažyma*. Operatyvaus patikrinimo rezultatų įforminimo ir patvirtinimo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius, suderinęs su finansų ministru. Patikrinimo aktą pasirašo patikrinimą atlikęs mokesčių administratoriaus pareigūnas. Su patikrinimo akto pasirašytinai supažindinamas mokesčių mokėtojas (jo atstovas). Tais atvejais, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nenustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami patikrinimo pažyma, kurią pasirašo mokesčių administratoriaus viršininkas ar jo tam įgaliotas pareigūnas. Tvirtinant mokestinio patikrinimo rezultatus patikrinimo pažyma, atsižvelgiama į patikrinimo akto medžiagą ir į kitas aplinkybes, kurios gali būti svarbios tvirtinant mokestinio patikrinimo rezultatus. Mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinant patikrinimo rezultatus, turi teisę per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto. Tais atvejais, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, patikrinimo rezultatai patvirtinami *sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo*. Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo priimamas atsižvelgiant į patikrinimo akto medžiagą bei

į mokesčių mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto (jei jos buvo pateiktos). Sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo pasirašo atitinkamo mokesčių administratoriaus viršininkas arba jo tam įgaliotas pareigūnas. Patikrinimo aktu įforminti mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami *sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma*.

Mokestinis tyrimas

Mokestinis tyrimas – mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Mokestinį tyrimą atlieka mokesčių administratoriaus pareigūnai, be atskiro pavidimo atlikdami savo tiesiogines darbo funkcijas. Mokėtojo mokestinio tyrimo tikslas – trūkumų ir (ar) prieštaravimų nustatymas siekiant juos pašalinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) kontrolės užtikrinimas, mokesčių įstatymų pažeidimų rizikos identifikavimas ir mokesčių įstatymų pažeidimų prevencija. Atliekant mokėtojo mokestinį tyrimą yra siekiama:

- Nustatyti mokesčių mokėtojo padarytus trūkumus ir (ar) prieštaravimus;
- Informuoti mokesčių mokėtoją apie nustatytus trūkumus ir (ar) prieštaravimus ir pasiūlyti jam juos ištaisyti;
- Analizuoti ir sisteminti mokesčių mokėtojo veiklos duomenis, nustatyti veiklos pokyčius ir galimų mokesčių įstatymų pažeidimų riziką bei juos įvertinti, apie tai informuoti atitinkamą mokesčių administratoriaus padalinį ir (ar) instituciją;
- Stebėti mokesčių mokėtojo vykdomą veiklą.

Mokestinis tyrimas turi būti atliktas per objektyviai kiek įmanoma trumpesnę laikotarpį. Mokėtojas apie atliekamą mokestinį tyrimą ir jo rezultatus informuojamas nustatyta tvarka. Detalią mokestinio tyrimo atlikimo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į Mokesčių administravimo įstatymo ir atitinkamų mokesčių įstatymų nuostatas. Mokestinio tyrimo turinys apima:

- *Mokėtojo veiklos analizę* – mokesčių administratoriaus atliekamą detalią apie konkretų mokėtoją turimų ir (arba) papildomai surinktų bei paties mokėtojo pateiktų duomenų analizę ir (arba) dokumentų įvertinimą mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje;
- *Mokėtojo vizitavimą* – mokėtojo, jo veiklos vykdymo vietos lankymą ir (ar) stebėjimą mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės tikslams;

- *Mokėtojo veiklos kontrolę* – t.y. mokėtojo komercinės arba gamybinės veiklos, kuria siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos stebėjimą ir (ar) kontrolę, siekiant nustatyti, kaip mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse;
- *Mokėtojo informavimas* apie nustatytus veiklos trūkumus (prieštaravimus);
- Mokestinio tyrimo metu surinktos informacijos įvertinimą ir perdavimą atitinkamam padaliniui pagal kompetenciją (pavyzdžiui, pridėtinės vertės mokesčio kontrolės funkcija vykdančiam padaliniui ir (ar) atitinkamai institucijai (pavyzdžiui, Valstybinei darbo inspekcijai).

Mokestinio tyrimo metu nustatytus faktus, aplinkybes ar gavus informacijos, kuri reikalauja papildomų veiksmų ir įvertinimo (pavyzdžiui, turėtų būti pradėtas mokestinis patikrinimas), tokia informacija atitinkamam padaliniui pagal kompetenciją turi būti perduota ne vėliau kaip per tris darbo dienas.

10.6. Mokestiniai ginčai ir jų nagrinėjimas

Mokestiniai ginčai – ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą). *Mokestinių ginčų procesas* – sudėtinga ir kompleksinė struktūra, susidedanti iš kelių vidinių dalių (elementų). Šio proceso metu sąveikauja mokestinius ginčus nagrinėjantis pareigūnas, t.y. centrinis mokesčių administratorius, mokestinių ginčų komisija, teismai ir mokesčių mokėtojas. Teisinėje literatūroje mokestinis ginčas apibrėžiamas kaip tam tikrų interesų tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susikirtimas, o pats procesas – kaip vienas paskui kitą sekančių veiksmų, nukreiptų į tam tikro rezultato pasiekimą, visuma. Pažymėtina, kad mokestinio ginčo procesas, tai tikslingas procesas, vykstantis tarp dviejų šalių, t.y. mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus, kurio tikslas – pakeisti esama padėtį. Taip pat tai - nuoseklus procesas, kurio etapai vienas su kitu glaudžiai susiję priežastiniais ryšiais. Mokestinių ginčų procesas – administracinėmis/mokestinėmis procesinėmis teisės normomis sureguliuota valstybės įgaliotų institucijų veikla, vykdančios mokesčių administravimo procedūras. Mokestinių ginčų procesas yra skirstomas į tokias dvi stadijas:

- Ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas (atliekamas centrinio mokesčių administratoriaus ir Mokestinių ginčų komisijos);
- Teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas (Vilniaus apygardos administraciniame teisme ir Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme).

Ikiteisminį mokestinių ginčų procesą reglamentuoja Mokesčių administravimo įstatymo IX skyrius. Jame mokestinių ginčų proceso atskiros dalys įvardintos etapais, kurios turi konkrečią pradžią ir pabaigą. Jose atskiri procesiniai veiksmai vyksta atskirose institucijose. Teisminį mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, nustato Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo pakeitimo įstatymas. Mokestiniai ginčai kyla tik esant šioms *būtinoms sąlygoms*:

- Mokesčių administratorius turi atlikti mokesčių mokėtojo patikrinimą;
- Mokesčių administratorius turi nustatyti patikrinimo metu mokesčių įstatymų pažeidimus;
- Jis turi surašyti patikrinimo aktą bei priimti dėl jo sprendimą ir įstatymo nustatyta tvarka įteikti mokesčių mokėtojui ir/arba priimti sprendimą mokesčių administratorius turi atsisakyti mokesčių mokėtojui grąžinti (įskaityti) turimą mokesčio permoką; mokesčių administratorius turi neatleisti mokesčių mokėtoją nuo baudų ir delspinigių; mokesčių administratorius turi atlikti neteislingą mokesčių mokėtojo turimo mokesčio permokos įskaitymą;
- Surašyto patikrinimo akto sprendimas bei kito panašaus pobūdžio sprendimas turi prieštarauti materialiniams mokesčių mokėtojo interesams. Jeigu mokesčių mokėtojas sutinka su mokesčių administratoriaus sprendimu, tai mokestinis ginčas neįvyksta.

Mokestinio ginčo pradžia laikoma mokesčių mokėtojo skundo padavimas per įstatymų nustatytus terminus skundą nagrinėjančiai institucijai. Tai reiškia, kad mokesčio mokėtojo prieštaravimai privalo būti išreikšti juridinę galią turinčiu dokumentu – rašytiniu skundu.

Mokestinio ginčo pabaiga laikoma:

- Kai centrinio mokesčių administratoriaus priimtas sprendimas tenkina mokesčių mokėtojo skunde išdėstytus reikalavimus, arba jų netenkina, tačiau mokesčių mokėtojas nenori ar negali tęsti tolesnės mokesčių administratoriaus sprendimo apskundimo procedūras;
- kai Mokestinių ginčų komisijos priimtas sprendimas tenkina mokesčių mokėtojo skunde išdėstytus reikalavimus, arba jų netenkina, tačiau mokesčių mokėtojas nenori ar negali tęsti tolesnės mokesčių administratoriaus sprendimo apskundimo procedūros;

- Kai Vilniaus apygardos administracinio teismo priimtas sprendimas tenkina mokesčių mokėtojo skunde išdėstytus reikalavimus, arba jų netenkina, tačiau mokesčių mokėtojas nenori ar negali tęsti tolesnės mokesčių administratoriaus sprendimo apskundimo procedūros;
- Kai mokestinis ginčas išnagrinėjamas ir priimamas sprendimas Lietuvos vyriausiam administraciniame teisme;
- Kai skundą pateikęs mokesčių mokėtojas miršta, likviduojama ar reorganizuojama jo įmonė ir nėra jokio teisinio pagrindo toliau jį nagrinėti.

Mokesčių administravimo įstatymo 54 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojas gali ginčyti kiekvieną mokesčių administratoriaus ar jo pareigūno veiksą dėl jo ir šio veiksmo padarinius. Tačiau skirtinga ginčų tarp mokesčių administratoriaus ar jo pareigūno ir mokesčio mokėtojo prigimtis lemia skirtingą minėtos mokesčių mokėtojo teisės įgyvendinimo tvarką. Mokestinius ginčus nagrinėja centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Teismas (Vilniaus apygardos administracinis teismas, Lietuvos Vyriausias administracinis teismas). Mokesčių administravimo įstatymo 54 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad kiti ginčai tarp mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) ir mokesčių administratoriaus ar jo pareigūno nagrinėjami Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka. Vadinasi, visi kiti ginčai, kurie nepriskiriami prie mokestinių, nagrinėjami Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka, t.y. jiems neprivalomas ikiteisminis nagrinėjimas.

Mokestinių ginčų nagrinėjimo ikiteisminė stadija

Visų pirma reikėtų pabrėžti, kad mokestiniai ginčai yra vieni iš ginčų rūšių, kurioms įstatymais nustatyta privaloma ikiteisminė nagrinėjimo procedūra, reiškianti, kad mokestiniai ginčai negali būti nagrinėjami teisme, kol privalomai neišnagrinėjami ikiteismine tvarka.

Pirmasis mokestinių ginčų etapas - rašytinio mokesčių mokėtojo skundo padavimas centriniam mokesčių administratoriui per vietos mokesčių administratorių, jo gavimo fakto įforminimas, reikiamos medžiagos skundo nagrinėjimui surinkimas bei nusiuntimas centriniam mokesčių administratoriui. Mokesčių mokėtojas skundą dėl mokestinio ginčo centriniam mokesčio administratoriui paduoda per vietos mokesčių administratorių, kurio sprendimas yra skundžiamas. Vietos mokesčių administratorius gautą mokesčių mokėtojo skundą ir jam nagrinėti reikalingą medžiagą per 3 darbo dienas nusiunčia centriniam mokesčių administratoriui.

Antrame skundo nagrinėjimo etape centrinis mokesčių administratorius gavęs skundą privalo patikrinti, ar skundas atitinka įstatymo reikalavimus ir ar nepraleistas skundo padavimo terminas. Jei skundas neatitinka įstatymo reikalavimų, tai skundą padavusiam mokesčių mokėtojui nustatomas 15 dienų terminas trūkumams pašalinti. Taip pat šiame etape centrinis mokesčių administratorius analizuoja gautą informaciją bei duomenis, kurie būtini teisingam sprendimo priėmimui.

Trečiame skundo nagrinėjimo etape centrinis mokesčių administratorius turi priimti sprendimą dėl skundo nagrinėjimo per 30 dienų nuo jo gavimo. Jei skundas būna sudėtingas ir reikalauja papildomo tyrimo, šis sprendimo priėmimo terminas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu gali būti pratęsiamas iki 60 dienų. Apie tai turi būti pranešama skundą padavusiam asmeniui. Šiame etape centrinis mokesčių administratorius išnaginėjęs skundą priima vieną iš šių sprendimų:

- Patvirtina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;
- Panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;
- Iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;
- Pakeičia vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;
- Paveda vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą;

Sprendime turi būti nurodyta mokesčių mokėtojo teisė apskusti priimtą sprendimą Mokestinių ginčų komisijai arba teismui ir tokio apskundimo terminai. Mokestinio ginčo pabaiga priklauso nuo mokesčių mokėtojo santykio su centrinio mokesčių administratoriaus priimtu sprendimu (sutinka, ar nesutinka su priimtu sprendimu). Jeigu mokesčių mokėtojas sutinka su centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu ar neturi galimybių tolesniam skundo procedūros realizavimui, mokestinis ginčas baigiasi.

Galutinis mokesčių mokėtojo skundo nagrinėjimo etapas yra priimto sprendimo vykdymas, kuris realizuojamas patikrinimo metu priskaičiuotų mokesčių, baudų, delspinigių sumokėjimu ar išieškojimu. Taip pat jeigu mokesčių mokėtojas per nustatytą terminą neapskundžia priimto sprendimo, prasideda mokesčių, baudų, delspinigių sumokėjimo ar išieškojimo procedūra.

Mokesčių mokėtojui nesutikus (mokestinis ginčas tęsiasi) su centrinio mokesčių administratoriaus priimtu sprendimu, pagal Mokesčių administravimo įstatymą jis turi teisę kreiptis per 20 dienų tiesiogiai į *teismą arba į Mokestinių ginčų komisiją*. Skundas dėl mokestinio ginčo

Mokestinių ginčų komisijai paduodamas per Centrinį mokesčių administratorių. Centrinis mokesčių administratorius per 3 darbo dienas parengia mokestinio ginčo bylą ir perduoda ją Mokestinių ginčų komisijai. Mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius turi teisę Mokestinių ginčų komisijoje susipažinti su byloje esančia medžiaga. Gavusi skundą Komisija patikrina, ar jis atitinka visus reikalavimus. Jeigu skundas dėl mokestinio ginčo neatitinka reikalavimų, Komisija priima sprendimą ir nurodo mokesčių mokėtojui 15 dienų terminą trūkumams pašalinti. Mokesčių mokėtojas privalo pateikti centriniam mokesčių administratoriui visus dokumentus ir įrodymus, kuriais grindžia savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu ir savo reikalavimą. Nurodytu dokumentu ir įrodymų nepateikęs mokesčių mokėtojas praranda teisę jais remtis tolesnio ginčo nagrinėjimo ikiteisminėje mokestinį ginčą nagrinėjančioje institucijoje metu, išskyrus atvejus, kai apie negalimumą juos pateikti buvo nurodyta pateiktame mokesčių mokėtojo skunde ar mokesčių administratorius, neturėdamas pagrindo, atsisakė priimti mokesčių mokėtojo pateiktus dokumentus ir įrodymus. Mokestinių ginčų komisija, gavusi mokesčių mokėtojo skundą, išnagrinėja ir priima vieną iš šių sprendimų:

- Patvirtina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- Panaikina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- Iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- Pakeičia centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- Perduoda skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Skundas Mokestinių ginčų komisijai gali būti paduodamas ne tik dėl centrinio mokesčių administratoriaus, kaip mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos, sprendimo. Mokesčių mokėtojas į Mokestinių ginčų komisiją turi teisę kreiptis ir tuomet jei centrinis mokesčių administratorius per Mokesčių administravimo įstatymo nustatytą terminą nepriėmė sprendimo dėl mokestinio ginčo esmės. Sprendimas yra priimamas per 60 dienų nuo skundo gavimo dienos. Tam tikrais atvejais (mokesčių mokėtojo prašymu), terminas gali būti sutrumpinamas iki 30 dienų. Nuo Komisijos priimto sprendimo nutarimo priklauso mokestinio ginčo pabaiga. *Mokestinių ginčų nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje yra paskutinis ikiteisminis šių ginčų nagrinėjimo etapas.*

Mokestinių ginčų nagrinėjimo teisminė stadija

Vilniaus apygardos administracinis teismas (pirmos instancijos teismas mokestinėse bylose)

Administracinių bylų teisenos įstatymo 15 straipsnio 1 dalies 4 punktą reglamentuoja, kad administraciniai teismai sprendžia bylas dėl mokesčių, kitų privalomų mokėjimų, rinkliavų sumokėjimo, grąžinimo ar išieškojimo, finansinių sankcijų taikymo, taip pat dėl mokestinių ginčų. To paties įstatymo 19 straipsnio 1 dalis numato išimtinę Vilniaus apygardos administracinio teismo kompetenciją, t. y. „Vilniaus apygardos administracinis teismas yra pirmoji institucija <...> byloms, kai pareiškėjas at atsakovas yra centrinis administravimo subjektas. Mokestinių ginčų nagrinėjimo atveju toks centrinis administravimo subjektas yra Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos bei Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. To paties straipsnio 3 dalis įtvirtina, kad „Vilniaus apygardos administracinis teismas pirmąją instanciją taip pat nagrinėja skundus (prašymus) dėl <...> Mokestinių ginčų komisijos <...> sprendimų. *Mokesčių mokėtojas nesutikęs* su Mokestinių ginčų komisijos priimtu sprendimu turi teisę kreiptis per 20 dienų į Vilniaus apygardos administracinį teismą (*mokestinis ginčas tęsiasi*). Apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprenddami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Teisminis mokestinio ginčo nagrinėjimo procesas *prasideda* tuomet, kai mokestinio (teisinio) santykio šalis *paduoda skundą teismui*. Skundas turi atitikti tam tikrus bendruosius turinio ir formos reikalavimus, kurie numatyti Administracinių bylų teisenos įstatyme. Skundai administraciniam teismui paduodami tik raštu. Skundą pasirašo pareiškėjas ar jo atstovas. Prie atstovo paduodamo skundo turi būti pridedamas įgaliojimas ar kitoks dokumentas, patvirtinantis atstovo įgaliojimus. Mokestinių ginčų bylose prie skundo būtina pridėti šiuos dokumentus: patikrinimo aktas bei vietos ar centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas dėl jo tvirtinimo, skundžiamas valstybinės mokesčių inspekcijos ar (ir) Mokestinių ginčų komisijos sprendimas, lydraščiai ar vokai, patvirtinantys minėtų sprendimų gavimo datas, kiti įrodymai, kuriais pareiškėjas grindžia savo reikalavimus, taip pat žyminio mokesčio kvitas. Skundo su priedais kopijų turi būti tiek, kad juos būtų galima įteikti kiekvienai proceso šaliai ir dar liktų egzempliorius teisme. Skundą galima atnešti į teismo raštinę pačiam pareiškėjui ar jo atstovui. Taip pat skundas gali būti siunčiamas paštu arba faksimiliniu laišku, tačiau ne vėliau kaip per 3 dienas teismui turi būti pateiktas skundo originalas. Pareiškėjui praleidus anksčiau minėta terminą skundui paduoti, pastarasis gali kreiptis į teismą su prašymu atnaujinti praleistą terminą. Taip pat pateikiami termino praleidimą pateisinantys įrodymai bei pats skundas su priedais. Skundo priėmimo klausimą ne vėliau kaip per 7 dienas nuo skundo gavimo teisme išsprendžia Vilniaus apygardos administracinio teismo pirmininkas ar teisėjas, o jeigu paduodamas prašymas atnaujinti terminą, tai sprendimą per 10 dienų priima Vilniaus apygardos administracinio teismo pirmininkas, teisėjas ar

teismo pirmininko sudaryta kolegija rašytinio proceso tvarka. Dėl nutarties grąžinti skundą pareiškėjui arba atmesti prašymą skundo padavimo terminą atnaujinti gali būti paduodamas žyminiu mokesčiu neapmokestinamas atskirasis skundas Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui. Pastarojo procesinis sprendimas yra galutinis ir neskundžiamas. Mokestines bylas Vilniaus apygardos administraciniame teisme nagrinėja trijų teisėjų kolegija žodinio proceso tvarka. Byla turi būti išnagrinėta per 2 mėnesius nuo nutarties skirti bylą nagrinėti teismo posėdyje priėmimo dienos. Pagal Administracinių bylų teisenos įstatymo 82 straipsnį, bylos nagrinėjimas iš esmės pradedamas teisėjo pranešimu, kuriame nurodomas ginčo dalykas, pagrindai, ginčo ribos bei kitos esminės bylos aplinkybės. Po to žodis suteikiamas pareiškėjui (pareiškėjams), atsakovui (atsakovams), trečiajam suinteresuotam asmeniui (asmenims) ir (ar) jų atstovams. Kalbėjimo trukmė neribojama, tačiau teismo posėdžio pirmininkas gali įspėti kurią nors iš šalių ar jų atstovų, jeigu šie nukrypsta nuo bylos esmės. Šalims (jų atstovams) gali būti užduodami klausimai: pirma klausimus užduoda teisėjas (teisėjai), po to – kitos šalys (jų atstovai). Po šalių pasisakymų ištiriami kiti įrodymai: išklausomi liudytojų parodymai, specialistų paaiškinimai ir ekspertų išvados, apžiūrimi daiktiniai įrodymai, paskelbiami rašytiniai įrodymai. Prieš liudytojui duodant parodymus, posėdžio pirmininkas nustato jo asmens tapatybę ir įspėja jį dėl atsakomybės už atsisakymą ar vengimą duoti parodymus ir už žinomai melagingus parodymus. Iš liudytojo paimamas atitinkamas rašytinis pasižadėjimas ir pridodamas prie posėdžio protokolo. Prieš baigiant bylos nagrinėjimą iš esmės, išsprendžiami nauji šalių prašymai. Po to vyksta teisminiai ginčai, kurie susideda iš pareiškėjo (pareiškėjų), atsakovo (atsakovų), trečiojo suinteresuoto asmens (asmenų) ar jų atstovų pasisakymų su konkrečiais galutiniais skundo (prašymo) reikalavimais ir atsikirtimais į jį. Kalbėjimo trukmė neribojama, tačiau teismo posėdžio pirmininkas gali įspėti kurią nors iš šalių ar jų atstovų, jeigu šie nukrypsta nuo bylos esmės. Pasisakiusios šalys (jų atstovai) dar kartą gali pasinaudoti replikos teise. Jeigu teisminių ginčų metu paaiškėja naujų aplinkybių, kurias reikia ištirti, teismas gali priimti nutartį atnaujinti bylos nagrinėjimą iš esmės. Po to teisminiai ginčai vyksta ta pačia tvarka. Po teisminių ginčų teismas išeina į pasitarimų kambarį priimti sprendimo (nutarimo, nutarties). Apie tai posėdžio pirmininkas paskelbia esantiesiems posėdžių salėje. Pagal ABTĮ 85 str. 5 d. bylose dėl norminių administracinių aktų teisėtumo ir kitose sudėtingose bylose sprendimas gali būti priimtas bei paskelbtas ir ne tą pačią dieną, bet ne vėliau kaip per dešimt dienų baigus nagrinėti bylą. Kada bus skelbiamas sprendimas, pranešama bylos šalims ir apie tai pažymima teismo posėdžio protokole. Tai gi, mokestinių ginčų bylose galimi šie Vilniaus apygardos administracinio teismo procesiniai sprendimai:

- Pareiškėjo skundą atmesti ir palikti galioti mokesčių administratorių bei Mokestinių ginčų komisijos sprendimus;
- Pareiškėjo skundus patenkinti ir panaikinti mokesčių administratorių bei Mokestinių ginčų komisijos sprendimus;
- Iš dalies patvirtinti arba iš dalies panaikinti mokesčių administratorių bei Mokestinių ginčų komisijos sprendimus;
- Pakeisti mokesčių administratoriaus sprendimus, t. y. pavesti vietos mokesčių administratoriui ar centriniam mokesčių administratoriui atlikti papildomą patikrinimą;
- Mišrūs teismo sprendimai, kai vietos mokesčių administratoriui arba centriniam mokesčių administratoriui pavesta atlikti papildomą tik dėl dalies ginčo arba Mokestinių ginčų komisijai išnagrinėti mokestinį ginčą iš naujo.

Lietuvos vyriausiasis administracinio teismas (apeliacinės instancijos teismas)

Jeigu mokesčių mokėtojo netenkina priimtas Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimas, jis turi teisę per 14 dienų nuo sprendimo paskelbimo dienos su apeliaciniu skundu kreiptis į Lietuvos vyriausiąjį administracinį teismą. Praleistas apeliacinio skundo padavimo terminas dėl svarbių priežasčių gali būti atnaujintas. Apeliaciniai skundai mokestinėse bylose paduodami arba tiesiogiai Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui, arba per Vilniaus apygardos administracinį teismą. Administracinių bylų teisenos įstatymo 130 str. 1 d. numatyta, kad apeliacinį skundą gali paduoti: mokesčių mokėtojas arba jo atstovas (pareiškėjas ar jo atstovas); centrinis mokesčių administratorius (atstovas); vietos mokesčių administratorius (tretysis suinteresuotas asmuo). Kartu su apeliaciniu skundu turi būti pateikiami skunde nurodyti įrodymai (jeigu apeliantas jų turi), taip pat duomenys apie tai, kad už skundą sumokėtas žyminis mokestis. Apeliacinio skundo su priedais egzempliorių (kopijų) turi būti tiek, kad juos būtų galima įteikti kiekvienai proceso šaliai ir dar liktų egzempliorius teismo dokumentacijai. Apeliacinį skundą pasirašo jį paduodantis asmuo, advokatas arba atstovas pagal įstatymą. Kai apeliacinį skundą paduoda advokatas, atstovas pagal įstatymą, įmonių ar institucijų vadovų įgalioti asmenys, prie jo turi būti pridedamas dokumentas, įrodantis jį paduodančio asmens įgaliojimus. Pažymėtina, kad apeliaciniame skunde negalima būti naujų reikalavimų, t. y. tų, kurie nebuvo pareikšti nagrinėjant bylą pirmos instancijos teisme). Pavyzdžiui, jeigu mokesčių mokėtojas neprašė pirmosios instancijos teismo sumažinti ar panaikinti baudą, to jis negali reikalauti ir apeliacinės instancijos teisme. Apeliacinio skundo priėmimo klausimą sprendžia teismo pirmininkas ar teisėjas ne vėliau kaip per tris dienas nuo jo pateikimo pirmosios instancijos teismui, o kai skundas paduodamas

apeliacinės instancijos teismui, – per tris dienas, kai išreikalaujama administracinė byla. Jeigu apeliacinis skundas neatitinka šio įstatymo 130 straipsnio reikalavimų, nutartimi nustatomas terminas trūkumams pašalinti. Kai per teismo nustatytą terminą trūkumai nepašalinami, skundas laikomas nepaduotu ir teisėjo nutartimi grąžinamas pareiškėjui. Dėl pirmosios instancijos teismo nutarties grąžinti skundą pareiškėjui gali būti paduodamas atskirasis skundas. Pirmosios instancijos teismas, priėmęs skundą, per tris dienas išsiunčia bylą su gautu apeliaciniu skundu ir jo priedais apeliacinės instancijos teismui. Jeigu apeliacinis skundas priimamas nagrinėti Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme, tada iškart išsiunčiami dalyvaujantiems apeliaciniame procese asmenims apeliacinio skundo ir jo priedų nuorašai, su reikalavimais per keturiolika dienų raštu pateikti apeliacinės instancijos teismui išsamius atsiliepimus į apeliacinį skundą. Mokestinių ginčų bylos Lietuvos Vyriausiajame administraciniame teisme yra nagrinėjamos žodinio proceso tvarka, t. y. šaukiant į teismo posėdį proceso dalyvius ir juos išklausanč. Apeliacinės instancijos teismas rašytinio proceso tvarka bylą gali išspręsti tais atvejais, kai į posėdį neatvyksta nei bylos šalys, nei jų atstovai, nors apie posėdžio laiką ir vietą jiems buvo tinkamai pranešta. Šios aplinkybės pažymimos teismo posėdžio protokole. Jame taip pat įrašomas teismo sprendimas nagrinėti bylą rašytinio proceso tvarka. Jį paskelbus teismas išeina į pasitarimų kambarį priimti sprendimo. Pagal Administracinių bylų teisenos įstatymo 140 straipsnį, Apeliacinės instancijos teismas, išnaginėjęs bylą, turi teisę:

- Pirmosios instancijos teismo sprendimą palikti nepakeistą, o apeliacinį skundą atmesti;
- Panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą ir priimti naują sprendimą;
- Pakeisti pirmosios instancijos teismo sprendimą;
- Panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą visą ar iš dalies ir perduoti bylą pirmosios instancijos teismui nagrinėti iš naujo;
- Panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą, o bylą nutraukti arba skundą palikti nenagrinėtą, jeigu nustatomos Administracinių bylų teisenos įstatymo 101 ir 103 straipsniuose nurodytos aplinkybės.

11. TEISINĖ ATSAKOMYBĖ UŽ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ PAŽEIDIMUS

11.1. Teisinės atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus samprata ir reikšmė

Valstybė mokesčių įstatymais ir kitais teisės aktais reguliuodama mokestinius santykius, nustato valstybinę mokesčių sistemą, apibrėžia mokesčio mokėtojus, jų teises ir pareigas, nustato

mokesčių apskaičiavimo bei mokėjimo, mokesčių administravimo tvarką ir t.t. Tačiau daugiau ar mažiau mokestinių santykių reguliavimas mokesčių teisės normomis dar nereiškia, kad jais įtvirtinti reikalavimai bus įgyvendinti ir jų bus laikomasi. Praktika rodo, kad mokesčių įstatymai neretai pažeidžiami: vengiama mokėti mokesčius, aplaidžiai ar apgaulingai tvarkoma įmonių ir kitų mokesčių mokėtojų buhalterinė apskaita, pateikiami neteisingi duomenys apie pajamas (pelną), mokesčių deklaracijos ir kiti dokumentai laiku nepateikiami mokesčio administratoriui ir pan. Tokie mokesčių įstatymų pažeidimai daro didelę žalą valstybės finansiniams interesams, pažeidžiamas vienas pagrindinių mokesčių politikos principų, pagal kurį mokesčius privalo mokėti visi mokesčio mokėtojai, mažėja galimybių mažinti mokesčius ir t.t. Todėl valstybė, reguliuodama mokestinius santykius, pripažįsta ir skatina tik tokį elgesį, kuris atitinka valstybės vykdomą mokesčių politiką ir neprieštaruja teisės normomis įtvirtintiems reikalavimams. Mokesčio mokėtojų ir kitų mokestinių santykių dalyvių veiksmai, pažeidžiantys mokesčių įstatymus, pripažįstami neteisėtais. Pažeidus mokesčių įstatymų reikalavimus paprastai Pradedama veikti teisinės atsakomybės mechanizmas (Mokesčių teisė, A.Marcijonas, B.Sudavičius, 2003, p. 208). Dažniausiai teisinė atsakomybė suprantama kaip valstybinės prievartos taikymas teisės pažeidėjui. Pasak, profesoriaus A. Vaišvilos, *teisinė atsakomybė – tai teisinis įsipareigojimas teisės subjektams garantuoti naudojimąsi savo teisėmis atitinkamu pareigų vykdymu nurodant, kad tokių pareigų nevykdymas virs atitinkamų teisių praradimu*. Teisės pažeidimas – tai veika, kuria pažeidžiami teisės reguliuojami ir saugomi visuomeniniai santykiai. Veika gali reikštis aktyvia elgesio forma – veikimu arba pasyvia – neveikimu, t. y. pareigos neatlikimu. Teisės normose įtvirtintų reikalavimų, užtikrinančių visuomeninių santykių gyvavimą, nesilaikymu pažeidžiamas tam tikras visuomeninis santykis, taip pat valstybės bei visuomenės interesai ir valia. Todėl, į teisės pažeidimą neigiamai reaguoja visuomenė, o valstybė, išreikšdama visuomenės valią, teisės pažeidėją traukia atsakomybėn. Teisinė atsakomybė turi tam tikrus pagrindus. Nesant bent vieno iš jų, negali būti ir teisinės atsakomybės. Teisinės atsakomybės pagrindai yra: *norminis pagrindas* – įstatymai ir kiti norminiai aktai nustatantys atsakomybę ir *faktinis pagrindas* – teisės pažeidimas. Kai kurie autoriai teisinę atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus yra linkę laikyti atskira atsakomybės rūšimi – *mokestine atsakomybe*. Tačiau, už mokesčių įstatymų pažeidimą taikomų atsakomybės priemonių analizė leidžia teigti, kad teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus yra *kompleksinis teisinis institutas*, apjungiantis atskiras atsakomybės rūšis, ir jam būdingi bendri teisinės atsakomybės požymiai. Kartu teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus turi ir specifinių bruožų, kuriuos lemia mokestinių santykių specifika, pavyzdžiui, taikoma ir finansinė atsakomybė (finansinės sankcijos). Taigi, *teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus* yra mokesčių bei kitų įstatymų nustatytų valstybės prievartos priemonių taikymas pažeidėjams, siekiant

nubausti juos ir pašalinti atsiradusias neigiamas pasekmes. Už mokesčių įstatymų pažeidimus fiziniams arba juridiniams asmenims gali būti taikoma skirtinga teisinės atsakomybės rūšis. Tai reiškia, kad yra įstatymų ir kitų norminių aktų sistema, kuri nustato *ekonominę (finansinę), administracinę, baudžiamąją* atsakomybę mokesčių įstatymų pažeidėjams. Prie šios teisės aktų sistemos galime priskirti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą, Administracinių teisės pažeidimų kodeksą, Baudžiamąjį kodeksą ir kitus. Be to, administratoriams (jų pareigūnams) gali būti taikoma ir *drausminė, civilinė atsakomybė*.

11.2. Teisinės atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus pagrindas

Teisinės atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus pagrindas yra mokesčių įstatymų pažeidimas – neteisėtas elgesys (veikimas ar neveikimas), kuriuo pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai ir padaroma žala valstybės finansiniams interesams. Kiekvieną mokesčių įstatymų pažeidimą apibūdina pavojingumo visuomenei, priešingumo teisei, kaltumo ir baudžiamumo požymiai. Visi mokesčių įstatymų pažeidimai yra *pavojingi visuomenei*, nes jais kėsinamasi į įstatymo saugomus interesus. Pirmiausia – į valstybės finansinius interesus, nes dėl mokesčių įstatymų pažeidimų valstybė negauna atitinkamų įplaukų į biudžetą (fondus) arba jas gauna pavėluotai. Mokesčių įstatymų pažeidimus reikia vertinti kaip atitinkamus *juridinius veiksmus*, lemiančius teisinės atsakomybės santykių atsiradimą. Teisės teorija skiria du teisinių santykių atsiradimo pagrindus – juridinius veiksmus ir įvykius. Šiuo požiūriu mokesčių įstatymų pažeidimai priklauso neteisėtų veiksmų kategorijai. Mokestinių teisinių santykių dalyvių elgesys, neatitinkantis mokesčių įstatymų reikalavimų, pripažįstamas neteisėtu ir yra pagrindas teisinės atsakomybės santykiams atsirasti. Mokesčių įstatymų pažeidimų pavojingumas, priešingumas teisei lemia jų *baudžiamumą*. Mokesčių įstatymų pažeidėjui taikomos įstatymo numatytos teisinės atsakomybės priemonės. Mokesčių įstatymų pažeidimų *kaltumas* reiškia, kad teisinėn atsakomybėn gali būti traukiami tik dėl pažeidimo kalti asmenys. Jie pažeidimo padarymo metu turi suvokti, kad pažeidžia mokesčio įstatymą. Šie mokesčių įstatymų pažeidimų požymiai būdingi visiems mokesčių įstatymų pažeidimams. Tačiau mokesčių įstatymų pažeidimai yra labai įvairūs. Jie skiriasi pagal savo objektą, dalyką, padarymo būdą, pavojingumo laipsnį ir panašiai. Todėl kiekvienas konkretus mokesčio įstatymo pažeidimas turi jam būdingų subjektyviųjų ir objektyviųjų požymių sistemą, apibūdinančią konkrečią mokesčių įstatymą pažeidžiančią veiką, už kurią įstatymai numato teisinę atsakomybę (Mokesčių teisė, A.Marcijonas, B.Sudavičius, 2003, p. 209-210).

11.3. Finansinės sankcijos

Finansinė sankcija – tai mokesčių įstatyme numatyta pinigų suma, kurią mokesčių administratoriaus sprendimu privalo sumokėti asmuo, laiku neįvykdęs mokesstinės prievolės ar padaręs kitus mokesčių įstatymų pažeidimus. Finansinė sankcija gali pasireikšti baudų skyrimu ir delspinigių skaičiavimu.

Bauda

Konstitucinis teismas 2000 m. gruodžio 6 d. nutarime konstatavo, kad siekdama užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą valstybė gali nustatyti teisinę atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, tokios atsakomybės rūšis, atitinkamas nuobaudas, kurios gali būti skiriamos fiziniams ir juridiniams asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus. Valstybė, nustatydamą ir taikydama finansines sankcijas baudų pavidalu, siekia užtikrinti mokesčių prievolių įgyvendinimą. Baudos kaip finansinės sankcijos pagal savo pobūdį ir tikslus iš esmės nesiskiria nuo administracinių baudų. Ir vienos, ir kitos pažeidėjui sukelia neigiamas turinio pobūdžio pasekmes, tokiu būdu siekiant jį nubausti, taip pat skatina jį ir kitus mokesčių mokėtojus vykdyti mokesčines prievoles. Baudos skiriasi pagal jų taikymo tvarką, subjektus, taikymo procedūras, sukeltas teises pasekmes ir panašiai. Pagal Mokesčių administravimo įstatymą, jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui *priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda*, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Baudos netaikomos, kai mokesčių mokėtojas per mokesčio įstatyme nustatytą terminą nepateikė mokesčio deklaracijos arba kai po mokesčio deklaracijos pateikimo mokesčių administratoriui pastebėjo, kad deklaravo per mažai mokesčio, tačiau iki mokesčių administratoriaus pavedimo patikrinti asmenį išrašymo dienos pateikė mokesčio deklaraciją, o klaidų taisymo atveju – ją patikslino ir pateikė mokesčių administratoriui. Šios dalies nuostatos taip pat taikomos muitinės deklaracijose apskaičiuojamiems mokesčiams. Biudžetinėms įstaigoms, taip pat Lietuvos bankui baudos neskiriamos. Šių įstaigų vadovai ir vyriausieji buhalteriai ar kiti už

apskaitos tvarkymą atsakingi asmenys, pažeidę mokesčių įstatymų reikalavimus, atsako Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka. Atleidimo nuo paskirtų baudų mokėjimo pagrindai yra:

- Jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo;
- Jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas;
- Kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui;
- Kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

Nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Nuo baudų mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokestinio ginčo metu – ir mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija. Atleidimo nuo baudų tvarką, kai atitinkamo sprendimo priėmimas priklauso mokesčių administratoriaus kompetencijai, nustato centrinis mokesčių administratorius. Teisės aktai, kuriais sumažinamos arba panaikinamos baudos, taikomi ir už mokesčių įstatymų pažeidimus, padarytus iki šių aktų įsigaliojimo, jei baudas sumažinantis arba panaikinantis teisės aktas įsigalioja ne vėliau kaip sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, priėmimo dieną, o jei mokesčių mokėtojas apskundžia mokesčių administratoriaus sprendimą, – ne vėliau kaip mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos sprendimo priėmimo dieną. Mokesčių mokėtojai, tretieji asmenys ir (arba) juridinių asmenų vadovai bei kiti atsakingi darbuotojai už Mokesčių administravimo įstatyme nustatytų pareigų nevykdymą ar netinkamą jų vykdymą taip pat atsako pagal *Administracinių teisės pažeidimų kodeksą* arba pagal *Baudžiamąjį kodeksą*.

Delspinigiai

Delspinigiai yra viena iš finansinės atsakomybės priemonių. Lyginant su bauda delspinigiai užtikrina ne tik mokestinės prievolės vykdymą, bet ir žalos, atsiradusios dėl laiku nesumokėtų mokesčių, atlyginimą valstybei. Todėl delspinigiai priskiriami atstatomosioms

finansinės atsakomybės priemonėms. Pažymėtina, kad delspinigių sumokėjimas neatleidžia nuo mokesčio mokėjimo. Laiku nesumokėti delspinigiai išieškomi tokia pat tvarka, kaip ir nesumokėtas mokestis. Mokėtini delspinigiai neskaičiuojami biudžetinėms įstaigoms. Jų vadovai, vyriausieji finansininkai (buhalteriai), pažeidę mokesčių įstatymus, traukiami administracinėn ar baudžiamojon atsakomybėn. Pagal Mokesčių administravimo įstatymą, delspinigiai yra vienas iš mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdų. Delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami:

- Už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant muitinės deklaracijoje apskaičiuotą mokestį);
- Už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant mokestį, kuris turėjo būti apskaičiuotas muitinės deklaracijoje);
- Už pagal mokesčių mokėtojo prašymą nepagrįstai grąžintą (įskaitytą) mokesčio permoką (išskyrus tuos atvejus, kai per daug grąžinama (įskaitoma) dėl mokesčių administratoriaus klaidos).

Delspinigiai pradkami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą. Delspinigiai, pradėti skaičiuoti skaičiuojami kiekvieną dieną ir baigiami skaičiuoti:

- Mokesčio sumokėjimo (sugrąžinimo) į biudžetą dieną (įskaitytinai) arba
- Tą dieną, kai mokestinė prievolė pasibaigia kitais Mokesčių administravimo įstatymo nustatytais pagrindais.

Delspinigiai skaičiuojami ne ilgiau kaip 180 dienų nuo teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos, o mokesčių mokėtojui nesumokėjus jo (atitinkamo mokesčio įstatyme nustatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuoto nedeklaruojamo mokesčio, – ne ilgiau kaip 180 dienų nuo atitinkamo mokesčio įstatyme numatyto sumokėjimo termino. Jei atitinkamas mokesčio įstatymas nenustato kitaip, delspinigiai, kaip mokestinės prievolės užtikrinimo būdas netaikomas biudžetinėms įstaigoms, taip pat Lietuvos bankui. Delspinigių dydį ir jo apskaičiavimo tvarką nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į vidutinę praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų litais Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį. Delspinigių dydis nustatomas minėtąją palūkanų normą padidinus 10 procentinių punktų.

11.4. Administracinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimu

Administracinė atsakomybė taikoma už administracinės teisės pažeidimus, įvardintus Administracinių teisės pažeidimų kodekse. Teisės moksle administracinė atsakomybė apibrėžiama kaip savarankiška atsakomybės rūšis, taikoma kaltiems asmenims, padariusiems administracinius teisės pažeidimus, skiriant jiems ir realizuojant įstatymų numatytas administracines nuobaudas, turint tikslą kovoti su teisės pažeidimais, užtikrinti teisėtumą ir teisėtvarką. Administracine atsakomybe užtikrinamas įvairių teisės šakų normose nustatomų draudimų, įpareigojimų privalomumas. Šias administracines nuobaudas tokiems asmenims taiko atitinkamos valstybinės institucijos ar pareigūnai. Lietuvos Respublikos Administracinių teisės pažeidimų kodekso 9 straipsnyje nurodyta, kad *administraciniu teisės pažeidimu (nusižengimu) laikomas priešingas teisei, kaltas (tyčinis ar neatsargus) veikimas arba neveikimas, kuriuo kėsinamasi į valstybinę arba viešąją tvarką, nuosavybę, piliečių teises ir laisves, į nustatytą valdymo tvarką, už kurią įstatymai numato administracinę atsakomybę*. Operatyvaus patikrinimo rezultatai gali būti įforminti administracinio teisės pažeidimo ar įstatymo pažeidimo protokolu. Jeigu už šiuose dokumentuose užfiksuotus pažeidimus teisė skirti baudas suteikta Valstybinei mokesčių inspekcijai tai ši institucija ir nagrinėja tokių pažeidimų bylas. Pagal Administracinių teisės pažeidimų kodekso 246¹ straipsnį, Valstybinė mokesčių inspekcija nagrinėja tokių administracinės teisės pažeidimų bylas:

- Fizinių asmenų, įstaigų arba organizacijų vadovų ar vyriausiųjų finansininkų (buhalterių), individualių įmonių savininkų, asmenų, įgaliotų tvarkyti ūkinių bendrijų reikalus, UAB ir AB administracijos vadovų, žemės ūkio bendrovių valdybų pirmininkų ar administracijos vadovų, kooperatinių bendrovių valdybų pirmininkų ar valdytojų, valstybės bei savivaldybių įmonių administracijos vadovų, bankrutuojančių įmonių administratorių ar jų įgaliotų asmenų, įmonių likvidatorių ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos ar organizacijos pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimo, neteisingų duomenų apie pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimo, ir tokios pat veiklos, padarytos siekiant nuslėpti arba nuslepiant mokesčius, jeigu tai neužtraukia baudžiamosios atsakomybės (Administracinės teisės pažeidimų kodekso 172¹ straipsnis);
- Mokesčio mokėtojo registravimo duomenų nepateikimo Mokesčio mokėtojų registro tvarkytojui ar pavėluoto pateikimo, neteisingų duomenų pateikimo, taip pat pakeistų arba papildomų mokesčio mokėtojo registravimo duomenų nepateikimo ar pavėluoto pateikimo (Administracinių teisės pažeidimų kodekso 172⁹ straipsnis);
- Nepateikimo arba pavėluoto pateikimo gyventojams ir valstybinei mokesčių inspekcijai duomenų (pažymų) apie fiziniams asmenims išmokėtas arba deklaruotas valstybinei mokesčių inspekcijai pajamų sumas, išskaičiuotus mokesčius ar kitus privalomus

mokėjimus, nemokamai išduotą turtą ar suteiktas paslaugas, nepranešimo arba pavėluoto pranešimo Valstybinei mokesčių inspekcijai apie gyventojų turto registravimą, vertybinių popierių pardavimą Lietuvos Respublikos gyventojams, grąžinamų ir suteikiamų paskolų (įskaitant terminuotus indėlius), dovanojamų ir investuojamų lėšų, pajų arba kitų įmokų iš Lietuvos Respublikos gyventojų priėmimą, taip pat tokio turto registravimo, vertybinių popierių pardavimo, grąžinamų ir suteikiamų paskolų (įskaitant terminuotus indėlius) priėmimo, investuojamų ir dovanojamų lėšų, pajų ar kitų įmokų priėmimo be valstybinės mokesčių inspekcijos pažymos apie pajamų deklaravimą, kai šio turto įsigijimo rinkos kaina arba lėšų suma yra ne mažesnė už minimalų privalomo deklaruoti turto kainos dydį (Administracinių teisės pažeidimų kodekso 172¹⁰ straipsnis);

- Buhalterinės ūkinių operacijų, piniginių lėšų ir materialinių vertybių apskaitos taisyklių pažeidimo, aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo, kai dėl to nesumokama nuo trisdešimties iki penkiasdešimties minimalių gyvenimo lygių dydžio sumos mokesčių, kurie turėjo būti sumokėti pagal įstatymus už tikrinamąjį laikotarpį, apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo siekiant nusišlepti arba nuslepiant nuo dešimties iki penkiasdešimties minimalaus gyvenimo lygių dydžio sumos mokesčius, kurie turėjo būti sumokėti pagal įstatymus už tikrinamąjį laikotarpį, aplaidaus apskaitos tvarkymo, kai dėl to nesumokama daugiau kaip penkiasdešimt minimalių gyvenimo lygių dydžio sumos mokesčių, kurie turėjo būti sumokėti pagal įstatymus už tikrinamąjį laikotarpį, apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo siekiant nusišlepti arba nuslepiant daugiau kaip penkiasdešimt minimalaus gyvenimo lygių dydžio sumos mokesčius, kurie turėjo būti sumokėti pagal įstatymus už tikrinamąjį laikotarpį (Administracinių teisės pažeidimų kodekso 173¹ straipsnis);
- Gyventojų pajamų mokesčio mokėjimo tvarkos pažeidimo (Administracinių teisės pažeidimų kodekso 173¹¹ straipsnis);
- Valstybinio socialinio draudimo įmokų, susidariusių delspinigių apskaičiavimo arba (ir) jų mokėjimo nustatytos tvarkos pažeidimo, veikos, dėl kurios neteisėtai buvo sumažintos valstybinio socialinio draudimo įmokos, vengimo registruotis draudėju, neįsileidimo Valstybinės mokesčių inspekcijos pareigūnų tikrinti duomenų, susijusių su valstybinio socialinio draudimo įmokomis, nepateikimo jiems dokumentų arba jų nuslėpimo, finansinių ataskaitų ar pranešimo apie asmens priėmimą į darbą pavėluoto pateikimo arba nepateikimo, klaidingos informacijos suteikimo, taip pat Valstybinės mokesčių inspekcijos pareigūnų teisėtų reikalavimų nevykdymo (Administracinių teisės pažeidimų kodekso 188⁶ straipsnio 1 dalis) ir t.t.

Valstybinės mokesčių inspekcijos vardu nagrinėti konkrečias administracinių teisės pažeidimų bylas ir skirti administracines nuobaudas turi teisę Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininkas ir jo pavaduotojas ar kitas įgaliotas asmuo arba Valstybinės mokesčių inspekcijos pareigūnai. Administracinio teisės pažeidimo byla nagrinėjama ir nutarimas joje įforminamas laikantis Administracinių teisės pažeidimų kodekso nustatytų reikalavimų. Asmuo, nesutinkantis su administracinio teisės pažeidimo byloje priimtu nutarimu, turi teisę jį skųsti Administracinių teisės pažeidimų kodekso nustatyta tvarka.

11.5. Baudžiamoji atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus

Baudžiamoji atsakomybė yra taikoma už tokius mokesčių įstatymų pažeidimus, kurie pasižymi dideliu pavojingumu ir yra nukreipti prieš valstybės finansų politiką, daro didelę žalą valstybės finansiniams interesams. Ji taikoma teismo nuosprendžiu ar baudžiamuoju įsakymu, skiriant tokias sankcijas kaip laisvės atėmimas, turto konfiskavimas, bauda, teisės eiti tam tikras pareigas atėmimas ir t.t. Baudžiamoji atsakomybė nuo kitų atsakomybės rūšių skiriasi tuo, kad ji yra viešo pobūdžio (tik valstybė per įgaliotą instituciją – teismą – gali paskirti bausmę). Taip pat baudžiamoji atsakomybė palieka tam tikrą juridinį padarinį – teistumą, su kuriuo paprastai siejamas tam tikrų teisių ribojimas arba bausmių sugriežtinimas nusikaltimui pasikartojus. Baudžiamoji atsakomybė – tai viena iš teisinės atsakomybės rūšių taikomos už mokesčių įstatymų pažeidimus. Savo pobūdžiu baudžiamoji atsakomybė reiškia valstybės prievartos taikymą ir kartu asmens, padariusio baudžiamąjį nusižengimą, elgesio pasmerkimą. Baudžiamoji atsakomybė yra griežčiausia teisinės atsakomybės rūšis. Baudžiamąją atsakomybę galima būtų apibrėžti kaip asmens, padariusio nusikalstamą veiką, pareigą atsakyti, kuri paprastai pasireiškia tam tikrais turtinio ar asmeninio pobūdžio suvaržymais. Nusikalstamos veikos skirstomos į nusikaltimus ir baudžiamuosius nusižengimus. *Nusikaltimas* yra pavojinga ir Baudžiamo kodekso uždrausta veika (veikimas ar neveikimas), už kurią numatyta laisvės atėmimo bausmė. *Baudžiamasis nusižengimas* yra pavojinga ir Baudžiamojo kodekso uždrausta veika (veikimas ar neveikimas), už kurią numatyta bausmė, nesusijusi su laisvės atėmimu, išskyrus areštą. Pagal baudžiamąjį įstatymą atsako tik tas asmuo, kurio padaryta veika atitinka baudžiamojo įstatymo numatytą nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo sudėtį. Tačiau Baudžiamajame kodekse nėra įtvirtinto nusikaltimo sudėties apibrėžimo. Nusikaltimo sudėties sąvoka yra nagrinėjama baudžiamosios teisės teorijoje, kur nusikaltimo sudėtis apibrėžiama kaip „*baudžiamajame įstatyme numatytų objektyvių ir subjektyvių požymių visumą*“. Nusikaltimo sudėčiai priklauso *objektyvūs ir subjektyvūs požymiai*, kuriuos sudaro tokie elementai: objektas, objektyvioji pusė, subjektas, subjektyvioji pusė. *Pažymėtina*, kad

šie keturi elementai tarpusavyje yra organiškai susiję, kitaip tariant, jie yra būtini, kad pavojinga veika būtų pripažinta nusikalstama, o kaltas asmuo patrauktas baudžiamojon atsakomybėn. Jei nėra bent vieno iš minėtų elementų, nėra ir nusikaltimo sudėties. Baudžiamoji atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus yra įtvirtinta Baudžiamo kodekso 32 skyriuje „*Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai finansų sistemai*“:

11.6. Civilinė atsakomybė

Civilinė atsakomybė – tai turtinė prievolė, atsirandanti dėl civilinės teisės subjekto padaryto civilinės teisės pažeidimo, kurio viena šalis turi teisę reikalauti atlyginti, o kita šalis privalo atlyginti savo neteisėtais veiksmais padarytus nuostolius. Civilinė atsakomybė – tai teisės pažeidėjui kito asmens interesais taikoma įstatymo numatyta poveikio priemonė, sukianti jam nenaudingų turtinių padarinių: atlyginti žalą, nuostolius, sumokėti netesybas. Civilinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus kyla už valdžios išleistų aktų pažeidimus. Tačiau, šios atsakomybės ypatumas yra tas, kad atsako ne fizinis ar juridinis subjektas, nes pastarajam nustatyta atsakomybė pagal Baudžiamąjį kodeksą ar Administracinių teisės pažeidimų kodeksą, o viešojo administravimo subjektas, valdžios institucija. Valdžios institucija reiškia, bet kokį viešojo administravimo subjektą (valstybės arba savivaldybės instituciją, įstaigą). Valstybės institucijos yra Lietuvos Respublikos Seimas, Vyriausybė, Lietuvos bankas, ministerijos, departamentai, policijos, mokesčių, valstybės kontrolės, valstybės saugumo, prokuratūros, muitinės įstaigos, kitos tarnybos ir inspekcijos. Valstybei ir savivaldybei, jų institucijoms ir pareigūnams įgyvendinant numatytas funkcijas gali būti padaroma žala kitiems asmenims. Ji gali būti padaroma dėl asmeniui neteisėtai taikytų sankcijų, dėl pareigūnų netinkamai vykdomų pareigų, dėl viešojo asmens priimtų sutartinių įsipareigojimų nevykdymo ir dėl kitų priežasčių. Taigi, žala gali atsirasti ir atliekant mokesčių administravimo funkcijas. Žala, atsiradusi dėl neteisėtų valdžios institucijų veiksmų, atlyginama iš valstybės ar savivaldybės biudžeto. Valstybė ar savivaldybė, atlyginusios žalą, turi regresinio reikalavimo teisę į žalą padariusį asmenį (tarnautoją ar darbuotoją).

11.7. Drausminė atsakomybė

Drausminę atsakomybę taiko įmonės ar įstaigos administracija savo pavaldiems darbuotojams už darbo drausmės pažeidimus. Skiriama trijų rūšių drausminė atsakomybė:

- Pagal įstaigos darbo vidaus taisykles;

- Pavaldumo tvarka pagal drausmės statutą (kariuomenė, policija ar kita sukarinta organizacija);
- Pagal nuostatus, kurie galioja kai kuriose ministerijose.

Skiriamos šios drausminės sankcijos (taip pat ir mokesčių administravimo subjektams): *pastaba, papeikimas, griežtas papeikimas, laikinas pervedimas į mažiau atlyginamą darbą, pareigų pažeminimas, atleidimas iš darbo* ir kt.

LITERATŪRA IR KITI INFORMACIJOS ŠALTINIAI

Pagrindinė literatūra:

1. Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006.
2. Levišauskaitė K., Rūškys G. valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003.
3. Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Vilniaus universiteto teisės fakultetas, 2011.
4. Šapalienė L. Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. Vilnius: Grupė, 2010.
5. Benjamin J. Financial law. Oxford: university press, 2007.
6. Грачева Е. Ю., Толстопятенко Г. П. „Финансовое право Учебник“ Москва: Проспект, 2009.

Papildoma literatūra:

1. LR Konstitucija//Lietuvos Respublikos Aukščiausios Tarybos ir Vyriausybės žinios, 1992, Nr.33-1014.
2. Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas//Valstybės žinios, 1964, Nr. 19-139.
3. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.
4. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 85-2566.
5. [Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas](#)//Valstybės žinios'2004 Nr.63-2243.
6. [Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas](#)//Valstybės žinios'2002 Nr.35-1271, Valstybės žinios'2002 Nr.40 (atitaisymas), Valstybės žinios, 2002 Nr.46 (atitaisymas), Valstybės žinios,2002 Nr.48 (atitaisymas)).
7. [Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas](#)//Valstybės žinios'2001 Nr.110-3992.
8. [Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas](#)//Valstybės žinios'2002 Nr.73-3085).
9. [Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas](#)//Valstybės žinios'2001 Nr.98-3482.
10. [Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas](#)//Valstybės žinios'1994 Nr.59-1156.
11. [Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas](#)//Valstybės žinios'1992 Nr.21-612.

12. [Lietuvos Respublikos mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymas](#)//Valstybės žinios'1991 Nr.11-274.
13. [Lietuvos Respublikos naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymas](#)//Valstybės žinios'2003 Nr.51-2253.
14. [Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas](#)//Valstybės žinios'1999 Nr.47-146.
15. [Lietuvos Respublikos konsulinio mokesčio įstatymas](#)//Valstybės žinios'1994 Nr.51-951.
16. [Lietuvos Respublikos kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymas](#)//Valstybės žinios'2000 Nr.92-2873.
17. [Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas](#)//Valstybės žinios'2002 Nr.123-5531.
18. [Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas](#)//Valstybės žinios'1996 Nr.55-1287, Valstybės žinios'1996 Nr.99 (atitaisymas).
19. [Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatymas](#)//Valstybės žinios'2000 Nr.82-2478.
20. [Lietuvos Respublikos azartinių lošimų įstatymas](#)//Valstybės žinios'2001 Nr.43-1495.
21. [Lietuvos Respublikos mokesčių už pramoninės nuosavybės objektų registravimą įstatymas](#)//Valstybės žinios'2001 Nr.52-1811.
22. [Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas](#)//Valstybės žinios'1991 Nr.17-447.
23. [Lietuvos Respublikos baltojo cukraus virškvočio mokesčio įstatymas](#)//Valstybės žinios'2002 Nr.15-552.
24. [Lietuvos Respublikos kvotinio cukraus gamybos mokesčio ir papildomo cukraus gamybos mokesčio įstatymas](#)//Valstybės žinios'2003 Nr.104-4634.
25. Lietuvos Respublikos socialinio draudimo įstatymas// Valstybės žinios'1991 Nr. 17-447.
26. Lietuvos Respublikos socialinio draudimo pensijų įstatymas// Valstybės žinios'1994 Nr. 59-1153.
27. Lietuvos Respublikos ligos ir motinystės socialinio draudimo įstatymas// Valstybės žinios'2000 Nr. 111-3574.
28. Lietuvos Respublikos nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo įstatymas// Valstybės žinios'1999 Nr. 110-3207.
29. Lietuvos Respublikos nedarbo socialinio draudimo įstatymas// Valstybės žinios'2004 Nr. 4-26.
30. Lietuvos Respublikos Valstybės skolos įstatymas// Valstybės žinios'1996 Nr. 86-2045.

31. 1998 m. rugpjūčio 11 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės sutvarkymo programos“// Valstybės žinios 1998, Nr.72-2102.
32. 2001 m. birželio 04 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 667 „Dėl paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų bei valstybės garantijų teikimo ir suteiktų paskolų grąžinimo taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios 2001, Nr.49-1713.
33. 2004 m. kovo 26 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 345 „Dėl savivaldybių skolinimosi taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios 2004, Nr.47-1557.
34. 2002 m. birželio 13 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 899 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo užsienio asmenims“//Valstybės žinios 2004, Nr. 58-2053.
35. 2000 m. vasario 17 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 179 „Dėl kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios 2000, Nr.15-398.
36. 1999 m. balandžio 22 d. Lietuvos Banko valdybos nutarimas Nr. 49 „Dėl Lietuvos Respublikos pinigų mokumo požymių nustatymo ir susidėvėjusių bei sugadintų pinigų keitimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios 1999, Nr. 38.
37. Europos Bendrijos steigimo sutartis.
38. Aleknavičienė V. Finansai ir kreditas. Vilnius:Enciklopedija, 2005.
39. Bagdonavičius S. Mokesčių administravimo įstatymo komentaras.-Vilnius:AB”Standartų spaustuvė”, 1999.
40. Buckiūnienė O., Meidūnas V., Puzinauskas P. Lietuvos finansų sistema. Vilnius:Teisinės informacijos centras, 2003.
41. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas:Technologija, 2003.
42. Butkevičius A. Biudžeto reforma Lietuvoje //Lietuvos ekonomikos apžvalga, Nr. 1. Vilnius: Ūkio ministerija, Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 2002.
43. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius:Teisinės informacijos centras, 2003.
44. Smalenskas G. Finansai. homo liber, 2008.
45. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis. Kaunas: Technologija, 2003.
46. Stačiokas R. Verslo apmokestinimo įvadas. Kaunas: Technologija, 2003.
47. Stačiokas R. Apmokestinimo ir mokesčių pokyčiai Lietuvoje atkūrus nepriklausomybę // Inžinerinė ekonomika. 2003, Nr. 4.
48. Verslo steigimas Europos Sąjungos šalyse. Vilnius: Europos komitetas prie LR Vyriausybės, 2002.
49. Vėlyvis J.Europos sutartis:vadovas studentui ir verslininkui. –Vilnius: VGTU, 2000.
50. Tatham A. Europos Sąjungos teisė. Vilnius: Eugrimas, 1999.

51. Косаренко Н. Н., Кочергин А. Л. „Финансовое право“ Москва: Феникс, 2004.
52. Парыгина В. А., Тедеев А. А. „Финансовое право“ Москва: Эксмо, 2005.
53. Тедеев А. А., Парыгина В. А. „Финансовое право Полный курс за 3 дня“ Москва: Эксмо, 2005.