

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
TEISĖS MOKYKLOS
PRIVATINĖS TEISĖS INSTITUTAS

KAROLINA KALYTIENĖ
MOKESČIŲ IR FINANSŲ TEISĖ

TAIKOS SUTARTIES INSTITUTAS MOKESČIŲ TEISĖJE
Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas – Vilma Vildžiūnaitė

Vilnius, 2023 m.

TURINYS

IVADAS.....	3
1. TAIKOS SUTARTIS, JOS RAIDAI BEI PRIELAIIDOS	8
1.1. Taikos sutarties mokesčių teisėje atsiradimas	8
1.2. Mokestinio ginčo prielaidos ir prevencija	13
1.3. Taikos susitarimo iniciatyva	16
1.4. Taikos susitarimo įgyvendinimas mokesčių teisėje.....	20
2. TAIKOS SUTARTIES SUDARYMO YPATUMAI	25
2.1. Mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų vaidmuo	28
2.2. Mediacija kaip alternatyvus ginčo sprendimo būdas.....	32
2.3. Neteisminės mediacijos įgyvendinimo mokestiniuose ginčiuose problematika Lietuvoje	41
2.4. Mokesčių administratoriaus diskrecijos ribos	45
2.5. Taikos sutarties negalimumas	51
IŠVADOS	56
PASIŪLYMAI	56
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	59
ANOTACIJA	68
ANNOTATION	69
SANTRAUKA	70
SUMMARY	71
PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ.....	72

„Taika žmonijai yra aukščiausias gėris, tačiau jis trapus, priklauso nuo permainingų ir sudėtingų faktorių, kuriuos žmonija laisvai ir atsakingai nulemia. Ji kiekvienu momentu turi būti permąstyta ir vėl sukuriama. Nieko nepralaimėsime kurdami taiką.“ Šv. Paulius VI

IVADAS

Tyrimo problematika ir aktualumas. „Mokesčių politika – svarbus ekonomikos pažangos veiksnys. Norėdama užtikrinti ekonominį stabilumą, šalies vyriausybė privalo pasirūpinti reikalingomis lėšomis, kurių didelę dalį sudaro įvairaus pobūdžio mokesčiai.“¹ XXI amžiuje turbūt vis mažiau kyla klausimų iš kur atsirado mokesčių politika ir kam ji reikalinga. Jau ganėtinai seniai mokestinė sistema suprantama kaip neišvengiamas reiškiny, tad tobulėjant technologijoms ir plečiantis visuomeniniams reiškiniams bei suaktyvėjusi žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsauga vis labiau integruojama į mokesčių teisinį reguliavimą.

„Mokesčių teisės dalyką sudaro visuma tarpusavyje susijusių visuomeninių santykių, atsirandančių nustatant ir surenkant mokesčius iš fizinių bei juridinių asmenų į biudžetą turint tikslą gauti pajamų, reikalingų valstybės funkcijoms įgyvendinti.“² Mokesčių teisės samprata pati iš savęs suponuoja išvadą, jog tai yra imperatyviomis normomis paremti santykiai, t.y. norint priklausyti tam tikrai visuomenei, valstybei atsiranda privalomumas mokėti mokesčius, kad ši valstybė turėtų pakankamai pajamų biudžete veiksmingam funkcionavimui užtikrinti.

Demokratinė valstybė, įgyvendindama tolerancijos, bendradarbiavimo ir kompromiso vertybes, savo gyventojams turėtų užtikrinti šių vertybių integravimą ir į mokestinę sistemą. Bendradarbiavimas ir kompromisas yra neatsiejama bet kokio takaus elgesio išraiška. Taika įprastai suprantama kaip siekis ginčo šalis sutaisyti ir atkurti kiek įmanoma socialinę ir ar ekonominę santarvę. „Taikos sutartį galinčios sudaryti šalys yra visi subjektai, tarp kurių vyksta konfliktas dėl pažeistų ar tariamai pažeistų teisių ar teisėtų interesų.“³ Nagrinėjamos temos kontekste taikos sutartį gali sudaryti mokesčių mokėtojas – fizinis ar juridinis asmuo ir mokesčių administratorius. Tarp šių subjektų kylantis nesutarimas yra dėl netinkamo mokesčio apskaičiavimo ar dėl patikrinimo metu nustatytų neatitikimų įstatymams, paskirtų baudų, delspinigių ir pan.

„Atsižvelgiant į dalyvaujančių mokestiniuose ginčiuose subjektų teisinį statusą šiuos ginčus galima priskirti prie finansinių reiškinių. Tačiau tą patį reiškinį pagal subjektus,

¹ Violeta Pukelienė, Kristina Juozėnaitė ir Monika Didžgalvytė, „Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių poveikio pramonei analizė bei vertinimas pasirinkotse EBPO šalyse“, *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*, 11/2, (2017): 85, <https://portalcris.vdu.lt/server/api/core/bitstreams/c96c794b-6816-480a-9d50-511dc9c1d1cc/content>

² Aistė Medelienė ir Bronius Sudavičius, *Mokesčių teisė* (Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011), 57.

³ Jurgita Paužaitė-Kulvinskienė, „Kiti ginčo sprendimo būdai administracinių bylų teisenoje ir jų praktinio taikymo problemos“, *Teisė*, 86 (2013): 45, <https://www.journals.vu.lt/teise/article/view/1101/569>

nagrinėjančius mokestinius ginčus, atskleidžiama kita – teisinė mokestinių ginčų pusė.⁴ Literatūroje taip pat aptinkama ir fiskalinės sutarties sąvoka, t.y. numanomi susitarimai tarp mokesčių mokėtojų ir valstybės.⁵ Apibendrinant mokestinius ginčus galima išskirti tokią sampratą, jog mokestinis ginčas yra teisės normomis reglamentuotas visuomeninis konfliktas finansinėje srityje, kuris gali būti baigiamas taikiai.

„Taikos sutartimi šalys tarpusavio nuolaidomis išsprendžia kilusį teisminį ginčą, užkertant kelią kilti teisminiam ginčui ateityje, išsprendžia teismo sprendimo įvykdymo klausimą arba kitus ginčytinus klausimus.“⁶ Siekiant sudaryti taiką, bet kuriuo atveju abi šalys turi daryti nuolaidų viena kitos atžvilgiu, t.y. eiti į kompromisinį sprendimo rezultatą. Iškyla dviprasmiškas klausimas, kaip dera pareiga mokėti mokesčius su teise naudotis taikos sutarties institutu, t.y. šiuo atveju gauti nuolaidų iš valstybei atstovaujančio subjekto, atsakingo už mokesčių (pajamų) surinkimo ir valstybės biudžetą užtikrinimą. Iki taikos sutarties įtvirtinimo Administracinių bylų teisenos įstatyme (toliau ir –ABTĮ), ne viename moksliniame straipsnyje analizuota šio instituto įgyvendinimo galimybė bei poreikis administraciniame procese. Teisininkų nuomone, taikos sutarties instituto nebuvimas laikytinas dideliu tuometinio galiojančio ABTĮ trūkumu. „Šis institutas turi didelių pranašumų, palyginti su ginčo išsprendimu teismo sprendimu, ir galėtų būti sėkmingai taikomas ne vien privatinės teisės srityje, bet ir viešojo administravimo srityje kylantiems konfliktams spręsti“.⁷

Taikos sutartimi neturėtų būti leidžiamas ginčo dėl viešojo administravimo subjekto pareigų nevykdymo išsprendimas, t. y. viešojo administravimo subjektai neturi turėti galimybės naudoti taikos sutarties siekdami išvengti vykdyti savo pareigas. „Užsienio valstybių praktika šioje srityje yra labai įvairi. Vokietijoje yra ribojamas taikos sutarčių sudarymas mokestiniuose ginčiuose, o Lietuvoje labai sėkmingai taikomi ir plečiami susitarimai mokesčių bylose tiek mokesčių administravimo procedūrų, tiek teismo nagrinėjimo metu.“⁸

Lietuvoje administraciniame procese taikos sutarčių sudarymas buvo įtvirtintas tik 2013 metais, leidžiant visų administracinių ginčų tame tarpe ir mokestinių ginčų nagrinėjimą teisme, bet kurioje proceso stadijoje „[...] baigti bylą taikos sutartimi, jeigu taikos sutartį sudaryti galima

⁴ Dr. Egidija Smalakienė, „Mokestinių ginčų proceso ribos ir vieta administraciniame procese“, *Jurisprudencija*, 39(31) (2003): 62,

<http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2003~1367181176618/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>

⁵ Дмитрий Михайлович Щекин, „Digital Technologies in Tax Disputes as a Mechanism for Balancing Public and Private Interests“, *Вестник Арбитражного суда Московского округа*, 2022 m. spalio 7 d., https://www.researchgate.net/publication/364426623_Digital_Technologies_in_Tax_Disputes_as_a_Mechanism_for_Balancing_Public_and_Private_Interests.

⁶ „Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas“, TAR, žiūrėta 2021 m. spalio 24 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.8A39C83848CB/asr>.

⁷ Doc. Dr. Virgilijus Valančius ir Dr. Rimvydas Norkus, „Nacionalinis teisinis diskursas dėl administracinio proceso“, *Jurisprudencija* 81, Nr. 3 (2006): 97, <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/12673/2903-6134-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

⁸ Paužaitė-Kulvinskienė, *supra note*, 3.

atsižvelgiant į ginčo pobūdį. Taikos sutartis turi neprieštarauti imperatyvioms įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatoms, viešajam interesui, nepažeisti trečiųjų suinteresuotų asmenų teisių ar teisėtų interesų. [...]“⁹. Ši norma skirta taikyti administraciniame procese plačiąja prasme, kai tuo tarpu mokestiniai teisiniai santykiai apskritai yra tik siaura, specializuotais mokesčių įstatymais reguliuojama viešosios teisės, tame tarpe ir administracinės teisės, dalis. Ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo tvarkos įstatymas išskiria, jog mokestinių ginčų ikiteisminį nagrinėjimą nustato mokesčių įstatymai. Mokesčių įstatymai, t.y. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas (toliau ir – MAĮ) numato neteisminio taikaus susitarimo, esant tam tikroms aplinkybėms, galimybę.

„Viešojo administravimo subjektai taip pat gali būti pasirengę daryti nuolaidas, nes administracinis sprendimas gali priklausyti nuo jų diskrecijos įgyvendinimo (pvz., kokia apimtimi mokestinė nepriemoka bus pripažinta beviltiška, kuriam laikui išduodamas licencijos galiojimas ir pan.).“¹⁰ Darbe siekiama išanalizuoti mokesčių administratoriaus diskrecijos ribas, t.y. kada mokesčių administratorius imasi iniciatyvos ar kokiais atvejais įstatymas jam suteikia teisę sudaryti taikos sutartį ar pakankamai aiškiai ir apibrėžtai įstatymai reglamentuoja mokesčių administratoriaus galimybes, poreikį ir būtinumą sudaryti taikos sutartį. „Įstatyme akcentuojama sąlyga, jog taikos sutartis negali prieštarauti viešajam interesui, kuris yra vertinamas lygiagrečiai su imperatyvioms teisės normoms“¹¹. Darbe taip pat nagrinėtina taikos sutarties sudarymo negalimumo sąlygos.

Vertinant, kad taikos sutartis mokesčių teisėje yra viešosios teisės dalis, baigiamajame darbe keliama mokslinė problema - kaip ir kokiomis priemonėmis išspręsti ginčą taikiai, ekonomiškai ir operatyviai. Kokia mokestinių ginčų prevencija ir kaip pagerinti taikos sutarties instituto įgyvendinimą mokesčių teisėje.

Mokslinis tyrimo naujumas ir jo reikšmė. Lietuvos Respublikos administracinio proceso teisėje taikos sutartis buvo įtvirtinta mažiau nei prieš dešimt metų ir mokslinių darbų šia tema nėra daug, t.y. tiriamą problemą menkai išnagrinėta arba nagrinėta abstrakčiai kaip galimybė ar esamas poreikis taikyti taikos sutarties institutą administraciniame procese. Darbo temos aktualumas pasireiškia ne tik mokslinių publikacijų bet ir teismų praktikos stoka. Siektina išanalizuoti kuris ginčo etapas yra priimtinausias taikai atkurti. Pastebėta, jog teikti įstatymų pakeitimų projektai nepatvirtinti. Siektina giliau ir išsamiau nagrinėti įstatymo leidėjo pasyvumo

⁹ „Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 37, 42, 44, 46, 50, 53, 68, 80, 82, 97, 101 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 52-1 straipsniu įstatymas“, žiūrėta 2021 m. spalio 24 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.8EC70B58A58B>.

¹⁰ Valančius, Norkus, *supra note*, 7: 96.

¹¹ Arnas Stonys, „Reguliacinės sutartys viešojoje teisėje“ (daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2013), 73, <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:1907062/datastreams/MAIN/content>

priežastis. Įvertinti taikių susitarimų mokesčių teisėje skatinimo prielaidas bei siūlytinas įstatymų normų pataisas.

Darbiui keliamas **tyrimo tikslas** - atskleisti taikos sutarties ypatumus mokesčių teisėje.

Šiam tikslui įgyvendinti yra iškeliami tokie **tyrimo uždaviniai**:

1. Išanalizuoti taikaus susitarimo prielaidas, požymius ir galimybes mokesčių teisėje;
2. Nustatyti palankiausias sąlygas taikos sutarties instituto taikymui mokesčių teisėje;
3. Išnagrinėti mediacijos perspektyvas mokesčių teisėje, siekiant taikiai susitarti;
4. Išskirti įstatymų draudimus sudarant taikos sutartį mokesčių teisėje.

Siekiant įgyvendinti iškeltus tyrimo uždavinius, taikytas dokumentų analizės metodas analizuojant taikos sutarties Lietuvos administraciniame procese teisinį reguliavimą ir teisės aktų projektus, tarptautinių organizacijų teisės aktus, teismų praktiką. Statistinės analizės metodas taikomas analizuojant Lietuvos institucijų veiklos ataskaitas ir statistinę informaciją bei mokslininkų tyrimus. Taikant šiuos metodus (dokumentų analizės ir statistinės analizės) siekiama kompleksiskai atskleisti pagrindinį taikos sutarties instituto tikslą, t.y. taikųjį ginčo sprendimo būdą. Neapsiribojant vien teisminių taikos sutarties patvirtinimu, būtina pažvelgti į taikos sutarties institutą plačiaja prasme, nustatyti efektyviausias priemones ir būdus, pabaigti ginčą optimaliausiomis laiko, ekonominėmis ir žmogiškųjų išteklių sąnaudomis. Loginis analitinis metodas taikomas tyrimo metu surinktų faktų ir informacijos pagrindu formuojant tarpines ir galutines tyrimo išvadas. Apibendrinimo metodas taikytas kartu su loginiu analitiniu metodu pateikiant, atlikto tyrimo pagrindu, išvadas ir siūlymus dėl taikos atkūrimo mokestiniuose ginčiuose proceso formavimo ir optimizavimo.

Tyrimo struktūra. Taikos sutartis mokesčių teisėje - ši sąvoka žymi sutarties, kuri savo klasikine prigimtimi yra civilinių santykių sritis, kitaip tariant sutartiniai santykiai ir mokestinio proceso, t. y. viešosios teisės šakos, sintezę. Siekiant suformuoti taikos sutarties mokesčių teisėje koncepciją, derėtų išanalizuoti sutarties, mokesčių teisės ir administracinio proceso kategorijas bei požymius.

Atsižvelgiant į suformuotus tyrimo uždavinius darbo dėstomoji dalis sudaryta iš dviejų skyrių. Pirmame skyriuje siekiama nagrinėti taikos sutarties prielaidas bei alternatyvias priemones, įvertinant kitų šalių patirtį. Tyrimo tikslas yra susikonsoliduoti Lietuvos mokesčių teisės ribose, atsižvelgiant į užsienio šalių gerąją praktiką, tikėtina rasti idėjų kaip taikos sutarties instituto taikymą tobulinti bei suformuoti atitinkamus pasiūlymus. Įvertinti taikos sutartį kaip alternatyvų ginčo sprendimo būdą, teikiamą jos naudą ginčo šalims bei keliamas pasekmes. Darbe taikomas teisinio reguliavimo analizės ir palyginamasis metodas, kuriam pasirinktos JAV ir kitų šalių patirtys. JAV pasirinkta kaip šalis, turinti sudėtingą mokesčių sistemą ir teisinį reglamentavimą bei ganėtinai ilgą, stabilų, istorinę mokestinę sistemą.

Antrajame skyriuje, nagrinėjami taikos sutarties sudarymo ypatumai. „Viešojo administravimo įstatyme, administraciniuose teismuose sudaromos taikos sutartys neturi prieštarauti Civiliniame kodekse nustatytiems specialiesiems taikos sutarties negaliojimo pagrindams (CK 6.986 str.) bei bendriesiems sandorių negaliojimo pagrindams, kuriais remiantis taikos sutartis gali būti pripažinta negaliojančia (*ex nunc*) arba niekine (*ex tunc*) (CK 6.224 str.).“¹² Nagrinėjamas taikos sutarties institutas mokesčių teisėje plačiąja prasme atsižvelgiant į mediacijos poveikį siekiant sudaryti taikos sutartį ir jos negaliojimo pagrindus, atliekant vertinamąjį teisinį tyrimą.

Taikos sutarties mokesčių teisėje ypatumas yra savitas dėl sutartį sudarančių šalių teisinės padėties, teisių ir pareigų apimties bei būtinųjų prielaidų sutarčiai sudaryti, t.y. ar bet kas gali būti sutarties objektu. Sudarant tokią sutartį derinami skirtingi interesai ir subjektai: viešieji, kaip valstybės interesus ginantis ir jai atstovaujantis viešasis subjektas ir privatūs, kaip subjektas turintis lūkestį pagerinti, pataisyti ar palengvinti savo ekonominę padėtį.

Šiame darbe taikos sutarties institutas paraleliai ir lyginamuoju aspektu nagrinėjamas kartu su MAĮ 71 straipsnyje numatytu institutu susitarimu dėl mokesčio dydžio. MAĮ 71 straipsnio nuostatos netaikomos administruojant muitus ir ES muitų kodeksas nenumato galimybės sudaryti panašaus pobūdžio susitarimus. Darbe tikslingai apsiribota nagrinėjant mokestinius ginčus ir taikos sutarties galimybes kiek tai susiję tik su VMI pareigūnų priimtais sprendimais administruojant MAĮ 13 straipsnyje išvardintus mokesčius.

Ginamieji teiginiai:

1. Mokestinių ginčų nagrinėjimo procese būtina užtikrinti neteisminės mediacijos galimybę, kuri paspartintų mokestinio ginčo baigtį, taikiau susitarimu;
2. Mokestinių ginčų komisijai suteikus teisę vykdyti neteisminę mediaciją, būtų skatinamas taikus mokestinių ginčų sprendimas, mažinamas Komisijos ir administracinių teismų darbo krūvis, taupomos lėšos bei formuojamas mokesčių mokėtojų teigiamas socialinis požiūris į valstybės mokesčių sistemą.

¹² Paužaitė-Kulvinskienė, *supra note*, 3:49.

1. TAIKOS SUTARTIS, JOS RAIDA BEI PRIELAIIDOS

1.1. Taikos sutarties mokesčių teisėje atsiradimas

Siekdami įvertinti sutarties esminius struktūrinius požymius, nepaisant sutarties pobūdžio ar tai taikos sutartis, ar tarptautinė sutartis, ar bet kurios kitos rūšies sutartis, būtina atsižvelgti į lingvistinį sutarties aiškinimą. Terminų žodynas sutartį apibrėžia kaip dviejų ir daugiau sudarytas susitarimas, kiti internete randami žodynėlių sudarytojų pateikiami apibrėžimai kaip „dviejų ar daugiau valstybių, vyriausybių ar kitų subjektų susitarimas, kuriuo sukuriama teisiškai privalomi santykiai.“¹³ Vienareikšmiškai pamatinis ir kertinis sutarties elementas yra susitarimas, tik klausimas dėl ko, tarp ko ir kaip tai įforminta – raštu ar žodžiu, ar keliama papildomi patvirtinimo reikalavimai kaip ratifikavimas ir pan.

Mokesčių santykius reglamentuojančios „sutarties“ sąvoka grindžiama trimis prielaidomis: pirma, mokesčių mokėtojai yra labiau linkę vykdyti savo mokesčius įsipareigojimus, jei suvokia, kad mokesčių našta paskirstyta teisingai. Antra, politinis valdymas, kuris išgauna mokesčių pajamas be prievartos, yra veiksmingesnis ir turi didesnę teisėtumą nei tas, kuris tik verčia. Trečia, efektyvus apmokestinimas palengvinamas, kai abi pusės žino, ko tikėtis viena iš kitos.¹⁴

„Sutarties instituto taikymo administracinėje teisėje užuomazgos XIX a. ir iki šių laikų besitęsiantis šis procesas ilgą laiką atrodė kaip revoliucinis reiškinys, inspiravęs fundamentalius viešosios administracinės veiklos ir pačios administracinės teisės pokyčius.“¹⁵ G. Kuncevičius įvertinęs įvairių šalių mokslininkų darbus apibendrintai daro išvadą, kad *sutarties instituto skverbimasis į administracinę teisę buvo nulemtas demokratizacijos procesu, efektyvumo viešajame valdyje bei ekonominių ir kitų procesų įtakos*. Doktrinoje „ilgą laiką buvo manoma, kad bet koks individo ir administracijos bendradarbiavimas, kaip privatinėje teisėje, turi būti grindžiamas sutartimi.“¹⁶ Tačiau, kad ir kokios liberalios idėjos būtų įgyvendinamos, mokslininko nuomone, sutarties taikymas administracinėje teisėje negali būti mechaniškai tapatinamas su šio instituto panaudojimu bei veikimo principu privatinėje teisėje¹⁷.

I. Deviatnikovaitė daug nagrinėjusi viešąjį administravimą ir administracinę teisę nustatė, kad administracinis teismas dar 2005 m. suformavo tokį apibrėžimą „santykių tarp viešojo administravimo institucijos ir privataus asmens forma, *kai valstybės institucija*, siekdama

¹³ "Sutartis", *terminu-zodynas.lt*, žiūrėta 2023 m. sausio 8 d., <https://terminu-zodynas.lt/sutartis/>

¹⁴ Christian Von Haldenwang, „Digitalising the Fiscal Contract: An Interdisciplinary Framework for Empirical Inquiry“, *Discussion Paper*, 20 (2020), https://www.idos-research.de/uploads/media/DP_20.2020_01.pdf

¹⁵ Gytis Kuncevičius, „Sutarties instituto pritaikymas administracinėje teisėje: teorinės išvalgos“, *Socialinių mokslų studijos*, 4 (8) (2010): 234, <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2010~1367178437738/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>.

¹⁶ *Ibid*, 236.

¹⁷ *Ibid*, 236.

įgyvendinti savo įstatymines funkcijas ir patenkinti viešą visuomenės interesą, *sudaro sutartis su privačiais asmenimis*, Europos šalių teisinėje praktikoje ir *teisės doktrinoje yra vadinama administracine sutartimi*.¹⁸ Anot mokslininkės terminas „administracinė sutartis“ nėra vartojama, tačiau pagal požymius, jog taikos sutartis mokesčių teisėje sudaroma tarp viešojo ir privataus subjekto, nėra šalių valios laisvės ir lygybės principo, leistų taikos sutartį mokesčių teisėje priskirti būtent administracinių sutarčių rūšiai.

Dr. E. Smalakenė 2001 m. rašydama straipsnį akcentavo mokestinių ginčų proceso reglamentavimo svarbą, išskirdama subjektus, kam šis procesas yra ypač svarbus ir kaip tai veikia mokesčių sistemą plačiąja prasme. „Darni Lietuvos Respublikos mokesčių sistema – sparčios Lietuvos ekonomikos raidos, stabilaus biudžeto, teisingo ir proporcingo mokesčių paskirstymo, sąžiningos konkurencijos garantas. **Viena iš mokesčių sistemos sudėtinių dalių yra mokestinių ginčų procesas.** Šio proceso reglamentavimas – ypač svarbus klausimas tiek mokesčius administruojantiems pareigūnams, tiek mokesčių mokėtojams.“¹⁹

Kiek vėliau 2003 m. mokslininkė išleidžia dar vieną straipsnį kuriame išreiškia nuomonę, jog mokestiniai teisiniai santykiai turi nemažai spragų ir nesklandumų. „Lietuvoje kasmet kyla daug nesutarimų ir ginčų tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų. Lietuvoje mokestinių–teisinių santykių srityje išryškėjo daug spragų ir nesklandumų tarp mokesčius mokančių fizinių bei juridinių asmenų ir mokesčių administratoriaus. Teisės normos, reglamentuojančios procesinius mokestinių ginčų nagrinėjimo klausimus, aiškinamos ir taikomos nevienodai,“²⁰

Iki stojimo į Europos Sąjungą, t.y. 2004 m., Mokesčių administravimo įstatyme trumpai išdėstyta skundo pateikimo ir nagrinėjimo tvarka. Ir tik priėmus naująjį MAĮ Lietuvoje atsiranda pirmoji *taikaus susitarimo mokesčių teisėje išraiška*. „Tam esą **įtakos turėjo Europos Komisijos priimta rekomendacija**, kurioje nurodyta, **jog būtina administracinio ginčo subjektams leisti ginčą spręsti taikiai**.“²¹ Minėtas taikus ginčo sprendimo būdas įtvirtintas MAĮ 71 straipsnyje, kaip susitarimas dėl mokesčio dydžio - „mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio.“²²

¹⁸ Ieva Deviatnikovaitė, „Viešasis interesas, viešosios paslaugos ir sutartys kaip viešojo administravimo turinys“ *Jurisprudencija*, 26(2) (2019): 419, <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16141/5286-12016-1-SM-1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

¹⁹ Dr. Egidija Smalakenė „Ikiteisminio mokestinių ginčų proceso aktualijos“, *Jurisprudencija*, 21(13) (2001): 81, <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/14182/3719-7746-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

²⁰ Smalakenė, *supra* note 4: 60.

²¹ „Kai VMI ir mokesčių (ne)sumokėjęs gyventojas susitaria: inspekcija paaiškina – tai ne nuolaidos ar lengvatos“, lrt.lt, žiūrėta 2023 m. vasario 14 d., <https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/1887388/kai-vmi-ir-mokesciu-ne-sumokejes-gyventojas-susitaria-inspekcija-paaiskina-tai-ne-nuolaidos-ar-lengvatos>

²² „Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas“, TAR, žiūrėta 2021 m. spalio 23 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.0BDFFD850A66/asr>

Pasinaudojant šiuo susitarimu, socialiai, ekonomiškai ir emociškai daromi pirmieji žingsniai į taikos sutartį, kuri turi susitarimo požymius, tačiau netvirtintina teisme formaliąja prasme.

Iki įvedant taikos sutartį į administracinį procesą 2006 m. mokslininkai pateikė įžvalgas, kad „Lietuvos administracinio proceso teisinis reglamentavimas nėra pakankamai orientuotas į socialinės taikos atkūrimą tarp ginčo šalių. Pavyzdžiui, teisinę diskusiją skatina taikos sutarties instituto nacionaliniame administraciniame procese nebuvimas: ar vien į tiesos nustatymą orientuotas administracinio proceso modelis patenkina šiuolaikinės visuomenės poreikius?“²³ Šios įžvalgos pateiktos abstrakčiai visiems administraciniams ginčams, kai tuo tarpu mokesčių ginčų teisinis reglamentavimas jau užtikrino tam tikrą taikos atkūrimo formą.

Doc. dr. V. Valančius, Dr. R. Norkus 2006 m. nagrinėdami teisinį diskursą dėl administracinio proceso mastė, kad „*teismas turėtų skatinti šalis baigti ginčą taikos sutartimi*“²⁴, įžvelgė, kad „tiek teismo, tiek šalių tikslas procese turėtų būti bendras, t. y. ginčo išsprendimas ir konflikto pašalinimas, todėl į teismo ir byloje dalyvaujančių asmenų santykių turėtų būti žvelgiama per bendradarbiavimo prizmę.“²⁵ Kuo liberalesnis ir lankstesnis požiūris į tai, kas ilgą laiką buvo suprantama, kaip įsakmu, tuo ir viešojo subjekto, šiuo atveju mokesčių administratoriaus santykiai su privačiu asmeniu, mokesčių mokėtoju neišvengiamai reikalavo pokyčio ir lankstumo.

Privatinėje teisėje paplitę sutartiniai santykiai dėl įvairių gyvenimo sričių, kur privatūs asmenys dispozityviųjų teisės normų dėka, gali daryti įvairius susitarimus savo nuožiūra ir taikos sutartis yra tik vienas iš specializuotų institutų, kuris taikomas nesutarimui spręsti. Tuo tarpu *mokesčių teisė yra viešojo administravimo sritis, reguliuojama imperatyviųjų teisės normų, kurių prasmė ir paskirtis įsakmiai sureguliuoti santykius tarp viešųjų ir privačių subjektų*. Todėl derybos ir susitarimai dėl visuotinai pripažintų ir įstatymais apibrėžtų mokesčių taikymo taisyklių ir tarifų yra sunkiai įsivaizduojami. Mokslininkų buvo pastebėta, kad „būtent sutartimi grindžiamas viešosios administracijos ir privačių asmenų santykių modelis sudaro prielaidas užtikrinti atskirų interesų pusiausvyrą“.²⁶

Stebimas intensyvesnis taikių sprendimų mechanizmo tobulinimo idėjų ir straipsnių srautas apie 2001-2006 metus, kuomet buvo suprantama, kad „*Taikos sutarties sudarymas reikalauja ypač geranoriško tiek viešojo administravimo subjektų, tiek privačių asmenų požiūrio ir pasirengimo kompromisams*. Todėl teismui teks ypatingas uždavinys užtikrinti, kad teismo procesas netaptų bekompromisės kovos arena ir skatinti bylos šalių tarpusavio bendradarbiavimą.“²⁷ Dar 2006 m. rašytame straipsnyje mokslininkai vienareikšmiškai matė

²³ Valančius, Norkus, *supra note*, 7:91.

²⁴ Valančius, Norkus, *supra note*, 7:95.

²⁵ Valančius, Norkus, *supra note*, 7:94;

²⁶ Kuncevičius, *supra note*, 15:246.

²⁷ Valančius, Norkus, *supra note*, 7:97.

būsiant reikalinga mediacijos apraiška, nors tuo metu mediacijos institutas netaikytas nei civiliniame, nei administraciniame procese.

Taikos sutarties institutas mokesčių teisėje gali būti suprantamas ir traktuojamas tiek siaurąją prasme, t.y. formalusis taikos sutarties patvirtinimas teisme, tokios sutarties galimumas tarp atitinkamų subjektų, negaliojimo pagrindai ir pan., tiek plačiąją prasme, įžanga ir kelias iki tvirtintinos taikos sutarties teisme arba alternatyvaus susitarimo įgyvendinimas.

Neatsiribojant nuo lingvistinio aiškinimo, kad vis dėl to sutartis yra susitarimas, kuris taip pat pasireiškia ir mokesčių teisėje tik įgyvendinamas per skirtingus institutus, nors ir turintis beveik identišką teisinę pasekmę. Atsižvelgiant į tai, darbe nagrinėtinas taikos sutarties institutas nuo susitarimo prielaidų, ištakų ir turinio, t.y. susitarimo inicijavimo, priešasčių ir geriausio būdo surasti palankiausią sprendimą, kurį galima pabaigti bendromis nuolaidomis per kompromisą, iki formaliosios pusės, t.y. taikos sutarties patvirtinimo teisme.

Įtvirtinus 2013 metais taikos sutartį administraciniame procese, analizuojant teismų praktiką, išskirtinai mokesčių teisių santykių kategorijos bylas iki 2023 metų rasta iki 20 bylų, kuriose mėginta naudotis taikos sutarties institutu, t.y. ne visose bylose taikos sutartis buvo patvirtinta dėl vieno ar kitų priešasčių. Praktiškai taikos sutarties mokesčiuose ginčuose pritaikomumas pasireiškia tik pastaruosius kelerius metus, vidutiniškai mokesčių ginčų metu iš nagrinėjamų 200 bylų teismai patvirtina po 2 taikos sutartis per metus. Proporcija išvesta remiantis lentelėje pateiktu mokesčių ginčų skaičiumi ir vieša liteko bazės paieška mokesčių bylose pagal raktinį žodį *taikos sutartis. Skaičiavimus patvirtina ir MGK išvadoje pateikiami duomenys „kad 2018 m. buvo tik du atvejai, kai VAAT patvirtino mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo sudarytas taikos sutartis“.²⁸

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo

Mokesčių ginčų skaičius	2018 m.	2019 m.	2020 m.
MGK	186	135	169
VAAT	134	146	101
LVAT	106	185	102

*- Skaičiuojami išspręsti ir pasibaigę ginčai, tai yra arba kai VMI sprendimas lieka galioti, arba yra panaikinamas.

Šaltinis: VMI

²⁸ Mokesčių ginčų komisijos prie LR Vyriausybės raštas dėl mediacijos įteisinimo mokesčių teisėje tikslingumo 2018-12-31 Nr. (1819153)-6K-1806815, žiūrėta 2023 m. kovo 29 d., <https://e-seimas.lrs.lt/rs/legalact/TAN/f72893b00ce011e98a758703636ea610/>

1 pav. Mokestinių ginčų skaičius.

Šaltinis: Verslo Žinios, publikuotas straipsnis 2021-02-15 („Verslas linkęs apeiti mokestinius ginčus su VMI – tam yra svarių priežasčių“)

Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, patvirtintos 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. VA-210, nebuvo keičiamos nuo pat priėmimo 2004 m. iki 2016 m. Reikšmingi taisyklių pakeitimai stebimi nuo 2017 m. iki 2019 m. Tikėtina konkretesnis ir detalesnis taisyklių aprašymas paskatino šio instituto panaudojimo suaktyvėjimą. Aptinkami mokesčių mokėtojų susitarimų dėl mokesčio dydžio statistiniai rodikliai:

Mokesčių mokėtojų susitarimai su VMI dėl mokesčio dydžio

	Pateikta prašymų	Pasirašyta susitarimų	Suma, mln. Eur
2018 m.	212	70 (26 įmonės; 44 gyventojai)	7,05 (iš jų: įmonės - 3,93; gyventojai - 3,12)
2019 m.	255	105 (69 įmonės; 36 gyventojai)	11,46 (7,3; 4,09)
2020 m.	182	85 (40 įmonių; 45 gyventojai)	7,36 (6,2; 1,07)

Šaltinis: VMI

2 pav. Susitarimai su VMI dėl mokesčio dydžio.

Šaltinis: Verslo Žinios, publikuotas straipsnis 2021-02-15 („Verslas linkęs apeiti mokestinius ginčus su VMI – tam yra svarių priežasčių“).

VMI duomenimis, 2022 m. buvo pasiekti 95 susitarimai su mokesčių mokėtojais.²⁹

Vertinant pateiktus duomenis, darytina išvada, kad taikos sutarties institutas teismuose naudojamas labai vangiai, lyginant su pasirašytų susitarimų dėl mokesčio dydžio praktika. Tai *gali reikšti, kad taika atkuriamama mokestiniuose ginčiuose dar pirminėse stadijose, arba taikos sutarties institutas numatytas ABTĮ labiau reikšmingas administraciniam ginčams spręsti*, o mokestinių ginčų atveju tai tik papildoma taikos atkūrimo galimybė įgyvendintina teisminėje stadijoje.

Taikos sutarties institutas pritaikytas visoms administracinių teisinių santykių rūšims, neatsižvelgiant į tokių santykių specifiskumą. Visi administraciniai teisiniai santykiai vienodomis

²⁹ „Kai VMI ir mokesčių (ne)sumokėjęs gyventojas susitaria: inspekcija paaiškina – tai ne nuolaidos ar lengvatos“, *supra note*, 21.

normomis reguliuotini teisminėje stadijoje pagal ABTĮ, tačiau ikiteisminėje stadijoje administracinių ginčų nagrinėjimo principai išsiskiria. Ikiteisminė administracinių ginčų nagrinėjimo tvarka numato, kad mokestiniai ginčai yra nagrinėjami pagal mokesčių įstatymus, tokiems ginčams spręsti įkurta specializuota institucija – Mokestinių ginčų komisija (toliau ir – MGK). *Institucijos, kurioms suteikta teisė spręsti administracinius ginčus, pasaulyje priimta vadinti kvaziteismais.*³⁰ Atsižvelgiant į tai, kad mokestiniai ginčai yra administracinių ginčų porūšis, kuriems nustatyta ikiteisminė ginčo nagrinėjimo stadija, kvaziteisminės institucijos vaidmuo neabejotinai reikšmingas ir nagrinėtinas taikos sutarties ar susitarimo sudarymo kontekste.

1.2. Mokestinio ginčo prielaidos ir prevencija

„Mokesčiai atitinkamai veikia ekonomini funkcionavimą. Šis poveikis gali kisti priklausomai nuo mokesčių rūšies. Antra vertus, svarbu, iš ko ir kokio dydžio mokesčiai imami. Kuo didesni mokesčiai, tuo daugiau nepatogumų ir rūpesčių sukelia žmonėms (jų vartojimas sumažėja ta dalimi, kokią jie sumoka sumą mokesčių pavidalu į valstybės išdą), padaroma žalos verslo įmonėms, kartu - šalies ekonomikai. Padidinus mokesčius, dažnai efektas priešingas - mokestinės įmokos į valstybės ir savivaldybių biudžetus sumažėja, nes mokesčių mokėtojai ima piktnaudžiauti įstatymais ir yra linkę verstis nelegalia gamybine ar komercine veikla.“³¹ Tai gali būti tik prielaidos, kodėl susidaro tokios situacijos, kuomet mokestinio patikrinimo metu atrandami pažeidimai, nustatomi piktnaudžiavimai.

Kitos, mokslininkų nustatytos aplinkybės, yra tai, kad „Daugiausia įvairių mokestinių nuostatų taikymo, mokesčių apskaičiavimo klaidų padaro veiklą pradedantys, naujai įsiregistravę mokesčių mokėtojai. Jiems sunku susigaudyti mokesčių įvairovėje. Be to, pastaraisiais sunkmečio metais keitėsi nemažai teisės aktų, todėl tokiems mokesčių mokėtojams yra labai svarbu padėti jų veiklos pradžioje“³².

„Mokesčių įstatymai, kad ir kokie būtų griežti ir nelankstūs, numato tam tikras apmokestinimo alternatyvas. Verslo įmonės turi teisę rinktis vieną ar kitą mokesčių skaičiavimo, jų deklaravimo būdą, konkrečias lengvatas ir skatinimo atvejus.“³³ Esant tokioms galimybėms riba tarp to kas tikra ir formalu, tampa ypač siaura. MGK savo veikloje pastebi, kad „[...] ginčiuose

³⁰ Birutė Pranevičienė, „Kvaziteismai administracijos kontrolės sistemoje“ (monografija, Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras) Vilnius (2003): 69-70,

<https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/15425/praneviciene.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

³¹ Romas Stačiokas, Artūras Mažeika ir Laima Šerėnienė, „Mokesčių sistemos poveikis ir jo vertinimo tendencijos“, *Ekonomika*, 67 (2) (2004):105, <https://epublications.vu.lt/object/elaba:3493065/index.html>.

³² Dr. Danutė Adomavičiūtė ir Agnė Balcevič, „Verslo priežiūra ir mokesčių mokėtojų konsultavimas“, *Socialinės Medijos*. Nr. 1 (1), (2013):28, <https://www.napier.ac.uk/~media/worktribe/output-184451/socialmediapdf.pdf#page=28>.

³³ Stačiokas, Mažeika, Šerėnienė, *op. cit.*, 114.

išryškėja vis naujos situacijos, susijusios su dirbtiniais dariniais ir struktūromis, sandorių grandinėmis, turinio viršenybės prieš formą principo taikymu, kai naudojami „intelektualūs“ mokesčių vengimo būdai.“³⁴

Vertinant mokesčių sistemos poveikį, mokslininkai teigia, kad „Dideli mokesčiai yra verslo plėtotės stabdys. Skirtingai nuo verslo įmonių savanoriškai vykdomų ir abipusiai naudingų prekių mainų, mokesčiai į valstybės biudžetą nėra nei savanoriški, nei abipusiai naudingi.“³⁵ Dėl to mokesčių mokėtojams tenka improvizuoti arba kitaip tariant vykdyti mokesčių optimizavimą, skaičiuojant ir deklaruojant mokesčius nuo savo ūkinės veiklos rezultatų.

„Keičiasi požiūris į mokesčių mokėtojų priežiūrą, kuomet mokesčių inspektorius tampa ne baudėju, o konsultantu. Valstybė daugiau laimi ne rinkdama baudas už pažeidimus, o pasiekusi mokesčių mokėtojų įstatymų laikymosi. Mokesčių administratoriai vis daugiau dėmesio skiria mokesčių mokėtojų informavimui ir konsultavimui.“³⁶ Mokslininkai yra nustatę, kad **„nemaža administracinių ginčų dalis kyla dėl informacijos stokos ir komunikacinio pobūdžio problemų.“**³⁷ Netiesiogine prasme, mokesčių administratoriaus iniciatyvos teisė spręsti ginčą, sudarant taikos sutartį ar susitarimą dėl mokesčio dydžio, yra siaurinama bei mažinama per mokesčių mokėtojų konsultavimą, kurio tikslas teisingai deklaruoti ir sumokėti mokesčiai, dėl ko ginčai apskritai turėtų sumažėti arba tapti itin reti.

„Mokesčių mokėtojai apskaičiuodami bei pateikdami mokesčių deklaracijas vis rečiau padaro klaidų. Mokesčių *informavimo centras padeda mokesčių mokėtojams teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius*, pasiekti VMI strateginį tikslą – tobulinti mokesčių administravimą, skatinant savanorišką mokesčių mokėjimą, [...]“³⁸ Tokiu būdu vykdoma mokestinių ginčų prevencija. Neretai mokesčių mokėtojas pasinaudojęs teikiamomis VMI konsultacijomis ir savo išmone skaičiuodamas ir deklaruodamas mokesčius formaliai pažeidimo nepadarą, tačiau MGK „nagrinėdama mokestinius, ginčus pastebėjo, jog atsiradus naujoms mokesčių įstatymų lengvatoms, mokesčių mokėtojai jomis naudojasi, kartais sudarydami specialias sandorių, kuriais siekiama formaliai atitikti įstatymų reikalavimus, schemas.“³⁹

³⁴ „Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2021 metų veiklos ataskaita“, (2022-02-23 Nr. VD-, Vilnius) žiūrėta 2023 m. sausio 6 d.,

<https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2021%20met%C5%B3%20veiklos%20ataskaita.pdf>.

³⁵ Stačiokas, Mažeika, Šerėnienė, *supra note*, 31:114.

³⁶ Adomavičiūtė, Balcevič, *supra note*, 32:27.

³⁷ Salvija Mulevičienė ir Agnė Tvaronavičienė, „Preveninės ir ankstyvosios stadijos administracinių ginčų mediacijos poreikis ir galimybės Lietuvoje“, Administracinės teisės novelos : Liber Amicorum Algimantui Urmonui; mokslo straipsnių rinkinys (2022):361,

https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/18169/Liber_Amicorum_%20A.%20Urmonui-351-376.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

³⁸ Adomavičiūtė, Balcevič, *op.cit.*, 31.

³⁹ „Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2017 metų veiklos ataskaita, (2018-02-13, Nr. VD-51, Vilnius), žiūrėta 2023 m. sausio 6 d.,

<https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2017%20met%C5%B3%20veiklos%20ataskaita.pdf>

Tokios schemos iš mokesčių administratoriaus perspektyvos paprastai yra vertinamos kaip pareiga taikyti MAĮ 69 str. įtvirtintą principą apskaičiuoti mokesčius taikant turinio viršenybę prieš formą. „[...] pradžioje ši doktrina buvo nukreipta prieš pasinaudojimą mokesčių lengvatomis, susijusiomis su sandoriais, kurių forma skiriasi nuo esmės, kai mokesčių mokėtojai sąmoningai apibūdina sandorius, siekdami gauti naudingą mokesčių režimą.“⁴⁰ Siekdamas apskaičiuoti mokėtiną mokestį, kai nėra pateikiama oficialiųjų įrodomąją galią turinčių apskaitos dokumentų ar kitų reikšmingų duomenų, mokesčių administratorius taiko netiesioginius apskaičiavimo metodus. „Tikslią mokestinių prievolių sumą paprastai sunku apskaičiuoti tuomet, kai mokesčiai skaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant turinio viršenybės prieš formą ar sandorių kainodaros taisykles.“⁴¹

Mokestinių teisinių santykių kontekste ginčo pagrindinis elementas yra apskaičiuoto mokesčio dydis, bauda, delspinigiai, t.y. tik skirtingos piniginio vieneto išraiškos ir formos elementas. Teismų praktikoje pasisakoma, kad „**Mokesčių mokėtojas, siekdamas apriboti jam tenkančių mokesčių naštą, paprastai gali laisvai pasirinkti sandorių formas, kurios atrodo jam tinkamiausios**, o tai, kad mokesčių mokėtojas ieško palankiausios jam apmokestinimo schemos, **savaime nepagrindžia piktnaudžiavimo prezumpcijos**.“⁴² Iš vienos pusės mokesčių optimizavimas yra mokesčių mokėtojų teisė, kuria jie gali naudotis nevaržomai, iš kitos pusės turi sugebėti įrodyti, kad įstatymus ir apskaičiavimus taiko teisingai bei atitinka lengvatoms keliamus reikalavimus.

Mokesčių mokėtojui siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nugincyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius. O tuo atveju, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei mokesčių mokėtojo, nei mokesčių administratoriaus nurodomas aplinkybes, sprendimas priimtinas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta. Vadovaujantis minėta proporcija, siūlytina ir derybose dėl taikos sutarties sudarymo remtis panašiu principu – mažesnė nuolaida priklausytų tai šaliai, kuriai tenka didesnė įrodinėjimo našta.

Galbūt ne kiek svarbu mokesčių mokėtojo motyvai kaip jis pasirenka apskaičiuoti mokesčius sąžiningai ar mėgindamas juos dirbtinai sumažinti, kiek pats faktas, kad apskaičiuojant mokestį yra pritrūkstama įrodymų. Įstatymo normos neišskiria aplinkybių svarbos ar pareigos ištirti tokių įrodymų nebuvimo priežasčių. Imperatyviai nustatyta, jog susitarimą mokesčių

⁴⁰ Vilma Vildžiūnaitė, „Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas palankia mokesčių mokėtojams kryptimi“, *Jurisprudencija*, Nr. 27(1) (2020 m.): 60, <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16592/5719-13253-1-PB.pdf>

⁴¹ „Fidexperta“, žiūrėta 2023 m. kovo 25 d., <http://www.fide.lt/en/gyvybos-strategijoje-mons-susitarimai-su-vmi/>

⁴² „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-11-18 Nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-3448-11, žiūrėta 2023 m. kovo 15 d., <https://eteismai.lt/byla/94839219741444/A-575-3448-11>

mokėtojas ir mokesčių administratorius gali pasirašyti tik tuo atveju, jeigu apskaičiuojant mokesčius nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti.

1.3. Taikaus susitarimo iniciatyva

Valstybė išlaikoma iš surenkamų mokesčių į biudžetą, dėl to prevenciškai būtini ir yra atliekami mokestiniai patikrinimai, kurių metu mokesčių administratorius (valstybei atstovaujantis pareigūnas) tikrina kaip mokesčių mokėtojas apskaičiuoja, deklaruoja ir moka mokesčius valstybei, tokiu būdu siekiama sumažinti piktnaudžiavimo ar sąmoningo mokesčių vengimo ir tuo pačiu padidinti į biudžetą surenkamas pajamas.

Mokesčių administratoriaus pasirinkimo laisvė pasirenkant kontroliuojamą subjektą panaši ir Airijoje, kur mokesčių administratorius pasirenka kurį mokesčių mokėtoją tikrins atsižvelgiant į šiuos kriterijus: 1) pasirenkamas konkretus mokėtojas, stebint jo keleto pastarųjų metų deklaracijų ir mokesčių susigrąžinimo tendencijas; 2) vykdoma pasirinkto verslo sektoriaus stebėseną; 3) visiškai atsitiktinis pasirinkimas (retesniais atvejais).⁴³ Dažniausiai po atliktų patikrinimų kyla ginčas mokesčių mokėtojo iniciatyva.

JAV mokesčių mokėtojas gali inicijuoti ginčą, kai mokesčių administratorius suklydo taikydamas mokestines normas arba suklydo interpretuodamas faktus ir įrodymus, o mokesčių mokėtojas nesutinka su tokiu mokesčių administratoriaus sprendimu. Tačiau mokesčių mokėtojas negali skųstis, kai pats nepateikė visos reikiamos informacijos mokesčių administratoriui arba neišgali sumokėti jam apskaičiuotų mokesčių.⁴⁴ Mokestiniai ginčai kyla dėl konfliktų ar ginčų, kurie sukelia teisinius reikalavimus. Tai rodo, kad mokesčiai negali būti atskirti nuo ginčų.

Iš vienos pusės stebimas mokesčio administratoriaus procesinis pranašumas, kuomet surašomas aktas ir jis įgyja juridinę galią, t.y. nustato liepimo ir leidimo ribas, jeigu niekas tam neprieštarauja. Senesniuose mokslininkų straipsniuose buvo išsakyta mintis, kad „tik ginčui pasiekus administracinę teisimą, šalys įgyja lygias procesines teises, t. y. administravimo subjektas praranda galimybę vienašaliu sprendimu nulemti ginčo baigtį“⁴⁵ Vienas iš siekių padidinti šalių procesinių teisių lygiavertiškumą įgyvendinamas per taikos sutarties įteisinimą.

„Mokesčių administratorius, veikdamas pagal įstatymo jam suteiktą kompetenciją, negali vadovautis privatinės teisės principu „tai, ko nedraudžia įstatymas, leidžiama“, bet kaip ir kiti viešojo administravimo subjektai, privalo vadovautis viešosios teisės principu „tai, kas

⁴³ „Revenue Audit“, Žiūrėta 2022 m. sausio 2 d., <https://www.revenue.ie/en/starting-a-business/starting-a-business/revenue-audit.aspx>

⁴⁴ Agus P. Priyono, Henry DP Sinaga, „Is administrative justice a problem-solving of tax dispute?“, *Journal of Tax Law and Policy*, Vol.1, No.1, (2022):54-64, https://www.researchgate.net/publication/361302445_IS_ADMINISTRATIVE_JUSTICE_A_PROBLEM-SOLVING_OF_TAX_DISPUTE.

⁴⁵ Valančius, Norkus, *supra note*, 7:93.

nenumatyta įstatyme, draudžiama“⁴⁶. Dėl besikeičiančių įstatymų normų, taikos sutartis buvo numatyta įstatyme tuo mokesčių administratoriui suteikiant teisėtą galimybę sudaryti taikos sutartį, nepažeidžiant aukščiau minėtos bendrosios taisyklės. Įstatymas nedetalizuoja, kada mokesčių administratorius turėtų naudotis tokia teise ar net gi galėtų inicijuoti taikos sutarties sudarymą.

„Kiekvienu konkrečiu atveju sprendžiant mokesčio bazės nustatymo klausimą būtina vadovautis Mokesčių administravimo įstatymo normomis, nustatančiomis mokesčių administratoriaus teises ir pareigas ir įstatymo, reglamentuojančio konkretaus mokesčio skaičiavimo ir mokėjimo tvarką, nuostatomis.“⁴⁷ Ši būtinybė mokesčių administratoriui paklusti įstatymo normoms ir jas taikyti imperatyviai pasibaigia arba taikomos išimtys, kai susidaro sąlygos eiti į susitarimus su mokesčių mokėtoju. Kas dar kitaip suprantama kaip „susitarimas dėl mokesčio dydžio yra lemiamas negalėjimo esamomis priemonėmis užtikrinti imperatyvių normų taikymo.“⁴⁸

Individo priklausymas demokratinei valstybei kelia jam pareigą bendradarbiauti, tačiau tuo pačiu užtikrina ir teisę į socialinį teisingumą, t.y. galimybę ginti savo teises, inicijuojant ginčą, kaip šiuo atveju mokestinio ginčo pradžia sietina su valstybės pareigūnų veiksmais. Dėl mokesčių administratoriaus imperatyvių veiksmų gali atsirasti ir kilti priežastis piliečiui, t.y. mokesčių mokėtojui, nesutikti ir reikšti priešingą nuomonę, kai „mokesčių mokėtojas arba mokesčių išskaičiuojantis asmuo visiškai ar iš dalies nesutinka tai išreikšdamas raštiškai skundu“,⁴⁹ MGK savo veiklos ataskaitoje pažymi, jog „mokesčių mokėtojai vis plačiau gina savo teises, kreipdamiesi dėl anksčiau nenagrinėtų atvejų. Tai leido gyventojams gauti situacijos įvertinimą iš karto, nelaukiant patikrinimo. Toks procesinis aktyvumas suteikia galimybę plėtoti naują praktiką.,“⁵⁰

Po taikos sutarties įtvirtinimo ABTĮ, teismų praktikoje aptinkami pirmieji taikos instituto pritaikomumo praktikoje atvejai ir jie buvo atlikti mokesčių mokėtojo iniciatyva. „2014 m. vasario 3 d. Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme buvo gautas pareiškėjo prašymas, kuriuo, be kita ko, buvo prašoma sustabdyti bylos nagrinėjimą iki ginčo šalys susitars dėl taikos sutarties sudarymo. Tačiau, susipažinusi su kartu su šiuo prašymu pateiktais dokumentais, atsižvelgdama į nagrinėjamos bylos pobūdį ir kitas Administracinių bylų teisenos įstatymo 52¹ straipsnio 1 ir 3

⁴⁶ Doktorantė Jurgita Stūronaitė, „Sandorių pripažinimas negaliojančiais mokesčių administratoriaus iniciatyva“, *Jurisprudencija*, 52(44), (2004): 126, <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/14125/3272-6864-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ Arnas Stonys, „Viešojo ir privatinės teisės: pamatinės klasifikacijos problemos“, *Teisė* 82 (2012): 128, <https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2012~1367186318754/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>

⁴⁹ Smalakienė, *supra* note 4: 64.

⁵⁰ „Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020 metų veiklos ataskaita“ (2021, Vilnius), žiūrėta 2023 m. kovo 30 d., https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2020%20m_%20veiklos%20ataskaita.pdf.

dalyse numatytas aplinkybes bei įvertinusi, kad pareiškėjo pateiktas siūlomos sudaryti taikos sutarties projektas neatitinka šios administracinės bylos nagrinėjimo ribų, išplėstinė teisėjų kolegija konstatuoja, jog nagrinėjamu atveju atsisakytina tenkinti šį pareiškėjo prašymą.⁵¹ Sudėtinga vertinti priežastis, kuriomis remiantis teismas atsisakė leisti šalims sudaryti bei tvirtinti taikos sutartį. Ginčas kilo dėl to, kad pareiškėja prašė panaikinti VMI sprendimą ir susidariusias mokestines nepriemokas pripažinti beviltiškomis. Duomenų apie pateiktą taikos sutarties projektą nėra, o ginčo ir reikalavimo pobūdis iš esmės neprieštarauja nei imperatyvioms normoms, nei viešajam interesui, nei pažeidžia trečiųjų asmenų teisių.

Bylose aptinkama dominuojanti mokesčių mokėtojų iniciatyva dėl taikos sutarties sudarymo. „Pareiškėjas pažymi, kad kreipėsi į VMI, siūlydamas nagrinėjamoje administracinėje byloje ginčą spręsti taikiai, sudaryti susitarimą, pagal kurį Bendrovė sutiktų sumokėti mokesčių administratoriaus reikalaujamą PVM dėl sandorių su Įmone sumą dalimis per 5 metus, o mokesčių administratorius atsisakytų reikalavimų dėl baudų ir delspinigių, prašė pasiūlyti VMI priimtinas taikos sutarties sąlygas, tačiau mokesčių administratorius tai daryti atsisakė.“⁵²

Kitoje byloje „pareiškėjas papildomai nurodo, kad VMI bylos nagrinėjimo metu pritarė galimybei šią bylą baigti taikos sutartimi, tačiau, pareiškėjui raštu kreipusis į VMI ir nurodžius, jog jis yra pasirengęs eiti į kompromisą bei taikiai užbaigti kilusį ginčą, VMI, net nepasikvietusi pareiškėjo į bendrą susitikimą, be jokių racionalių ir objektyvių duomenų atsisakė taikos šioje byloje, deklaruodama subjektyvų požiūrį į pareiškėją, kaip mokesčių mokėtoją.“⁵³ Stebimas gana vangus šio instituto pritaikomas tiek iš teismo pusės, tiek iš mokesčių administratoriaus. Sunku formuoti išvadą ar mokesčių administratorius apskritai vertina susitarimus kaip kraštutinumą ar dėl naujo instituto atsiradimo, kurio panaudojimas praktikoje nelabai aiškus, ar tiesiog mokestinei prievolei apskaičiuoti buvo turimi visi reikiami įrodymai.

„Tai dažniausiai reiškia, kad nė viena šalis (nei mokesčių mokėtojas, nei mokesčių administratorius) nėra tikri dėl savo galimybių laimėti galimą ginčą ir, įvertindami potencialią riziką ir naudą, siekia susitarti.“⁵⁴ Ar mokesčių mokėtojas apskritai, kada nors jaučiasi galintis laimėti ginčą su mokesčių administratoriumi? Galbūt mokesčių mokėtojui tai vienintelė galimybė gauti nuolaidą ar sumažintą mokestinę prievolę.

⁵¹ „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2014 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-994/2014, žiūrėta 2023 m. kovo 4 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=c1f6a1ed-89df-44a4-9887-4e58d3e3df0d>

⁵² „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2018 m. gruodžio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1339-575/2018“, žiūrėta 2023 m. kovo 4 d. <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=57aa6b78-a151-4949-97de-4c08795a4886>

⁵³ „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2014 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-3075-575/2016“, žiūrėta 2023 m. kovo 4 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=1a017d16-2f0d-43d2-ad80-9e7c247221f0>

⁵⁴ Stonys, *supra note*, 48.

Vertinant teismų praktiką ryškėja tendencija, kad mokesčių administratorius atlikęs patikrinimą vienoje įmonėje sudaro ar kurį laiką sudarydavo susitarimus dėl mokesčių sankcijų atleidimo visai įmonių grupei. Kilo ne vienas ginčas dėl to, kad dukterinės įmonės vadovaudamosi minėtu susitarimu, vedė apskaitą, turėdamos lūkestį, kad ir jos yra atleistos nuo mokesčių sankcijų, kurios buvo pritaikytos pagrindinei (motininei) įmonei. Jos „manė, kad bendrovės, kurioms, laikantis Susitarimo nuostatų, buvo perkeltos derybų metu aptartos mokėtinos mokesčių sumos neturi / negali būti baudžiamos papildomomis delspinigių ir baudų sumomis“⁵⁵. Susidariusi aplinkybė lėmė mokesčių administratoriaus lankstesnius veiksmus sudarant ir pasirašant taikos sutartį su mokesčių mokėtoju.

Dar 2018 m. pasitaikė atvejų, kada pareiškėjai teigė, jog „reikalavimai dėl taikos sutarties sudarymo pirmosios instancijos teismui buvo pareikšti, tačiau į juos visiškai nebuvo atsižvelgta.“⁵⁶ O jau 2021 m. stebimos gerokai laisvesnės tendencijos, kuomet „pareiškėjas Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos pateikė 2020 m. rugsėjo 15 d. prašymą dėl taikos sutarties sudarymo. VMI informuoja, kad su pareiškėju 2020 m. lapkričio 23 d. pasirašė taikos sutartį visoje mokesčio ginčo, kilusio dėl VMI [...] sprendimo.“⁵⁷

Galimybė pasilengvinti maksimaliai gresiančią mokesčių naštą yra bene pagrindinė priežastis mokesčio mokėtojui inicijuoti taikos sutarties sudarymą arba susitarimą dėl mokesčio dydžio. Taip pat mokslininkai įžvelgia, kad „be kitų paskatų, sudarant tokias sutartis veikia ir tam tikra privatumo garantija: mokesčių mokėtojas užsitikrina, kad, išvengus tolesnio nagrinėjimo, nebus pakenkta jo reputacijai“.⁵⁸ Pagal atliktą teismų praktikoje patvirtintų taikos sutarčių analizę, taikos sutarties susitarimo objektas yra sumažinta nuo 50 iki 55 proc. skundžiamos apskaičiuotos mokesčių prievolės dydžio.

Nagrinėjant teismų praktiką, stebimas didesnis mokesčių mokėtojų aktyvumas siekiant sudaryti taikos sutartį. Mokesčių administratorius dažniau nesutinka tokių sutarčių pasirašyti. Susitarimo procedūrai yra taikomi bendrieji Lietuvos Respublikos teisės aktuose įtvirtinti sąžiningumo, teisingumo ir protingumo principai, tačiau, manytina, jog mokesčių administratoriaus iniciatyva pasirašyti susitarimą dėl mokesčio dydžio arba sudaryti taikos sutartį yra ribota dėl viešojo intereso ir imperatyvių mokesčių normų.

⁵⁵ „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2021 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1847-556/2021, 2023 m. kovo 4 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=f4e8afec-428b-4674-8b25-656ad366a8bd>

⁵⁶ „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2018 m. sausio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS-39-415/2018“, žiūrėta 2023 m. kovo 4 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=7f827399-cc8c-4536-a14f-69c39d9c6587>

⁵⁷ „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2021 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2480-602/2021, žiūrėta 2023 m. kovo 4 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=6ab52718-0bd4-4f33-a851-660097f04161>

⁵⁸ Arnas Stonys, „Viešumas ir lygiateisiškumas viešosios teisės sutartyse“, *Teisė*, 87, (2013):154, <https://www.journals.vu.lt/teise/article/view/1250/678>.

1.4. Taikos susitarimo įgyvendinimas mokesčių teisėje

Palyginamuoju pavyzdžiu gali būti Turkija, kuri mokesčių teisėje turi ikimokestinio ir pomokestinio susitaikymo rūšis. Praktikoje matyti, kad didesnis kompromisas pasiekiamas po mokesčių vertinimo. Susitarimai šioje šalyje negalimi, kai vengiama mokėti mokesčius, kontrabandos atvejais ir pan. Taip pat, jeigu buvo inicijuotas taikus susitarimas iki mokesčio vertinimo ir buvo nesusitarta, tada nėra galimybės tartis po mokesčių įvertinimo. Taikūs susitarimai ir derybos vyksta per Mokesčių Taikinimo komisijas, kurios yra įsteigtos skirtingiems atvejams nagrinėti, tačiau visas jas sudaro trys nariai, iš kurių vienas pirmininkaujantis. Derybų pabaigą lemia mokesčių mokėtojo požiūris. Jei mokesčių mokėtojas per taikinimo posėdį priims komisijos pasiūlymą, susitaikymas bus pasiektas, o nepriėmus pasiūlymo susitaikymas neįvyks. Pasiekus taikos sutartį, šie pasirašyti susitarimo protokolai yra galutiniai ir dėl to negali būti skundžiamas jokiai institucijai ir negali būti kreipiamasi į teismą.⁵⁹ Stebimas esminis skirtumas Turkijos sistemoje, kad atskiriami etapai iki mokesčio apskaičiavimo ir po mokesčio apskaičiavimo, kai tuo tarpu Lietuvoje yra palankesnis reglamentavimas suteikiant teisę sudaryti susitarimą bet kuriame ginčo etape, tačiau yra kitų apribojimų, kurie yra nagrinėtini darbe.

„Teisės moksle, kaip ir praktikoje, ilgą laiką vyravo pozicija, kad tradicinė ir vienintelė galima priežiūros institucijos ir finansų rinkos dalyvio tarpusavio santykių forma yra administracinis teisės aktas, kuriuo yra išreiškiama įsakmi valia, o administracinio akto įgyvendinimas užtikrinamas labiau valstybės taikoma prievarta nei bendru santykių subjektų tarpusavio sutarimu.“⁶⁰ Ilgainiui įsakmi valia pradėta derinti su kompromisu, kurie pasireiškia per susitarimus ar taikos sutartis tarp viešojo subjekto ir privačių asmenų.

Iki taikos sutarties instituto patvirtinimo, mokslininkai diskutavo ar taikos sutartis administraciniame procese yra galima dėl to, kad pats susitarimo dalykas yra vienai pusei privalomas mokėti mokestis, kitai pusei atlikti savo funkcijas valstybei. „Taikos sutartis yra dispozityvumo principo išraiška, o *būtina prielaida kiekvienai sutarčiai*, taigi ir taikos sutarčiai sudaryti yra *galėjimas disponuoti tuo objektu, dėl kurio susitariama*. Kadangi administracinėje teisėje vyrauja imperatyvus teisinio reguliavimo metodas, taikos sutarties priešininkai galėtų teigti, jog teisės normos viešojo administravimo subjektams įsakmiai nurodo vienintelį galimą sprendimo variantą, taigi ir tartis tarsi nėra dėl ko.“⁶¹

⁵⁹ Mutlu Yoruldu ir Zeybek Nilüfer, „Post-Tax Settlement Institution within the Scope of Turkish Tax Law“ 3 (2022): 19–26, https://www.researchgate.net/publication/364910634_Post-Tax_Settlement_Institution_within_the_Scope_of_Turkish_Tax_Law

⁶⁰ Agnė Jakaitė, „Taikos sutartis tarp priežiūros institucijos ir finansų rinkos dalyvio: tik teorinė galimybė ar pasiekama realybė?“, *Pinigų studijos*, Nr. 1 (20), (2016):50, https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/03_31660_ps-2016-1_jakaite_4.pdf.

⁶¹ Valančius, Norkus, *supra note*, 7:95.

Po taikos sutarties įtvirtinimo ABTĮ, E. Šilvaitės pateikiama priešinga nuomonė. „Sudarydamos taikos sutartį šalys išreiškia savo valią taikiai išspręsti kilusį administracinį ginčą, abipusiu susitarimu sulygsta dėl jos sąlygų, nustato savo teisių ir pareigų balansą. Teismų praktikoje pažymima, jog tokia sutartimi realizuojamas dispozityvumo principas, šalių teisė įstatymo nustatytose ribose laisva valia disponuoti savo materialiosiomis bei procesinėmis teisėmis.“⁶²

Lietuvoje taikos įgyvendinimas mokesčių teisėje galimas dviem būdais:

- pasinaudojus MAĮ 71 straipsniu „Mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti.“⁶³

- pasinaudojus ABTĮ 51 straipsniu „Bet kurioje proceso stadijoje ginčo šalys gali baigti bylą taikos sutartimi, jeigu ją sudaryti galima atsižvelgiant į ginčo pobūdį.

Taikos sutartis turi neprieštarauti imperatyvioms įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatoms, viešajam interesui, nepažeisti trečiųjų suinteresuotų asmenų teisių ar teisėtų interesų.“⁶⁴ „**Taikos sutarties sampratos dichotomijos padarinys yra tas, jog taikos sutartimis baigiamas ir teismo procesas, ir išsprendžiamas ginčas iš esmės**, t. y. pasiekiamas šalių susitarimas. Ne kiekvieno proceso padarinys yra ginčo išsprendimas, o šiuo atveju pasiekiami du tikslai: ir procesas baigtas, ir ginčas išspręstas.“⁶⁵

Pirmuoju atveju, svarbiausia sąlyga abiem šalims neturėti pakankamai įrodymų apskaičiavimams pagrįsti ir „minėtas susitarimas gali būti pasirašytas mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat visų mokestinių ginčų nagrinėjimo etapų metu“.⁶⁶ Antruoju atveju, labiau akcentuoti bendrieji civilinės teisės sutarties sudarymui būdingi požymiai, tai yra keliami reikalavimai neprieštarauti imperatyvioms normoms, viešajam interesui ir nekenkti tretiesiems asmenims. „**Teismas imasi priemonių ginčo šalims sutaisyti tik tuo atveju, kai yra ginčo šalių sutikimas pradėti derybas dėl taikos sutarties sudarymo.**“⁶⁷ Minėtiems taikos atkūrimo būdams keliamos visiškai skirtingos būtinosios sąlygos ir jie įgyvendinami skirtingose institucijose. Šie institutai skirtingi procesine eiga, tačiau teisinės pasekmės yra ganėtinai panašios ir/ar net gi identiškos.

⁶² Eimantė Šilvaitė, „Taikos sutartis kaip teisminės mediacijos administraciniame procese pagrindas“, *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis*, 35, Vilnius, (2019): 323, <https://www.lvat.lt/doclib/szob080n6aqwwcyfgye1134d28hd2qsg>

⁶³ „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas“, TAR, žiūrėta 2021 m. spalio 23 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.231855/asr>

⁶⁴ „Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas“, TAR, žiūrėta 2021 m. spalio 23 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.67B5099C5848/asr>

⁶⁵ Paužaitė-Kulvinskienė, *supra note*, 3.

⁶⁶ „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas“, *op. cit.*

⁶⁷ „Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas“, *op. cit.*

Susitarimas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus sudaromas iki teismo, o taikos sutartis pagal ABTĮ tvirtinama tik teisme. Susitarimo teisinės pasekmės, jog „pasirašius tokį susitarimą, mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą negu nurodyta susitarime.“⁶⁸ Tuo tarpu teismas nutartimi tvirtindamas taikos sutartį išaiškina šalims, kad „bylą nutraukus, vėl kreiptis į teismą dėl ginčo tarp tų pačių ginčo šalių, dėl to paties dalyko ir tuo pačiu pagrindu neleidžiama“.⁶⁹

Pasitaikė atveju, kuomet Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas, nagrinėdamas ginčą administracinėje byloje įvertino, jog pirmosios instancijos teismas „dukart prašė proceso dalyvių pateikti prašymą skirti ekspertizę bei siūlė baigti bylą taikos sutartimi, tačiau nė vienas proceso dalyvis per nustatytus terminus nepateikė jokių procesinių dokumentų, taigi su teismu nebendradarbiavo.“⁷⁰

Minėtoje byloje, nepaisant siūlymų sudaryti taikos sutartį, apeliacinės instancijos teismas įvertino, jog „pirmosios instancijos teismas tinkamai ir laikydamasis ABTĮ reikalavimų įvertino byloje surinktus įrodymus bei nustatė teisiškai reikšmingas aplinkybes bylai išspręsti, teisingai pritaikė ginčo teisinius santykius reglamentuojančias materialiosios teisės normas, nepažeidė proceso teisės normų. [...] skundžiamas pirmosios instancijos teismo sprendimas yra pagrįstas bylos faktais ir teisės aktų normomis, todėl jis paliekamas nepakeistas, o apeliacinis skundas atmetamas.“⁷¹ Šios bylos baigtis turėjo alternatyvą, t.y. ginčą išspręsti patvirtinta taikos sutartimi, jeigu šalys būtų buvusios aktyvios, arba teismo priimtu sprendimu palankiu vienai ar kitai šaliai.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. eA-1897-575/2021 nustatė, kad tiek komisija, tiek Vilniaus administracinis teismas pareiškėjo skundą kuriuo buvo skundžiama VMI Sprendimo dalis, kuria buvo atsisakyta atleisti pareiškėją nuo 50 proc. mokestinių delspinigių, atmetė, konstatuodamas, kad VMI Sprendimas yra pagrįstas ir teisėtas, todėl jo dalies dėl pareiškėjo neatleidimo nuo GPM delspinigių panaikinti pareiškėjo nurodytais ar kitais argumentais nėra teisinio pagrindo. Šios administracinės bylos nagrinėjimo Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme metu pateikiama ginčo šalių pasirašyta taikos sutartis, kuria pareiškėjas atleidžiamas nuo GPM delspinigių, nors ir dviejose instancijose traktuota, kad mokesčių administratorius tinkamai vertino įstatymo normas ir nebuvo pagrindo mokesčių mokėtoją atleisti nuo delspinigių.

⁶⁸ „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas“, *supra note*, 63.

⁶⁹ „Vilniaus apygardos administracinio teismo, 2020-12-03 nutartis administracinėje byloje Nr. eI3-3591-811/2020, s. <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=cde8fb5d-4137-4a7f-9882-368c6291c292>

⁷⁰ „Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo, 2021-10- 20 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-3831-815/2021, <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=53a1b2d1-922b-4e61-b863-8b8a410f7956>

⁷¹ *Ibid.*

Kas paskatina mokesčių administratorių galutinėje ginčo nagrinėjimo stadijoje padaryti nuolaidą, užuot laukus teismo sprendimo, kuris tikėtina galėjo būti toks pat kaip ir pirmosios instancijos teismo. Tikėtina atsitiko taip, kaip ir svarstė mokslininkai dar 2006 m. diskutuodami, jog „veikdama ne imperatyvaus nurodymo pagrindu, o turėdama sprendimo priėmimo laisvę viešojo administravimo institucija galėtų eiti į kompromisą ir susitarti, kad savo diskrecijos teisę įgyvendins dar kartą arba įvertins papildomas aplinkybes, kurios galėtų būti reikšmingos priimant sprendimą.“⁷² Minėtoje byloje teismas konstatavo, kad „įvertinusi ginčo šalių pateiktos taikos sutarties tekstą ir joje aptartas sąlygas, teisėjų kolegija daro išvadą, kad ji išreiškia tiek pareiškėjo, tiek ir atsakovo valią taikiai išspręsti nagrinėjamoje byloje kilusį ginčą“.⁷³

MAI įtvirtinta mokesčių mokėtojo teisė po atitinkamo mokesčių administratoriaus sprendimo pasirinkti tiesiogiai kreiptis į teismą arba į Komisiją. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės atliktos analizės duomenimis, įvertinta, jog *mokesčių mokėtojai dažniau pasirenka ginčų nagrinėjimą pateikiant skundą Komisijai*. Per 2017 metus 92 proc. mokesčių mokėtojų dėl jiems nepalankių mokesčių administratorių sprendimų pirmiausia kreipėsi į Komisiją. Pažymėtina, jog teikiant skundą Komisijai nėra mokamas žyminis mokestis. Viena vertus teikiant skundą teismui žyminis mokestis yra lygus 30 Eur, kita vertus ar tai reikšminga suma, kuri įtakotų institucijos pasirinkimą skundui pateikti.

MGK atlikusi 2021 m. veiklos ataskaitą teigia, kad „***Absoliučios daugumos Komisijos sprendimų pagrįstumu neabejoja ir teismai***. Pernai jie patvirtino net 81 proc. Komisijos sprendimų, kurie buvo apskųsti teismui.“⁷⁴ Tiriamuoju aspektu, nebelieka abejonių dėl Mokestinių ginčų komisijos sprendimų teisingumo ir kompetencijos. „***Komisija labai atidžiai vertina administracinių teismų priimtus sprendimus***, LVAT suformuota praktika remiasi nagrinėdama mokesčių mokėtojų skundus.“⁷⁵ Ar mokesčių mokėtojų pasitikėjimas Mokestinių ginčų komisija toks pat didelis, kaip ir teismu ar tiesiog mokesčių mokėtojai supažindinami su tokia apskundimo tvarka, kuomet jie informuojami, jog skundai teiktini ikiteisminiam nagrinėjimui.

„Siekdama pagrindinio tikslo – tinkamai ir objektyviai išnagrinėti skundą, Komisija aktyviai naudojasi savo teise kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą (ESTT), kurią įgijo ESTT pripažinus Komisiją teismine institucija. ***Gautos ESTT išvados leidžia išspręsti ginčą dar ankstyvojoje jo stadijoje Komisijoje, taip sutaupant laiką, išteklius ir sumažinant teismų***

⁷² Valančius, Norkus, *supra note*, 7:96.

⁷³ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2021-02-03 nutartis Administracinėje byloje Nr. eA-1897-575/2021. Žiūrėta 2023 m. balandžio 3 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=109a7038-9b8d-4667-9709-bf15760c7787>

⁷⁴ „Mokestinės ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2021 metų veiklos ataskaita“, *supra note*, 34.

⁷⁵ *Ibid.*

krūvi.⁷⁶ MGK savo ataskaitose skelbia, kad ji „yra ikiteisminė mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija, kuri objektyviai nagrinėja mokesčių mokėtojų skundus dėl mokesčių administratorių sprendimų ir priima teisėtus bei pagrįstus sprendimus.“⁷⁷ Mokestinė ginčų komisija nors ir veikdama kaip *ikiteisminė mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija, atlieka kokybiškas teisminės institucijos lygio funkcijas*.

„Komisija, atsižvelgdama į mokestinių ginčų praktiką, pateikė visą eilę pasiūlymų dėl mokesčių teisės aktų tobulinimo, kuriais siekiama užkirsti kelią nepagrįstam pasinaudojimui lengvatomis, suteikti daugiau aiškumo bei supaprastinti mokesčių mokėtojų prievoles.“⁷⁸ Kuo aiškesnės mokestinės prievolės ir kuo mažiau manipuliacijos lengvatomis ar įstatymų spragomis, tuo didesnis lūkestis, kad mokesčių mokėtojas savo mokestines pareigas vykdys tinkamai ir objektyviai, o prielaidos kilti mokestiniam ginčui sumažės iki minimalių. Kita vertus mokslininkai pasisako, kad *„kai tarp privataus subjekto ir viešojo administravimo subjekto kyla konfliktas, tačiau šalis dar nepasiekia skundo pateikimo kompetentingai ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo institucijai ar teismui stadijos, mediacija gali sustabdyti tokį ginčo eskalavimą*.“⁷⁹

Manytina, jog iš dalies šalių valia pasirinkti taikos sutarties sąlygas yra nelygiavertė. Mokslininkai pažymi „jog dėl laisvos šalių valios ir savanoriškumo sudarant taikos sutartis reikalavimo teismas, esant vienos ginčo šalies pageidavimui, negali įpareigoti viešojo administravimo institucijos ginčą išspręsti taikiai, t. y. administracinis teismas neturi galimybės įpareigoti viešojo administravimo subjektą sudaryti taikos sutartį.“⁸⁰ Mokslinėje literatūroje užsiminta, jog *mokestiniai ginčai, yra siaura derybinė erdvė*, saistoma imperatyvių mokestinių normų ir mokesčių mokėtojų lygybės principo, tačiau neabejotinai *tokiais atvejais mediacija yra veiksmingiausias tarpininkavimas*.

Nepaisant geros mokestinių ginčų nagrinėjimo praktikos ir akivaizdžios teismo gaunamos naudos, atkreiptinas dėmesys į tai, kad ikiteisminėje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje nėra galimybės nei taikyti mediaciją, nei sudaryti taikos sutartį laisvu abiejų šalių sutarimu. Taip pat paminėtina, kad Mokestinių ginčų komisija inicijavo mokesčių administravimo įstatymo pataisas, siekiant įteisinti neteisminę mediaciją ikiteisminėje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje. Plačiau šis procesas nagrinėjamas kitame šio darbo skyriuje.

⁷⁶ „Mokestinės ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2021 metų veiklos ataskaita“, *supra note*, 34.

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ *Ibid.*

⁷⁹ Mulevičienė, Tvaronavičienė, *supra note*, 37:362.

⁸⁰ Šilvaitė, *supra note*, 62:324.

2. TAIKOS SUTARTIES SUDARYMO YPATUMAI

Įvertinus visą mokesčių sistemą, kurią sudaro įstatymų leidėjas, mokesčių mokėtojas, mokestį apskaičiuojantis asmuo, kuris ne retai sutampa su mokesčio mokėtojo subjektu, mokesčių administratorius ir ginčus nagrinėjančios institucijos, darytina prielaida, jog visi šie elementai turi didesnės ar mažesnės įtakos taikos sutarties institutui mokesčių teisėje. Nagrinėjant taikos institutą mokesčių teisėje, siektina situaciją įvertinti tokiais aspektais kaip kilęs ginčas – nesutarimas bei įrodinėjama tiesa, dėl mokesčio dydžio, apskaičiavimo pagrįstumo, lengvatų taikymo, skirtingai vertinamų ir taikomų įstatymo normų, kurias aprašė ir sukūrė nešališkas subjektas – įstatymo leidėjas.

Skirtingo mokesčio skaičiavimo priežastis yra įstatymo normos, kurios leidžia taikyti skirtingus skaičiavimo modelius, pasinaudojant mokesčio lengvatomis ar esant tam tikroms sąlygoms atleidimu nuo mokesčio, kas galbūt skatina mokesčių mokėtojus nesąmoningai arba sąmoningai sukurti dirbtines aplinkybes, bei sąlygas, kurios išpildytų mokesčio įstatymų leidėjo įtvirtintus būtinus reikalavimus, siekiant pasinaudoti lengvata arba apskritai būti atleistu nuo mokėtino mokesčio. Vertinant minėtas priežastis ir ginčo prielaidas, keltinas klausimas taikytis ar nesitaikyti, kada ir kuriai ginčo šaliai yra palankiau ir labiau priimtina tęsti ginčą ar eiti į bendrą susitarimą – taiką, kokie yra formalieji sutarties reikalavimai ir kokie galimi papildomi susitarimai, kurie savo turiniu atitinka taikos sutartį.

Užsienio literatūroje kalbama apie skaitmeninių technologijų naudojimo plėtrą mokesčių administravimo srityje, siekiant mažinti profesinį šališkumą. Žmogiškojo veiksnio sumažinimas gali padidinti teisėsaugos objektyvumą ir sumažinti mokestinių ginčų skaičių. Kalbant apie skaitmeninių technologijų naudojimą sprendžiant ginčus teismuose, mokslininkai tikisi, kad ateityje atsiras skaitmeninis algoritmas pagrįstas dirbtiniu intelektu, kuris teiks rekomendacijas teisėjui dėl bylos išsprendimo.⁸¹

Nežiūrint į ateities prognozes, „šiuo metu pagrindinis įstatymas, reguliuojantis mokestinius teisinius santykius, yra Mokesčių administravimo įstatymas, nustatantis mokesčių sampratą, apskaičiavimą ir mokėjimą bei reglamentuojantis mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendrąsias teises ir pareigas. Tačiau mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos, kylančios mokestinio patikrinimo metu, neišskirtos, todėl dažnai neaišku, kokiomis konkrečiomis teisėmis ir pareigomis mokestinio patikrinimo metu disponuoja mokestinių teisinių santykių dalyviai.,“⁸² Mokestinio ginčo dalykas ir objektas yra dvi skirtingo

⁸¹ Щекин, *supra note*, 5.

⁸² Dr. Eugenija Smalakiene, „Mokesčių mokėtojo patikrinimas“, *Jurisprudencija*, 38(30), (2003):111, <https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2003~1367180923749/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>.

turinio sąvokos, t.y. mokestinio ginčo dalykas visada bus mokestinės prievolės valstybei, jų dydis ar apimtis, o objektas – skundžiamas konkretus sprendimas (pvz. Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar sprendimas dėl pareikšto skundo).

„Nors *Konstitucija netoleruoja teisės į teisminę gynybą esmės paneigimo*, vis dėlto įstatymų leidėjas turi diskreciją, laikydamasis konstitucinio teisinės valstybės principo, nustatyti, kokia tvarka asmuo gali kreiptis į teismą dėl, jo manymu, pažeistų teisių ir laisvių gynimo, tad jis gali nustatyti konstitucinės teisės kreiptis į teismą sąlygas, terminus, įgyvendinimo būdus. Taigi, *tam tikri teisės kreiptis į teismą ribojimai yra galimi, jeigu jie yra proporcingi ir pagrįsti*, kaip antai privalomos ikiteisminės administracinių ginčų nagrinėjimo tvarkos nustatymas.“⁸³ „Aiškinant asmens teisės į teismą apimtį, pabrėžiama, kad teisė kreiptis į teismą yra neatsiejama nuo asmens pareigos padaryti tai pagal įstatymų nustatytas taisykles, *inter alia*, laikytis tai bylų kategorijai įstatymų nustatytos bylos išankstinio nagrinėjimo ne per teismą tvarkos.“⁸⁴ MAĮ 145 str. nurodoma, jog „mokestiniais ginčams šiame Įstatyme nustatoma ir reglamentuojama privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra.“⁸⁵ Mokesčių mokėtojas likęs nepatenkintas ikiteisminės institucijos sprendimu pagal MAĮ 159 str. turi teisę jį apskųsti teismui.

Mokslininkai dar 2006 m. svarstė, jog „*Bendradarbiaudamas su šalimis ir matydamas taikos sutarties galimybę teismas turėtų imtis priemonių šalims sutaisyti*.“⁸⁶ Su tam tikra išlyga sutaukinimo galimybė numatyta ABTĮ 51 str. „Teismas imasi priemonių ginčo šalims sutaisyti tik tuo atveju, kai yra ginčo šalių sutikimas pradėti derybas dėl taikos sutarties sudarymo.“⁸⁷ Nepakanka vien teismo iniciatyvos bendradarbiauti ir sutaukinti, nes „tiek taikos sutarties administraciniame procese sudarymui, *tiek teisminės mediacijos vedimui yra būtina šalių laisva valia ir savanoriškumas*. Be to, iš Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos matyti, jog taikos sutarčiai sudaryti taip pat yra svarbus ir šalių geranoriškumas.“⁸⁸

Mokslininkai literatūroje pabrėžia, jog „teismas neturi tapti ir kurios nors proceso šalies „draugu“, bendradarbiauti tik su kuria nors šalimi arba stoti jos pusėn. Bendradarbiavimo pareiga turėtų reikšti bendras teismo ir šalių pastangas realiai išspręsti socialinį konfliktą, pašalinti iš socialinės tikrovės egzistuojančią problemą.“⁸⁹ Užtikrinant teismo nešališkumą ir objektyvumą,

⁸³ Jurgita Paužaitė-Kulvinskienė, „Teisės į apeliaciją paradigmė kaita: link ribotos apeliacijos modelio administracinių bylų teisenoje“, *Administracinės teisės novelos: Liber Amicorum Algimantui Urmonui* (mokslo straipsnių rinkinys / Mykolo Romerio universitetas) (2022):240, https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/18164/Liber_Amicorum_%20A.%20Urmonui-237-257.pdf?sequence=1&isAllowed=y

⁸⁴ Laura Paškevičienė, „Išankstinio administracinių ginčų nagrinėjimo ne teisme institutas Lietuvoje: teisinio reguliavimo aiškinimo problematika“, *Teisė*, 111, (2019):70, <https://www.zurnalai.vu.lt/teise/article/view/12819/11614>

⁸⁵ „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas“, *supra note*, 63.

⁸⁶ Valančius, Norkus, *supra note*, 7:96.

⁸⁷ „Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas“, *supra note*, 64.

⁸⁸ Šilvaitė, *supra note*, 62:323.

⁸⁹ Valančius, Norkus, *supra note*, 7:94.

teismo paskatintos ginčo šalys gali pereiti į taikų susitarimą, t.y. pasirašyti taikos sutartį. *Atsižvelgiant į galiojantį teisinį reguliavimą, darytina išvada, kad yra užtikrintos mokesčių mokėtojų galimybės apginti savo pažeistas teises pasinaudojant konstitucine teise į teisminę gynybą, teisminę mediaciją ir taikos sutarties sudarymą.*

Kaip minėta anksčiau priverstinis ikiteisminis administracinių ginčų nagrinėjimas, yra pagrįstas konstitucinės teisės į teisminę gynybą ribojimas. Aukščiau paminėta, kad teisminė gynyba užtikrina tiek mediacijos galimybę, tiek taikos sutarties sudarymą, tačiau ikiteisminis ginčo nagrinėjimas šiuos institutus riboja. Pastebima prieštaranga mokslininkų mintis, jog „**Taikos sutarties atitiktis imperatyvioms įstatymo normoms, viešajam interesui ir trečiųjų asmenų interesams yra svarbus faktorius vertinant ir suteikiant teisinę galią mediacijos rezultatui**, tačiau ne kaip būtina sąlyga administracinių ginčų mediacijos procesui vykti ir, atitinkamai, ne vienintelis administracinių ginčų sprendimo sėkmės vertinimo matas.“⁹⁰ Kita vertus ABTĮ 51 str. įtvirtinta imperatyviai, jog „Taikos sutartis turi neprieštarauti imperatyvioms įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatoms, viešajam interesui, nepažeisti trečiųjų suinteresuotų asmenų teisių ar teisėtų interesų.“ Mokesčių sistema iš esmės savo prigimtimi yra viešas interesas, kaip ir buvo kalbėta anksčiau, t.y. visuomenės gyvavimo pagrindas bei priklausymas valstybei. Atlikti tyrimai rodo, jog mediacijos procesas laikomas sėkmingu ir nepriėmus taikos sutarties, kurią reikia patvirtinti atitinkamoje institucijoje, jeigu šalys liko patenkintos dėl ginčo baigties atradus kitų susitarimo formų.

Ikiteisminėje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje galima pasinaudoti MAĮ 71 str. įtvirtintu institutu susitarimu dėl mokesčio dydžio, kuris yra galimas „kai nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo mokesčių dydžio apskaičiavimams pagrįsti. Įrodymų pakankamumas yra vienintelis kriterijus, kuriuo vadovaudamasis mokesčių administratorius nusprendžia ar jis sutiks derėtis dėl mokesčių dydžio sumos ar ne.“⁹¹ *Išskirtini tokie privalumai ir trūkumai – tam kad pasiektų mokesčių mokėtojas teisminę stadiją, kurioje yra visos galimybės, tiek naudotis mediacija, tiek sudaryti taikos sutartį, turi praeiti ikiteisminę ginčo nagrinėjimo stadiją, kurioje mediacija apskritai negalima, o taikus susitarimas ribojamas įrodymų nebuvimu ir/ar nepakankamumu.*

Apibendrinus, pagal dabartinį galiojantį teisinį reguliavimą, mokesčių mokėtojas taikos sutarties institutu mokesčių teisėje naudojasi pilnavertiškai teisiniame procese ir tik iš dalies naudojasi ikiteisminėje mokestinio ginčo nagrinėjimo etape.

⁹⁰ Agnė Tvaronavičienė ir Salvija Mulevičienė, „Administracinių ginčų mediacija ir jos sėkmės samprata konstitucinio atsakingo valdymo principo kontekste“, *Konstitucija ir teisinė sistema. Liber Amicorum Vytautui Sinkevičiui*, (2021):558, <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/17927/Konstitucine-ir-teisine-sistema-539-569.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

⁹¹ „Antikorupcinio vertinimo išvada dėl susitarimus dėl mokesčio dydžio reglamentuojančių teisės aktų“, TAR, žiūrėta 2023 m. balandžio 1 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/666cfc61e92111e6be918a531b2126ab?jfwid=-thr0u1djk>

2.1. Mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų vaidmuo

I. Deviatnikovaitė tyrusi Administracinio teismo istoriją Lietuvoje 1918-1940 teigia, kad „Lietuvoje nebuvo įsteigtas administracinis teismas, [...], veikė teisminio pobūdžio komisijos, arba *sui generis* teismai“⁹², būta ir tokių komisijų, kuriose buvo teisėjų, bet jų sprendimai buvo galutiniai ir neskundžiami teismams, pavyzdžiui, Vyriausioji mokesčių inspekcija⁹³. Savo monografijoje Mykolas Romeris yra pasakęs, kad „**Administracinis teismas – viena iš rimčiausių teisinės valstybės institucijų, kuria remiasi teisinė valstybė**, nes be administracinio teismo teisinės valstybės nėra: yra tikrai politinė valstybė“.⁹⁴ „Pirmąkart per visą nepriklausomos Lietuvos administracinės teisės istoriją 1999 m. buvo priimti ABTĮ, VAI, įsteigti administraciniai teismai, administracinių ginčų komisijos.“⁹⁵ Istorškai susiklostė ir po nepriklausomybės paskelbimo buvo grįžta prie teismo ir komisijų nagrinėjančių ginčus ikiteisminėje stadijoje, struktūros, nors remiantis užsienio šalių praktika, būta ir kitokių siūlymų dėl institucijų sudarymo.

Dr. E. Smalakienė savo straipsnyje 2001 m. pasisako, jog „realiausias problemos (mokestinio ginčo) sprendimo būdas yra naujos teisingumo institucijos – mokesčių teismo – įkūrimas ir mokesčių kodekso išleidimas. Tai garantuotų visokeriopą, išsamią ir objektyvią mokestinių ginčų bylų baigtį.“⁹⁶ *Mokslininkų pradėta žiūrėti į mokestinius teisinius santykius bei iš jų kylančius ginčus, kaip į atskirą ir specializuotą sritį.*

2001 m. straipsnyje suformuojama nuomonė, jog „mokesčių teismo įkūrimas išspręstų mokestinio teisingumo problemą, nes šiuo metu veikiantys administraciniai teismai dar nepasirengę spręsti mokestinių ginčų, neformuojama praktika, nėra mokesčių teisės srities specialistų teisėjų.“⁹⁷ Teikti siūlymai, įsteigti mokesčių teismą, kuris atitiktų analogiškai įkurtą teismą Jungtinėse Amerikos Valstijose (*Tax Court*). Viena vertus mokesčių sistema yra sudėtinga ir ginčams spręsti reikalingas trečiasis subjektas, kuris turi būti nešališkas, objektyvus ir turintis specifinių žinių. Kita vertus tokia specializuotame teisme turėtų dirbti vien išskirtinai mokesčių teisėje besispecializuojantys teisėjai. „**Mokestiniai ginčai nuo kitų ginčų skiriasi savo dalyko specifika, sudėtingas mokėtinios mokesčio sumos nustatymas.** Atskiriems požymiams objektyviai

⁹² Ieva Deviatnikovaitė, Administracinio teismo istorija Lietuvoje 1918-1940 m., (monografija, Mykolo Romerio universiteto Teisės mokykla) (2021):93, https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/18189/Administracinio_teismo_istorija.pdf?sequence=1&isAllowed=y

⁹³ *Ibid*, 96.

⁹⁴ „Mykolas Rōmeris apie valstybę“ (monografija Lietuvos filosofijos ir sociologijos institutas), Vilnius, (1997).

⁹⁵ Ieva Deviatnikovaitė, *Administracinė teisė. bendroji dalis*, (Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2021),71, <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/17629/Vadovelis-Administracine-teise.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

⁹⁶ Smalakienė, *supra* note 19:81.

⁹⁷ Smalakienė, *supra* note 19:86.

ištirti ir nustatyti būtina turėti šių ginčų nagrinėjimo patirtį ir mokesčių teisės žinių.“⁹⁸ Dėl to mokesčių teismo teisėjams tektų kelti papildomų reikalavimų lyginant su civilinių ar bet kurių kitų administracinių bylų teisėjais.

Specializuotame JAV (Minesotos valstijos) Mokesčių teisme „nagrinėjamose bylose šalys gali prašyti tarpininkavimo pas vieną iš mokesčių teismo teisėjų. Šalys taip pat gali savo sąskaita kreiptis į išorės tarpininkus ar naudotis kitomis alternatyviaus ginčų sprendimo formomis. Tarpininkavimas padidina šalių kontrolę sprendžiant ginčą. *Nors tarpininkavimas negarantuoja, kad šalys išspręs savo ginčą, jis padidina pasiektų susitarimų kontrolę.* Ir atvirkščiai, jeigu šalys prašo teisėjo išspręsti jų ginčą, teisėjas sprendžia dėl bylos baigties.“⁹⁹

2019 m. buvo įvertinta, kad „Administraciniuose teismuose kiekviena byla vidutiniškai nagrinėjama 4-6 mėnesius, o apeliacinio skundo išnagrinėjimas gali užsitęsti ir iki pusantrų metų.“¹⁰⁰ Tuo tarpu Indonezijoje mokestinio ginčo nagrinėjimas teisme trunka nuo 1-6 metų.¹⁰¹ Šiuo metu Lietuvoje ABTĮ įteisintas taikos sutarties institutas 51 str. ir to pačio straipsnio 3 d. ginčo šalims leidžiama pasinaudoti teismine mediacija, o pasiekus susitarimą, bylą nagrinėjantis teisėjas patvirtina taikos sutartį ir administracinę bylą nutraukia. „*Teisėjas, nagrinėdamas administracinę bylą, šalių sutikimu gali nuspręsti pats vykdyti mediaciją*, o kai bylą nagrinėja teisėjų kolegija, teisėjų kolegija gali paskirti vieną iš kolegijos narių vykdyti mediaciją, jei jis yra mediatorius, arba parinkti ir skirti kitą mediatorių, kuris yra teisėjas, pagal galimybes atsižvelgęs (atsižvelgusi) į abiejų šalių suderintą nuomonę dėl mediatoriaus, kuris yra teisėjas, kandidatūros. *Teisminė mediacija vykdoma iki keturių valandų - nemokama*“¹⁰².

Teisinis reguliavimas administraciniame procese adaptavo, pritaikė ir įgyvendino taikos sutarties institutą. *Administraciniai teismai yra galutinė institucija, kur išsprendžiamas ginčas*, tačiau iki šalys pasiekia teismus, privalomai turi praeiti ikiteisminę administracinio ar mokestinio ginčo nagrinėjimo procedūrą, tik skirtingose institucijose, kurių veiklą ir darbo principus reglamentuoja skirtingi įstatymai, patvirtintos tvarkos.

Dr. E. Smalakienė gana stipriai palaikydama sustiprintą teismo vaidmenį dar 2001 m. pasisako, kad „[...] kalbant apie institucijų, kurioms patikėta vykdyti jurisdikcines funkcijas, sistemą ir veiklą bei leidžia teigti, kad ikiteisminis mokestinio ginčo bylos nagrinėjimas yra neoperatyvus, sudėtingas, kartais netgi šališkas. Mokesčių mokėtojai nesuteikta teisė kreiptis

⁹⁸ Smalakienė, *supra* note 19:86.

⁹⁹ „Mediation“, Minnesota.gov, Žiūrėta 2023 m. kovo 29 d., <https://mn.gov/tax-court/about/mediation/>.

¹⁰⁰ „Savo teises ginantiems asmenims – svarbios teisinės naujovės“, Mano Vyriausybė, Žiūrėta 2023 m. kovo 29 d. <https://tm.lrv.lt/lt/naujienos/savo-teises-ginantiems-asmenims-svarbios-teisines-naujoves>

¹⁰¹ Ruwaidah Afyati ir kt., „Tax dispute settlement mediation arrangements in the future tax court“, *International Journal of Research in Business and Social Science*, 11 (2022): 503–11, <https://www.ssbfnct.com/ojs/index.php/ijrbs/article/view/1867/1367>

¹⁰² „Mediacija“, Lietuvos teismai, Vilniaus apygardos administracinis teismas, Žiūrėta 2023 m. kovo 29 d., <https://vaat.teismas.lt/teismo-lankytojam/mediacija/543>

tiesiai į teismą dėl pažeistų teisių.¹⁰³ Nors ir buvo žinoma alternatyvioji asmens teisė, kad „[...] asmuo gali apginti savo pažeistas teises kreipdamasis į administracinį teismą ar kitą išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka instituciją“¹⁰⁴, iki 2004 m. ikiteisminė ginčų sprendimo procedūra buvo menkai reglamentuota, o teisinėje literatūroje atsiliepiama apie ikiteismines institucijas neigiamai. MGK nuostatai patvirtinti 2006 m. ir iki šiol nėra keisti.

„Visuotinės Žmogaus Teisių Deklaracijos 8 ir 10 straipsniai skelbia, kad **„kiekvienas žmogus turi teisę pasinaudoti kompetentingais nacionaliniais teismais savo teisėms atgauti**, kai jo pagrindinės teisės, pripažįstamos konstitucijos ar įstatymo, buvo pažeistos. Kiekvienas žmogus, remdamasis visiška lygybe, turi teisę į tai, kad jo bylą viešai ir teisingai išnagrinėtų nepriklausomas ir nešališkas teismas, kuris nustatytų jo teises ir pareigas“¹⁰⁵. Mokesčių mokėtojas turi lūkestį, kad jo pažeistos teisės būtų apgintos teisingu, nepriklausomu ir nešališku būdu. Šiuo tikslu „siekiama, kad administracinis procesas Lietuvoje būtų paprastinamas, nors absoliučiai atsisakyti teismo proceso struktūros vargiai įmanoma, nes per ją, ypač viešuosiuose ginčiuose, žmogaus su valstybe ginče, teismas identifikuojasi administracinėse ir baudžiamosiose bylose, kaip nepriklausoma ir nešališka tokius konfliktus nagrinėjanti institucija.“¹⁰⁶

Nemenkinant ir nepervertinant teismo vaidmens administracinėje teisėje, „ikiteisminio skundų dėl viešojo administravimo subjektų priimtų individualių administracinių aktų ar veiksmų (neveikimo) viešojo administravimo srityje nagrinėjimo tvarką nustato Ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo tvarkos įstatymas“¹⁰⁷, kuris nustato skundų nagrinėjimo tvarką, administracinių ginčų komisijos (toliau ir - AGK) sudarymo tvarką ir kompetenciją, tačiau įtvirtina, kad „būtino mokesčių ginčų ikiteisminio nagrinėjimo tvarką nustato mokesčių įstatymai“¹⁰⁸. *Pagal dabartinį teisinį reguliavimą mokesčių ginčus nagrinėja centrinis mokesčių administratorius, MGK ir teismas.*

Ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo tvarkos įstatymas 2016 m. buvo pakeistas ir papildomai priimtas Lietuvos Respublikos administracinių ginčų komisijų įstatymas, kuris reglamentuoja šios komisijos darbo tvarką. MGK veiklą reglamentuoja įsakymas dėl Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės darbo reglamento patvirtinimo. Vertinant pasirengimo nagrinėti skundą teisinį reguliavimą stebimos skirtingos normos, kaip ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo įstatyme įtvirtinta, kad AGK narys „pasiūlo ginčo šalims

¹⁰³ Smalakienė, *supra note*, 19:86.

¹⁰⁴ Dainius Raižys, „Skundo padavimo termino atnaujinimo probleminiai aspektai“, *Visuomenės saugumas ir viešojo tvarka*, Mokslinių straipsnių rinkinys, 3, (2010):75, <https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2010~1367175237070/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>

¹⁰⁵ Smalakienė, *supra note*, 19:85.

¹⁰⁶ Paužaitė-Kulvinskienė, *supra note*, 3:38.

¹⁰⁷ Deviatnikovaitė, *supra note*, 95:95.

¹⁰⁸ „Lietuvos Respublikos ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo tvarkos įstatymas“, TAR, žiūrėta 2023 m. kovo 28 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.72292/asr>

išspręsti ginčą taikiai arba pasinaudoti galimybe spręsti ginčą neteisminės mediacijos būdu“¹⁰⁹. Administracinių ginčų komisijų įstatymo 13 str. 1 d. 3 p. AGK pasirengimo nagrinėti skundą stadijoje „išsiunčia bylos šalims ir jų atstovams pranešimus apie posėdžio vietą, datą ir laiką, kartu pasiūlo bylos šalims išspręsti ginčą taikiai“¹¹⁰. Tuo tarpu įsakyme dėl MGK darbo reglamento patvirtinimo MGK pasirengimas nagrinėti skundą apima vertinimą ar skundas atitinka įstatymų keliamus reikalavimus, ar neturi trūkumų, ar nepraleisti apskundimo terminai ir kiti bendrieji reikalavimai.

2015 m. LR Teisingumo ministro *įsakyme Dėl Taikinamojo tarpininkavimo* (mediacijos) sistemos plėtros koncepcijos patvirtinimo, apžvelgtas tuometinis Lietuvos taikinamojo tarpininkavimo reglamentavimas baudžiamojoje, civilinėje ir administracinėje teisėje bei kitų šalių praktika ir pasiūlyta plėtra visose teisės šakose. „Siekiant skatinti administracinių ginčų taikinamojo tarpininkavimo (mediacijos) plėtrą, papildomai reikia vystyti valstybės tarnautojų atstovavimo valstybės interesams sistemą, [...] ***kad valstybės institucijų atstovai būtų suinteresuoti dalyvauti taikinamajame tarpininkavime (mediacijoje) ir turėtų aiškias taisykles, kada galima siekti kompromiso, ir pan.*** [...] Šiuo atveju taip pat tikslinga ***pasinaudoti gerąja praktika mokesčių ginčų nagrinėjimo srityje***, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nuostatas“¹¹¹. Kitaip tariant, mediacijos plėtros koncepcijoje pripažinta, kad MAĮ 71 straipsnyje įtvirtinta galimybė sudaryti susitarimą dėl mokesčio dydžio, bei „minėto įstatymo 88 straipsnyje taip pat numatyta galimybė sudaryti mokestinės paskolos sutartį, atidėjus ar išdėsčius mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminą“¹¹² yra geroji praktika mokesčių ginčų nagrinėjimo srityje.

Minėtoje mediacijos plėtros koncepcijoje buvo „tikimasi, kad naujos teisinio reguliavimo nuostatos sudarys prielaidas paprastesniam ir efektyvesniam ginčų sprendimui, paskatins daugiau asmenų spręsti ginčus taikiai, taikinamojo tarpininkavimo (mediacijos) būdu, dėl to sumažės teismų darbo krūvis ir bus taupomos privačių asmenų, valstybės biudžeto lėšos.“¹¹³ Stebimas akivaizdus teisinio reguliavimo pasikeitimas visose minėtose srityse, tačiau mokestiniai ginčai taip ir liko sprendžiami „gerąja praktika“ ir ikiteisminėje stadijoje mediacija tokiuose ginčiuose pasinaudoti vis dar nėra galimybės.

MGK 2023 m. duomenimis „[...] ***mokesčių mokėtojams vertėjo ginti savo teises ir pasinaudoti galimybe gauti greitą ir paprastą teisinį situacijos įvertinimą Komisijoje.*** [...] Ši

¹⁰⁹ „Lietuvos Respublikos ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo tvarkos įstatymas“, *supra note*, 108.

¹¹⁰ „Lietuvos Respublikos administracinių ginčų komisijų įstatymo Nr. VIII-1031 pakeitimo įstatymas“, žiūrėta 2022 m. gruodžio 18 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/ec34c1102e1511e6a222b0cd86c2adfc>

¹¹¹ „Dėl Taikinamojo tarpininkavimo (mediacijos) sistemos plėtros koncepcijos patvirtinimo“, žiūrėta 2023 m. kovo 28 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/1de59bf05d7211e5beff92bd32ec99a1>

¹¹² *Ibid.*

¹¹³ *Ibid.*

ikiteisminė įstaiga pilnai ar dalinai patenkina apie 30 procentų mokesčių mokėtojų skundų.¹¹⁴ Mokestinių ginčų komisijos statusas sustiprėjo ir supanašėjo į specializuotą mokesčių teisumą po to kai Europos Sąjungos Teisingumo Teismas 2010 m. spalio 21 d. sprendime — byloje c-385/09 pripažino ir pasisakė, kad „Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės yra teismas pagal EB 234 straipsnį ir šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.“¹¹⁵ Taigi *paneigti mokslininkų atsiliepimai, kad ikiteisminės institucijos atliekamas ginčo nagrinėjimas yra neoperatyvus, sudėtingas ir kartais šališkas.*

Išanalizavus mokslininkų įžvalgas bei esamą mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų jurisdikciją ir teisingumą, privalumus ir trūkumus, darytina išvada, kad dabar galiojanti ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo sistema minimaliai ar vidutiniškai užtikrina mokesčių mokėtojo teisę į sąžiningą ir kompetentingą ginčo nagrinėjimą. Mokslininkų nuomone „galimybė sudaryti taikos sutartį ne tik sudaro prielaidas ekonomiškai ir operatyviai išnagrinėti ginčą, bet ir atveria duris alternatyviems administracinių ginčų nagrinėjimo būdams, pvz., mediacijai.“¹¹⁶ Administraciniuose teismuose įteisinta teisminė mediacija, ikiteisminiame administraciniame procese įteisinta neteisminė mediacija, o *MGK būdama kvaziteisminė institucija, neturi jokios galimybės taikyti nei teisminės, nei neteisminės mediacijos savo veikloje.* Apibendrinus tai, kas išdėstyta, tobulinant mokestinių ginčų sprendimo procedūrinę dalį tikslinga iš naujo įvertinti ir pakeisti mokestinių ginčų ikiteisminio nagrinėjimo teisinį reglamentavimą papildant mediacijos institutu.

2.2. Mediacija kaip alternatyvus ginčo sprendimo būdas

*„Bendraja prasme ginčai – tai dviejų ar daugiau asmenų bendravimo rezultatas, kylantis susipriešinus tam tikriems interesams tam tikros visuomeninių santykių srities klausimu.“*¹¹⁷ Mokestiniai ginčai yra neišvengiami ir kai tik jie atsiranda, turi būti sprendžiami teisingai, operatyviai ir pagal įstatymą, todėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmas yra labai svarbus. Tanzanijoje mokestinių ginčų sprendimo mechanizmai pasireiškia per teisminę ir alternatyvių ginčų sprendimų procesus. Mokestinių ginčų nagrinėjimo mechanizmą sudaro kvaziteisminės ir

¹¹⁴ „Ginčų baigtis Mokestinių ginčų komisijoje: nepatvirtinta daugiau kaip trečdalis mokesčių administratorių sprendimų“, Mano Vyriausybė, žiūrėta 2023 m. kovo 28 d., <https://mgk.lrv.lt/lt/naujienos/gincu-baigtis-mokestiniu-gincu-komisijoje-nepatvirtinta-daugiau-kaip-trecdalis-mokesciu-administratoriu-sprendimu>

¹¹⁵ „ESTT 2010 m. spalio 21 d. sprendimas, byla c-385/09, žiūrėta 2023 m. sausio 8 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62009CJ0385>

¹¹⁶ Virgilijus Valančius, Aurimas Brazdeikis ir Airė Keturakienė, „Administracinio proceso veiksmingumo didinimas: tyrimų būklė ir perspektyvos“, *Visuomenės saugumas ir viešoji tvarka*, (14), (2015):116, <https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2015~1538057357181/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>

¹¹⁷ Smalakienė, *supra note*, 19:83.

teisminės institucijos. Siekiama ginčus spręsti veiksmingai, nešališkai ir greitai, kad būtų pasiektas apmokestinimo teisingumas tiek vyriausybei, tiek mokesčių mokėtojui.¹¹⁸

Turikijos mokesčių teisėje įtvirtinti du ginčų sprendimo būdai: teisminis ir alternatyvus ginčo sprendimas. Susitaikymo institutas, kuri yra vienas iš administracinių (taikaus) sprendimo būdų, Turkijos mokesčių sistemoje pradėtas taikyti 1963 m. Mokesčių tvarkos įstatymu Nr. 213. Derinimo metu mokesčių administratorius atsisako dalies mokesčio ir baudos, tokiu būdu greičiau surenka mokestines pajamas, o mokesčių mokėtojas kuo greičiau atsikrato jam tenkančios naštos mokesčių požiūriu. Kitu požiūriu, tai užtikrina, kad mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius, atsikratytų bylinėjimosi naštos, o kartu būtų palengvinta ir teismų valdžiai tenkanti našta.¹¹⁹ Daugumoje pasaulio šalių siekiama ginčus išspręsti kuo operatyviau ir ekonomiškiau.

„Nors teismai yra reikalingi ir daugeliu atveju nepakeičiami (stipri ir nepriklausoma teisminė valdžia, gerai organizuota ir efektyviai veikianti teismų sistema yra kiekvienos teisinės valstybės požymiai), tačiau alternatyvus ginčų sprendimas yra siektinas dėl savo konkretumo, paprastumo, greitumo, efektyvumo.“¹²⁰ Lietuvos teisinėje bazėje Mokestiniai ginčai reglamentuojami imperatyviai ir gana siaurai. Ankstesnėje darbo dalyje analizuota ir pastebėta alternatyviųjų ginčų sprendimų priemonių integracija administraciniuose ginčiuose, tačiau mokestinius ginčus reglamentuojančios normos reikalauja peržiūros ir pakeitimų. Nepaisant mokestinių santykių specifškumo, kitos užsienio šalys sėkmingai naudoja ir taiko alternatyvius ginčo sprendimo būdus mokestinės bylose ir ikiteisminėse mokestinių ginčų nagrinėjimo stadijose, kuriuos toliau nagrinėjamos ir lyginamos šiame darbe.

Yra du alternatyvūs ginčo sprendimo būdai. Pirmasis yra **bendradarbiavimo** metodas, kuris yra tinkamas dideliems mokesčių mokėtojams. Jis grindžiamas skaidrumu ir pasitikėjimu dėl mažo didelių mokesčių mokėtojų skaičiaus, ginčijamų mokesčių sumų dydžio ir bylų sudėtingumo. Toks požiūris būtų tinkamas mokestiniuose ginčiuose, susijusiuose su sandorių kainodara, kurie yra prieštaringo pobūdžio ir trunka ilgai išspręsti. Antrasis požiūris yra **derybos**. Tai skirstoma į tarpininkavimą, susitarimą ir arbitražą. *Tarpininkavimas apima šalių priėmimą į procedūrą, kad jos susitartų, kai joms nebeįmanoma savarankiškai pasiekti susitarimo.* Pasauliniu mastu rekomenduojama, kad bent 80 proc. mokestinių ginčų būtų sprendžiama taikant

¹¹⁸ Paschal J. Kilenga, „Laws Governing Tax Dispute Settlement in Tanzania“, (2023), žiūrėta 2023 m. balandžio 7 d.

https://www.researchgate.net/publication/369858111_Laws_Governing_Tax_Dispute_Settlement_in_Tanzania#fullTextFileContent

¹¹⁹ Yoruldu ir Nilüfer, *supra note*, 59.

¹²⁰ Feliksas Petrauskas, „Alternatyvaus ginčų nagrinėjimo raida, teisinė padėtis ir reglamentavimas“, *Jurisprudencija*, 18 (2), (2011):632, <https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2011~1367175408265/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>

alternatyvius ginčų sprendimo būdus.¹²¹ Panaši ir F. Petrausko nuomonė, jog „nėra nė vienos visuomenės, kuri sugebėtų išvengti tarp asmenų dėl pažeistų subjektinių teisių ir įstatymų saugomų interesų kylančių ginčų.[...] *Todėl alternatyvus ginčų sprendimas yra viena iš priemonių kylančioms problemoms spręsti.*“¹²² Taip pat F. Petrauskas mini, jog „kai kurie autoriai pabrėžia, kad kalbant apie alternatyvų ginčų sprendimą omenyje turimos ne alternatyvios, o tinkamos ginčų nagrinėjimo formos (angl. *appropriate dispute resolution*), t. y. labiausiai tinkamas konkrečiam ginčui spręsti ginčų sprendimo būdas.“¹²³

„JAV buvo sukurta įvairiausių alternatyvaus ginčų sprendimo variantų, kurie tapo žinomi ir populiarūs. Tradicinis teisminis procesas JAV, kitaip nei daugelyje kitų valstybių, yra vertinamas ne kaip optimaliausias ginčo sprendimo metodas, o tik kaip viena iš daugelio ginčo sprendimo galimybių.“¹²⁴ Kita vertus kiti autoriai JAV praktiką komentuoja taip: „mediacija JAV tampa vis populiareesnė ir plačiau taikoma alternatyva teisminiam nagrinėjimui, sprendžiant mokestinius ginčus“¹²⁵ „IRS pabrėžia, kad mediacijos metu galima išspręsti tiek teisinius, tiek faktinius klausimus. [...] skeptikai, kurie prieštaravo tarpininkavimui mokestiniuose ginčiuose Rusijoje, nurodė, kad nėra prasmės tarpininkauti mokesčių srityje. Ekspertai savo nuomonę paaiškino tuo, kad susitarus su mokesčių administratoriumi galima tik išsiaiškinti faktines bylos aplinkybes, bet jokių būdu nepašalinti mokesčių naštos ar pakeisti prievolių.“¹²⁶

Tuo tarpu atlikta analizė ir apžvalga skelbia, kad „Jungtinėse Amerikos Valstijose nuo 1995 m. mediacija tapo aktyvesnė, labai pasikeitė klausimų, kuriuos galima išspręsti mediacijos būdu, kriterijai, padidėjo mediacijai pateikiamų bylų skaičius. Nepaisant tam tikrų sunkumų, šis procesas nestovi vietoje, ir kiekvienais metais *JAV vis daugiau ginčų išsprendžiami ne teismo tvarka*. Toks tarpininkavimas sumažina bylinėjimosi išlaidas valstybei ir mokesčių mokėtojams, padidina abipusį šalių pasitikėjimą, pagerina mokesčių mokėjimo kultūrą ir siekia užtikrinti, kad mokestinės prievolės būtų įvykdytos laiku ir savanoriškai.“¹²⁷ N. Kaminskienės ir kitų autorių paruoštas vadovėlis, kuriame gana plačiai aprašomas kitų šalių kaip JAV, Olandijos ir Jungtinės Karalystės patirtis taikant mediaciją mokestinių ginčų srityse. Atsižvelgus į kitų šalių patirtį ir šio instituto vystymą, galima išvengti nemažai eksperimentų, kurie jau buvo atlikti pvz. *JAV – iš pradžių leido taikyti mediaciją tik tam tikros kategorijos bylose, vėliau ribojimas buvo taikomas*

¹²¹ „Alternative_tax_dispute_resolutions.pdf“, žiūrėta 2022 m. gruodžio 17 d.,

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tz/Documents/tax/Alternative_tax_dispute_resolutions.pdf

¹²² Petrauskas, *supra note*, 120:632.

¹²³ Feliksas Petrauskas, „Alternatyvaus ginčų nagrinėjimo raida, teisinė padėtis ir reglamentavimas“, *Jurisprudencija*, 18 (2), (2011): 639, cituota iš Duve, ch. Mediation und Vergleich im Prozess. Köln, 1999, p. 70.

¹²⁴ Petrauskas, *op. cit.*, 635.

¹²⁵ Natalija Kaminskienė ir kt., *Mediacija* (Vilnius, 2013), 338,

<https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16924/9789955195672.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

¹²⁶ „Mediation of Tax Disputes. US Experience“, žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.,

<http://solismediation.com/tpost/ocu8pyr5z1-mediation-of-tax-disputes-us-experience>

¹²⁷ *Ibid.*

siejant su ginčo suma, t.y. riba, kuriai esant galima taikyti mediaciją, kol galiausiai atsisakyta bet kokių ribojimų siekiant pasinaudoti mediacija mokestinių ginčų metu.

Indonezijoje yra daugiausia mokestinių ginčų lyginant su kitomis Azijos šalimis. Mokslininkai labai pasigenda tarpininkavimo tokiuose ginčiuose ir siūlo įvesti mediaciją ginčams dėl mažesnių sumų nei 25 mln. rupijų ir tais atvejais, kai nepateikti reikiami dokumentai, išrašai ir informacija.¹²⁸ Kituose šaltiniuose mokslininkai akcentuodami tarpininkavimo poreikį Indonezijos mokesčių teisėje, nagrinėja užsienio šalių ypač JAV pavyzdžius, argumentuodami, jog būtina užtikrinti sklandesnį bei greitesnį ir pigesnį ginčų sprendimo būdą įvedant mediaciją.¹²⁹

„Įvertinus mokestinių ginčų mediacijos taikymo praktiką užsienio valstybėse, galima teigti, kad *pagrindinė mokestinių ginčų mediacijos forma yra neteisminė mediacija*. Kitaip tariant, mediacija *mokestiniam ginčams spręsti įprastai yra taikoma be teismo įsikišimo*.“¹³⁰ Taigi lyginant teismo vaidmenį ir neteisminę mediacijos galią, prasmę ir išskirtinę naudą, mokslininkai prieina išvados, kad „*neteisminės mediacijos pagrindinis uždavinys* yra rasti visas puses tenkinantį sprendimą, *atkurti ne tik teisinę, bet ir socialinę taiką*, kuri yra iš esmės neįmanoma ginčą sprendžiant teismo pagalba.“¹³¹

„Svarbu nurodyti, kad ši mediacijos rūšis įstatymo leidėjo yra pavadinta netiksliai. Neteismine mediacija paprastai įvardijami tie taikinamojo pobūdžio procesai, kuriuos inicijuoja ginčo šalys iki kreipimosi į teismą ar kitas panašaus pobūdžio institucijas, kompetentingas nagrinėti ginčus iki teismo, kurias dažnai vadiname kvaziteismais. Įvertinus tai, teigtina, kad pristatomą Lietuvos neteisminės mediacijos administraciniuose ginčiuose modelį tiksliausia būtų vadinti ne neteisminės, o kvaziteisminės mediacijos modeliu, nes tam, kad pradėti mediacijos procesą administraciniame ginče, būtina jį inicijuoti Lietuvos administracinių ginčų komisijoje“.¹³² Dėl skirtingų autorių naudojamos skirtingos terminologijos ir dėl darbo temos ryšio su mokestiniu ginču, darbe naudojamos sąvokos „neteisminė mediacija“ yra prilyginama kvaziteisminei mediacijai, t.y. nagrinėjama mediacijos rūšis, kuri įgyvendinama ikiteisminėje administracinių ginčų nagrinėjimo stadijoje, tokius ginčus nagrinėjančioje institucijoje.

„Mokestinių ginčų terminas Lietuvoje oficialiai pradėtas vartoti 1995 metais, kai buvo priimtas Mokesčių administravimo įstatymas.“¹³³, kuriame apibrėžiama sąvoka „**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

¹²⁸ Afyati ir kt., *supra note*, 121.

¹²⁹ Priyono, Sinaga, *supra note*, 44.

¹³⁰ Kaminskienė ir kt., *supra note*, 125:340.

¹³¹ Aurimas Banys, "Neteisminė mediacija Lietuvos administraciniame procese: koncepcija ir plėtros kryptys", *Jurisprudencija*, 21 (4), (2014):1127, <https://ojs.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/4020>

¹³² Tvaronavičienė, Mulevičienė, *supra note*, 90:547-548.

¹³³ Smalakienė, *supra note*, 19:82.

naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą).“¹³⁴ Dar literatūroje aptinkami tokie paaiškinimai kaip „kai atskirų asmenų, šiuo atveju mokesčio administratoriaus ir mokesčio mokėtojo, interesų suderinti nepavyksta, kitaip tariant, kai mokestinės teisės įgyvendinamos nevykdant atitinkamų mokestinių pareigų, įvyksta *atskirų subjektų interesų susipriešinimas, kurį sąlygiškai galėtume laikyti mokestiniu ginču*.“¹³⁵

„Mokestinio ginčo pradžia siejama su mokesčio mokėtojo skundo dėl vietos mokesčio administratoriaus patikrinimo akto pateikimu per įstatymo nustatytą terminą, o pabaiga – su mokesčių mokėtojo pozicija, kai jis arba sutinka su institucijos, nagrinėjančios mokestinius ginčus, sprendimu ir jo neskundžia arba kai mokestinio ginčo nagrinėjimas pasibaigia galutiniu ir neskundžiamu Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimu.“¹³⁶ ***Europos Taryba*** pateiktose rekomendacijose dėl alternatyvių ginčų tarp viešojo administravimo subjektų ir privačių asmenų sprendimo priemonių ***yra pasisakiusi, kad ne visais atvejais teisminis procesas yra tinkamiausias administracinių ginčų sprendimo būdas***, neteisminės ginčų nagrinėjimo procedūros gali būti daug paprastesnės, lankstesnės, jos gali užtikrinti greitesnį ginčų išsprendimą, reikalaujantį mažesnių resursų. Lietuvoje pagal dabartinį reglamentavimą, mokestiniuose teisiniuose santykiuose neįtvirtinus kvaziteisminės mediacijos, galimai neišnaudojamos maksimalios priemonės ir būdai sveikam ir darniam visuomenės palaikymui ir egzistavimui užtikrinti.

„Pastebima, kad *nemažai administracinių ginčų tarp viešojo administravimo subjektų ir privačių asmenų kyla dėl informacijos trūkumo, teisinio reguliavimo neišmanymo ar netinkamo interpretavimo*.“¹³⁷ Nagrinėjant Mokestinių ginčų komisijos priimtus sprendimus randamas sprendimas, kurio turinys, jog pareiškėjas prašo grąžinti susidariusią permoką, nes dėl sistemos atsiūsto pakartotinio pranešimo pareiškėjas apmokėjo du kartus tą pačią sumą už tą patį administracinį nusižengimą. VMI atsisakė grąžinti, nes tas pats pareiškėjas turėjo kitų mokėtinų prievolių, t.y. senesnių neapmokėtų sumų už padarytus administracinius nusižengimus. Ko pasėkoje, MGK priėmė sprendimą, kuriuo VMI sprendimą paliko galioti ir pareiškėjo prašymo netenkino. „Mediatorius nevertina šalių poelgių teisėtumo nagrinėjamame ginče, bet yra tam tikras katalizatorius geresnės komunikacijos sukūrimui ir problemų sprendimui, atsiradęs ginče pačių šalių iniciatyva ir pageidavimu.“¹³⁸ Nagrinėjant aprašytą situaciją, akivaizdu, kad pareiškėjas kėlė

¹³⁴ „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas“, *supra note*, 63.

¹³⁵ Smalakienė, *supra note*, 19:83.

¹³⁶ Medelienė, Sudavičius, *supra note* 2:246.

¹³⁷ Tvaronavičienė, Mulevičienė, *supra note*, 90:554.

¹³⁸ Jomilė Juškaitė-Vizbarienė, „Ar mediatoriui kyla civilinė atsakomybė už ydingą vadovavimą mediacijos procesui?“, *Teisės apžvalga* 1(11), (2014):105, cituota iš Michael Noone, *Mediation* (London: Cavendish, 1996), p. 17, https://www.vdu.lt/cris/bitstream/20.500.12259/30759/1/ISSN2029-4239_2014_N_1_11.PG_99-138.pdf

mokestinį ginčą dėl negražintos permokėtos sumos, nesuprasdamas, kad tuo pačiu jis dar turi senesnių pradelstų mokėjimų. „*Taikant mediaciją net ir tais atvejais, kai akivaizdu, kad, siekiant išspręsti ginčą, būtina taikyti imperatyvias teisės normas, būtent mediacijos metu tą galima išsiaiškinti.*“¹³⁹ Tikėtina, jog minimali mediacija, kurios metu pareiškėjas galėjo gauti geresnę komunikaciją ir išsamesnį paaiškinimą, kodėl ta permoka nėra gražintina, būtų užkirtusi kelią skundo teikimui MGK.

Nors ir „dažniausiai yra konstatuojama, kad siektinas mediacijos rezultatas yra taikos sutartis. Tačiau esama ir kitų nuomonių, pvz., A. Urmono manymu, „*mediacija gali būti laikoma sėkminga ir tais atvejais, kai ginčo, konflikto šalims nepavyksta susitaikyti, tačiau jos sugeba surasti visiems priimtinus iškilusių problemų sprendimo būdus.*“¹⁴⁰ Visgi „mediatoriaus kompetencija taikinamojo tarpininkavimo procedūros metu ypatingai reikšminga siekiant optimalaus ginčo šalių interesų įgyvendinimo.“¹⁴¹ S. Mulevičienė ir A. Tvaronavičienė nagrinėdamos administracinių ginčų mediacijos poreikį, yra pastebėję, jog užsienio mokslininkai pasisako, jog valanda prevencinės mediacijos gali pakeisti ilgas ginčo valandas. MAĮ 71 str. įtvirtintą susitarimą įvertino kaip tolimesnio ginčo užkardymo priemonę. Ir priėjo išvados, kad „Nors mediacijos taikymo galimybės mokestinių ginčų kilimo stadijoje teisės aktai šiuo metu neįtvirtina, tačiau logiškai darytina išvada, kad prieš pasirašant tokio pobūdžio susitarimą dėl mokesčių gali būti naudojamos mediacinės technikos, kad būtų pasiektas abiem pusėms priimtinas sprendimas, užkertantis kelią administraciniam ginčui kilti.“¹⁴² Pastebima ir gana stipriai akcentuojama prevencinė mediacija ir jos reikšmė galutiniam rezultatui.

Mokslininkų buvo nustatyta „jog mediacijoje dalyvavusios administracinio *ginčo šalys suvokia mediacijos sėkmę daug plačiau* nei iki šio manyta, ir netapatina jos su taikos sutarties sudarymu. Pavyzdžiui, Vokietijoje atlikto empirinio ginčo šalių požiūrio į mediaciją tyrimas atskleidė, kad daugumoje sėkmingomis įvardytų administracinių ginčų mediacijos atvejų šalys ne sudarė taikos sutartį, o buvo atsisakyta skundo (atsiimtas skundas), arba šalys rado kitokį ginčo sprendimo būdą. [...] Taigi sėkminga mediacija gali baigtis įvairiai: taikos sutartimi ar ginčo užbaigimu neeskaluojant toliau prasidedančio konflikto, bet atkuriant socialinę taiką kitomis priemonėmis“.

Taigi, apibendrinant mokslininkai pastebėjo, jog „*mediacija yra sėkminga ne tik sudarius taikos sutartį, tačiau ir tais atvejais, kai jos metu įvykęs pasikeitimas informacija ir*

¹³⁹ Tvaronavičienė, Mulevičienė, *supra note*, 90:554.

¹⁴⁰ *Ibid*, 553.

¹⁴¹ Jomilė Juškaitė-Vizbarienė, "Ar mediatoriui kyla civilinė atsakomybė už ydingą vadovavimą mediacijos procesui?", *Teisės apžvalga* 1(11), (2014):122, https://www.vdu.lt/cris/bitstream/20.500.12259/30759/1/ISSN2029-4239_2014_N_1_11.PG_99-138.pdf

¹⁴² Mulevičienė, Tvaronavičienė, *supra note*, 37:360-361.

ginčo aplinkybių persvarstymas lemia skundo atsiėmimą ar apsisprendimą neskųsti po taikos sutartimi nesibaigusios mediacijos gauto nepalankaus teismo sprendimo.“¹⁴³

Europos mediatorių elgesio kodeksas sako, kad „mediatoriai turi būti kompetentingi ir gerai nusimanyti mediacijos procese. Reikšmingi veiksniai šiuo požiūriu apima tinkamą mokymą ir nenutrūkstamą žinių bei praktinių mediacijos įgūdžių atnaujinimą, atsižvelgiant į bet kokius reikšmingus standartus arba akreditavimo sistemas.“¹⁴⁴ N. Kaminskienė teigia „jog mediatorius yra esminis dėmuo, užtikrinant taiką ginčų sprendimą. Mokestinių ginčų mediacijos atveju mediatoriumi paprastai yra mokesčių administratoriaus atstovas“.¹⁴⁵

„Neteisminės mediacijos administraciniame procese koncepcijos suformavimas yra gana sudėtingas mokslinis iššūkis. [...] ši sąvoka žymi mediacijos, kuri savo klasikine prigimtimi yra civilinių ginčų sprendimo būdas, ir administracinio proceso, t. y. viešosios teisės šakos, sintezę.“¹⁴⁶ Nepaisant minėtų iššūkių administraciniams ginčams nagrinėti buvo įteisinta mediacijos galimybė ir suderinta civiliniuose ginčiuose naudojama taikinimo koncepcija kai „kiekvienas ginčo tarpininkas iš esmės yra atsakingas už teisėto ir proporcingo mediacijos susitarimo parengimą“.¹⁴⁷ Literatūroje gausu argumentų, o praktikoje ir įrodymų dėl mediacijos vertės sprendžiant administracinius ginčus, o užsienio šalyse ir mokestinius ginčus. Lietuvoje visose srityse yra užtikrinta galimybė naudotis mediacija, o mokestiniai ginčai yra bene vienintelė sritis, kurioje tokios galimybės nėra.

Mokestinių ginčų komisija inicijavo MAĮ pakeitimo projektą. Įstatymo projekte nurodomais pakeitimais siūloma numatyti neteisminės mediacijos galimybę mokestiniuose ginčiuose, kurią administruotų Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) ir kuri būtų vykdoma mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijoje etape.“¹⁴⁸ Projekte numatyta, kad „Neteisminės mokestinių ginčų mediacijos metu ginčo šalims susitarus dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio būtų pasirašoma taikos sutartis, kurią savo sprendimu tvirtintų Komisija (išskyrus tam tikrus atvejus) ir nutrauktą bylą. Komisijai patvirtinus ginčo šalių mediacijos metu pasirašytą taikos sutartį mokesčių mokėtojas prarastų teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą negu nurodyta taikos sutartyje.“¹⁴⁹ Siūlomos įstatymo projekto normos procedūriniu ir atsakingu

¹⁴³ Tvaronavičienė, Mulevičienė, *supra note*, 37:360-361.

¹⁴⁴ „Europos mediatorių elgesio kodeksas“, žiūrėta 2023 m. kovo 28 d., https://tm.lrv.lt/uploads/tm/documents/files/Europos_mediatoriu_elgesio_kodeksas.pdf

¹⁴⁵ Kaminskienė ir kt., *supra note*, 125:346.

¹⁴⁶ Banys, *supra note*, 131:1120.

¹⁴⁷ Juškaitė-Vizbarienė, *supra note*, 141:125.

¹⁴⁸ „AIŠKINAMASIS RAŠTAS dėl Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 71(1), 71(2) ir 71(3) straipsniais įstatymo projekto“, TAR, žiūrėta 2023 m. kovo 29 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/3a1cfa106a2211e8b7d2b2d2ca774092>

¹⁴⁹ *Ibid.*

institucijų prasme iš esmės prilygsta neteisminei mediacijai taikomai administraciniams ginčams, kuriuos nagrinėja Administracinių ginčų komisija.

„Lietuvoje neteisminei mediacijai įgyvendinti administraciniuose ginčiuose pasitelktas originalus modelis, kurį taikant neteisminė mediacija galima tik po skundo (pareiškimo) padavimo Lietuvos administracinių ginčų komisijai. Toks modelis nenumato galimybės taikyti mediaciją administraciniuose ginčiuose iš anksto, t. y. kai tarp šalių kilęs ginčas dar nėra pasiekęs kompetentingos ikiteisminio administracinių ginčų sprendimo institucijos.“¹⁵⁰ Ar MAĮ numatytas 71 str. susitarimas dėl mokesčio dydžio būtų galimas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus su ar be mediacijos proceso?

Įstatymo projektas numatė tam tikrų išimčių: „Įdiegus neteisminę mediaciją mokestiniuose ginčiuose bus apribota mokesčių administratoriaus ir mokesčio mokėtojo galimybė pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei apskaičiuojant mokesčius nei viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti, bet kuriame mokestinio ginčo etape. Tokį susitarimą ginčo šalys galės pasirašyti iki termino skundui dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pateikimo Komisijai pabaigos.“¹⁵¹ Pagal dabartinį reglamentavimą, skundo pateikimo terminas pagal MAĮ 152 straipsnį yra 20 d. nuo skundžiamo sprendimo įteikimo dienos. Vertinant mediacijos įtraukimą į mokestinį ginčą, susitarimo dėl mokesčio dydžio pasirašymo galimybė būtų įgyvendinama bet kuriame etape nuo mokestinio patikrinimo pradžios iki 20 dienų termino apskūsti mokesčių administratoriaus sprendimą pabaigos.

Įstatymo projekto rengėjai mano, jog „**toks reguliavimo pakeitimas turėtų pagreitinti mokesčių administratoriaus ir mokesčio mokėtojo apsisprendimą, ar ginčo šalys turi ar neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti**, ir nevilkintų mokestinio ginčo proceso.“¹⁵² Įrodymų pakankamumas teismų praktikoje apibūdinamas, „kad teisės aktai nenustato dokumentų, kuriais mokesčių administratorius gali grįsti apskaičiuotus mokesčius, sąrašo, todėl mokesčių mokėtojui apskaičiuotos mokesčio ir su juo susijusios sumos gali būti grindžiamos įrodymų leistinumo kriterijus atitinkančiais dokumentais.“¹⁵³ MGK yra pasisakiusi, kad „mokesčių administratorius savo išvadas grindžia apibendrinamas savo surinktus netiesioginius įrodymus, mokesčių mokėtojo pajamas ir / arba išlaidas apskaičiuoja taikydamas vidutinius statistinius

¹⁵⁰ Agnė Tvaronavičienė ir Vaidas Milius, "Mediacijos taikymas ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo stadijoje: prielaidos ir sąlygos taikesniam procesui", *Lietuvos teisė* (Esminiai pokyčiai, II), (2020):43, https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/17064/Lietuvos_teise_2020_II%20dalis.pdf?sequence=1&isAllowed=y

¹⁵¹ „AIŠKINAMASIS RAŠTAS dėl Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 71(1), 71(2) ir 71(3) straipsniais įstatymo projekto“, *supra note*, 148.

¹⁵² *Ibid.*

¹⁵³ Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimas administracinėje byloje Nr. eI-346-189/2019, žiūrėta 2023 m. balandžio 3 d., <https://eteismai.lt/byla/238542408188762/eI-346-189/2019>

dydžiais, palyginamąsias kainas, įvairių duomenų bazių duomenis, kurie dažnai yra neprieinami mokesčių mokėtojai“.¹⁵⁴ Teismai konstatuoja, kad „Mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus, priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus“.¹⁵⁵

Sunku vertinti įstatymo rengėjo prielaidas dėl greitesnio apsisprendimo, ar ginčo šalys turi pakankamai įrodymų, kadangi „mokesčių mokėtojai priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus“.¹⁵⁶ Taigi mokesčių administratorius priimdamas sprendimą dėl apskaičiuoto mokesčio dydžio, turi pagrįsti savo surinktus įrodymus. MGK primena, jog „Mokesčių administratoriaus taikomi metodai apskaičiuojant mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nėra pakankamai gerai reglamentuoti, pavyzdžiui, ekonominių modelių metodas. Pagrindinis reikalavimas, kurio turi laikytis mokesčių administratorius, nustatydamas mokesčių mokėtojai papildomą mokestinę prievolę, – ji turi atitikti protingumo ir, kiek įmanoma, teisingumo kriterijus“.¹⁵⁷

Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarijos Teisės departamentas pateikė kitų argumentų kodėl nuostata, jog susitarimą dėl mokesčio dydžio galima pasirašyti tik iki skundo padavimo termino pabaigos, yra diskutuotina. Išvadoje Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 71¹, 71² ir 71³ straipsniais įstatymo projekto, pasisakoma: „keičiamo įstatymo 152 straipsnyje yra numatyta, kad skundas Mokestinei ginčų komisijai turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų nuo centrinio mokesčių administratoriaus skundžiamo sprendimo įteikimo mokesčių mokėtojai arba per 20 dienų nuo termino sprendimui dėl mokestinio ginčo priimti pasibaigimo dienos. Atkreiptinas dėmesys, kad šio straipsnio 3 dalyje yra numatyta galimybė dėl svarbių priežasčių praleidusiam skundo padavimo terminą mokesčių mokėtojai terminą atnaujinti, o 4 šio straipsnio dalyje nurodoma, kad atnaujinus praleistą terminą terminai skaičiuojami nuo minėto sprendimo priėmimo dienos. Atsižvelgiant į tai, nėra aiškus projektu siūlomos nuostatos santykis su minėtomis keičiamo įstatymo 152 straipsnio 3 ir 4 dalimis, t.y. ar susitarimą būtų galima pasirašyti tik iki pirminio termino, ar iki pratęsto termino pabaigos.“¹⁵⁸

¹⁵⁴ „Mokestinių ginčų komisijos prie LR Vyriausybės raštas dėl mediacijos įteisinimo mokesčių teisėje tikslingumo“, *supra note*, 28.

¹⁵⁵ Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimas administracinėje byloje Nr. eI-346-189/2019, *supra note*, 153.

¹⁵⁶ *Ibid.*

¹⁵⁷ „Mokestinių ginčų komisijos prie LR Vyriausybės raštas dėl mediacijos įteisinimo mokesčių teisėje tikslingumo“, *op.cit.*

¹⁵⁸ „TEISĖS DEPARTAMENTO IŠVADA dėl Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 71(1), 71(2) ir 71(3) straipsniais įstatymo projekto“, TAR žiūrėta 2023

Iš to, kas aptarta, darytina išvada, kad Įstatymo projekto rengėjas turėdamas ketinimą, įvardinti neteisminės mediacijos pradžios momentą, ne visai tiksliai apribojo susitarimo dėl mokesčio dydžio sudarymo sąlygas. Susitarimo dėl mokesčio dydžio ribojimas iki skundas pasieks MGK, motyvuotas siekiais paspartinti mokestinio ginčo eigą ir/ar galimybę pasinaudoti neteisminės mediacijos institutu, ginčui pasiekus MGK, tačiau terminų skaičiavimas liko neaiškiai sureguliuotas, dėl skundo termino atnaujinimo galimybės. *Manytina, jog tokio susitarimo dėl mokesčio dydžio ribojimas tam tikrais terminais apskritai neprasmingas. Šalių susitarimas bet kuriame ginčo etape turėtų būti sveikintinas ir siektinas rezultatas, nepaisant aplinkybių kaip jis pasiektas - savarankiškai ar su mediatoriaus pagalba.*

2.3. Neteisminės mediacijos įgyvendinimo mokestiniuose ginčiuose problematika Lietuvoje

A. Banys pažymi mediacijos išskirtinumą ir specifiškumą, taikant ją administracinių ginčų kontekste: „neteisminės mediacijos specifinių požymių tai, kad teisės aktai imperatyviai numato, kokie yra galimi galutiniai ginčo sprendimai, o ginčo šalys tokiame mediacijos procese yra laisvos derėtis tik dėl vieno iš šių įstatyme įtvirtintų ginčo sprendimų. **Vadinasi, neteisminės mediacijos administraciniame procese šalys turi ribotą laisvę daryti įtaką konsensuso turiniui** ir ieškodamos konsensuso privalo laikytis viešajai teisei būdingo bendrojo draudimo principo („visa, kas nėra leidžiama, yra draudžiama“).“¹⁵⁹ Panašios nuomonės buvo ir LR Finansų ministerija vertindama mediacijos galimybę mokestiniuose ginčiuose yra pasisakiusi, kad „tiek mokesčių mokėtojų, tiek ir **mokesčių administratoriaus veikla yra tiksliai (preciziškai) apibrėžta**, o mokesčių administratorius, be kitų dalykų, **privalo „tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų“**, antra, mokesčių administratoriui tiksliai laikantis mokesčių teisės aktų nuostatų, **nėra pagrindo įteisinti mediacijos mokesčių teisėje**“.¹⁶⁰ Suabejota mediacijos poreikiu mokestiniuose ginčiuose, nes manoma, jog MAĮ 71 str. institutas yra tinkamas instrumentas taikiam susitarimui užtikrinti.

Tuo tarpu MGK nagrinėdama skundus ir matydama tendencijas, turi kitą argumentą, jog „Dominuoja mokestiniai ginčai, kuriuose **mokestinės prievolės yra nustatomos ne tiesiogiai taikant mokesčių įstatymų nuostatas**, o yra apskaičiuojamos taikant MAĮ nustatytus **specialius apskaičiavimo būdus**, t. y. pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir / arba taikant turinio prieš formą principą (atitinkamai, MAĮ 71 str. 1 dalis ir MAĮ 69 str. 1 dalis) **Mediacijos poreikį**

m. balandžio 3 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/a4732540787011e89188e16a6495e98c?jfwid=-thr0tyxaf>

¹⁵⁹ Banys, *supra note*, 131:1124.

¹⁶⁰ „Mokestinių ginčų komisijos prie LR Vyriausybės raštas dėl mediacijos įteisinimo mokesčių teisėje tikslingumo“, *supra note*, 28.

mokesčių teisėje apsprendžia šiuolaikinių ekonominių santykių sudėtingumas ir jų įvairovė, kas savo ruožtu suponuoja vis didėjančių specialiųjų mokesčių apskaičiavimo metodų taikymą ir poreikį tobulinti jų teisinį reglamentavimą.“¹⁶¹

Administraciniai teismai pagal ABTĮ gali taikyti sutaikinimo procedūra, teisminę mediaciją administraciniams ginčams tame tarpe ir mokestinių ginčų nagrinėjamosiose bylose. Tačiau „neteisminė mediacija yra galima tik tuose administraciniuose ginčiuose, kurių ikiteisminis sprendimas yra priskirtas Administracinių ginčų komisijai“.¹⁶² LR Teisingumo ministerija yra pasisakiusi, kad „mokestiniai ginčai yra administracinių ginčų dalis, o pagal savo statusą ir funkcijas abi komisijos, - MGK ir Lietuvos administracinių ginčų komisija, yra lygiavertės, LR Teisingumo ministerijos nuomone, MGK statusas mediacijos srityje neturėtų skirtis nuo Lietuvos administracinių ginčų komisijos statuso“.¹⁶³ Dėl to „*Komisija parengė Mokesčių administravimo ir Mediacijos įstatymo pakeitimus, įteisinančius ikiteisminę mediaciją mokestiniuose ginčiuose.*“¹⁶⁴

2020 m. Pagrindinio komiteto išvadoje *dėl Mediacijos įstatymo* Nr. X-1702 *pakeitimo* įstatymo projekto, nepritarta tokiam MGK siūlymui, motyvuojant, kad „Mokestinių ginčų komisijos teikiami pasiūlymai dėl konkrečių Mediacijos įstatymo nuostatų neatsiejamai susiję su Seime svarstomo MAĮ projekto Nr. XIIP-2303 nuostatomis. [...] *Tada kai bus apsispręsta dėl mediacijos mokestiniuose ginčiuose įtvirtinimo, pildytinas ir mediacijos įstatymas.*“¹⁶⁵ Keltas klausimas, kas neapsisprendžia ir dėl kokių priežasčių mediacija mokestiniuose ginčiuose vis dar neįtvirtinta.

2018-06-07 Aiškinamasis raštas dėl Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 71(1), 71(2) ir 71(3) straipsniais įstatymo projekto pažymi, jog „Įstatymo projektas parengtas atsižvelgiant į [...] alternatyvių ginčų sprendimų taikymo išplėtimą civiliniame procese ir įteisinimą administraciniame procese. [...] Vyriausybė *įsipareigoja pertvarkyti teisinę sistemą stiprinant žmogaus teisių pažeidimų prevenciją plėtodama ikiteismines ginčų nagrinėjimo procedūras*, taip mažindama biurokratizmą ir spartindama ginčų sprendimą ir numato skatinti ginčus spręsti ne teismo tvarka tam

¹⁶¹ „Mokestinių ginčų komisijos prie LR Vyriausybės raštas dėl mediacijos įteisinimo mokesčių teisėje tikslingumo“, *supra note*, 28.

¹⁶² Tvaronavičienė, Milius, *supra note*, 150:39.

¹⁶³ „Dėl Lietuvos Respublikos vyriausybės nutarimo „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 71-1, 71-2 ir 71-3 straipsniais įstatymo projekto Nr. XIIP-2303 projekto, TAR, žiūrėta 2023 m. kovo 29 d., https://lr.lt/uploads/main/meetings/docs/1303427_imp_74e0832c0162b47741fd95bc0f38b68a.pdf

¹⁶⁴ „Mokestinių ginčų komisijos prie LR Vyriausybės raštas dėl mediacijos įteisinimo mokesčių teisėje tikslingumo“, *op.cit.*

¹⁶⁵ „PAGRINDINIO KOMITETO IŠVADA dėl Mediacijos įstatymo Nr. X-1702 pakeitimo įstatymo projekto“, žiūrėta 2023 m. kovo 29 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/4b2dfe609f1011eaa51db668f0092944?jfwid=-16ncpyu976>

pasinaudojant alternatyviomis priemonėmis – arbitražu, administracinių ginčų komisija, mokestinių ginčų komisija ir kt. bei plėtoti taikinamojo tarpininkavimo (mediacijos) sistemą“¹⁶⁶

Minėtame rašte dėstomos siūlytinos pataisos: „neteisminės mokestinių ginčų mediacijos metu ginčo šalims susitarus dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio būtų pasirašoma taikos sutartis, kurią savo sprendimu tvirtintų Komisija (išskyrus tam tikrus atvejus) ir nutrauktą bylą. Ginčo šalims nepavykus mokestinio ginčo išspręsti taikiai per mediacijai skirtą terminą neteisminė mediacija taip pat būtų laikoma baigta, mokestinio ginčo nagrinėjimas Komisijoje būtų atnaujinamas ir nagrinėjamas iš esmės.“¹⁶⁷ Taigi, įstatymo pakeitimu numatyta, kad mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius galėtų vesti derybas neteisminės mediacijos metu, kurios pabaiga galima vienu iš dviejų būdų - patvirtinama taikos sutartis arba skundas nagrinėjamas iš esmės.

MAĮ pakeitimo projektas siūlant papildyti 71-1, 71-2, 71-3 straipsniais, kurie reglamentuoja mediaciją mokestiniuose ginčiuose buvo registruotas seime 2018-06-07. LR Vyriausybė 2019-08-28 vykusiame posėdyje priėmė nutarimą dėl minėto įstatymo projekto, kuriuo nuspręsta „Iš esmės **pritarti** Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 71¹, 71² ir 71³ straipsniais įstatymo projekto Nr. XIIIIP-2303 **tikslui** – skatinti taikų ginčų sprendimą mokestiniuose ginčiuose, mažinti administracinių teismų darbo krūvį, taupyti privačių asmenų, valstybės biudžeto lėšas, skiriamas ginčams spręsti teisme, **tačiau nepritarti** Įstatymo projektu siūlomoms teisinio reguliavimo priemonėms, kuriomis siekiama numatyti neteisminės mediacijos galimybę tik mokestinio ginčo nagrinėjimo Mokestinių ginčų komisijoje prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės etape. *Manydami*, kad „siūlomas teisinis reglamentavimas **apribojant MAĮ 71 straipsnyje numatyto susitarimo galimybes ne visiškai pasiektų** Įstatymo projekto **tikslą skatinti taikų ginčų sprendimą mokestiniuose ginčiuose** ir mažinti administracinių teismų darbo krūvį.“¹⁶⁸

Minėtu nutarimu pasiūlyta „tobulinti šiuo metu galiojantį MAĮ 71 straipsnį ir **nustatyti galimybę neteisminę mediaciją taikyti** sudarant susitarimus dėl mokesčių dydžio mokestinio patikrinimo ir (ar) mokestinio tyrimo metu, taip pat **bet kuriame mokestinio ginčo nagrinėjimo** etape. Siekiant geresnio ginčo Šalių teisių balanso, sudaryti dar geresnes prielaidas taikiam mokestinių ginčų sprendimui, sumažinant mokesčių administratoriaus galimai dominuojančią padėtį sudarant susitarimą, siūlytina MAĮ 71 straipsnyje nustatyti, kad, Šalims (mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui) bendrai nusprendus, taikos susitarimui pasiekti gali būti

¹⁶⁶ „AIŠKINAMASIS RAŠTAS dėl Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 71(1), 71(2) ir 71(3) straipsniais įstatymo projekto“, *supra note*, 145.

¹⁶⁷ *Ibid.*

¹⁶⁸ „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 71-1, 71-2 ir 71-3 straipsniais įstatymo projekto Nr. XIIIIP-2303“, TAR, žiūrėta 2023 m. kovo 30 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/a1f41c50ce0c11e9a56df936f065a619?jfwid=-16ncpyu7s3>

kviečiami ir į Valstybės garantuojamos teisinės pagalbos tarnybos sudaromą ir tvarkomą Lietuvos Respublikos mediatorių sąrašą įtraukti mediatoriai.¹⁶⁹

Patikrinus mediatorių sąrašą, mediatoriai teisis.lt savo paskyroje patys nurodo, kokioje specializacijoje dirba ir viena iš specializacijų yra „mokestiniai teisiniai santykiai“, tačiau neaišku, kokiuose mokestiniuose teisiniuose santykiuose mediatoriai teikia paslaugą, jei mediacija mokesčių teisėje vis dar neįteisinta. Sąraše randama 30 mediatorių, kurie teikia paslaugas ir mokestinių teisinių santykių srityje. Atsitiktine tvarka išsiųsti paklausimai mediatoriams, kokias mediacijas mokestinių teisinių santykių srityje jiems tenka vesti, jeigu mediaciją mokestiniuose ginčiuose nėra įteisinta. Nors mediatorių aktyvumas, teikiant informaciją, yra ypač pasyvus, vienas respondentas pateikė atsakymą, kad mokestinės mediacijos vesti neteko, tačiau plačiau nekommentavo kokių atveju ji būtų vedama.

2019 m. rengdama magistrinį darbą Dominyka Bejeršteinaitė atliko empyrinį tyrimą, kuriuo norėjo ištirti teisininkų ir mokesčių srities specialistų nuomones dėl mediacijos taikymo ir poreikio mokestiniuose ginčiuose. „Apžvelgiant ekspertų atsakymus [...] didelė dalis sutinka su siūlymu, jog mokestiniuose ginčiuose būtų taikoma mediacijos procedūra. [...] Įstatymo pataisomis siūloma neteisminė mediacijos forma, kurią siūloma patikėti administruoti MGK. Dauguma respondentų sutinka su tokiu pasiūlymu, tik keli respondentai mano, kad mediacijos patikėjimas MGK nėra tinkamas, kadangi tai neužtikrintų nešališkumo, nes ta pati institucija vėliau ir nagrinėtų mokestinius ginčus. Taip pat yra manančių, kad tinkamesnė įstaiga būtų VMI. Nurodoma, kad ši institucija jau turi sukaupusi nemažą patirtį sudarydama susitarimus tarp MM bei MA, sudaromi susitarimai patikrinimo metu mažintų kaštus, tuo tarpu sudarant susitarimus MGK būtų patiriamos papildomos išlaidos mediatoriui, susipažinimui su mokestiniu ginču. [...] Didelė dalis apklaustųjų mano, kad mediacija gali būti aktuali sprendžiant mokestinius ginčus, tačiau yra manančių, jog mediacija nebūtų veiksminga, kadangi mokesčių administratoriai nėra linkę derėtis ir tokia procedūra laikui bėgant gali būti naudojama mokestinių ginčų nagrinėjimo vilkinimui. Taip pat manoma, jog ši procedūra dubliuotųsi su MAĮ 71 str. įtvirtinta MM bei MA susitarimo galimybe.“¹⁷⁰ Tyrimo rezultatai rodo gana prieštaringas nuomones, o labiausiai abejonių kelia dėl VMI tinkamumo vesti mediaciją, dėl galimo mediatoriaus šališkumo ir mokesčių mokėtojo nepasitikėjimo tarpininko objektyvumu. Manytina, kad MGK narys vedęs mediaciją ir jos neužbaigus taikos sutartimi, neturėtų būti skiriamas skundo nagrinėjimui iš esmės. Mediacijai vesti, dėl mokestinių ginčų nagrinėjimo patirties ir mokestinių normų išmanymo, MGK nariai yra

¹⁶⁹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės kanceliarija teisės akto projektas 2019-08-13 Nr. TAP-19-109(4) TAIS Nr. 19-6497(2), žiūrėta 2023 m. kovo 29 d.

https://lr.v.lt/uploads/main/meetings/docs/2163179_imp_b33cc77582c079b78851a408d34facb9.pdf

¹⁷⁰ Dominyka Bejeršteinaitė, "Alternatyvūs mokestinių ginčų sprendimo būdai" (Vilnius: Magistrinis darbas, Mykolo Romerio universitetas, 2019), 59-60, <https://vb.mruni.eu/object/elaba:37208890/>

tinkamesni, lyginant su nepriklausomais mediatoriais įtrauktais į Valstybės garantuojamos teisinės pagalbos tarnybos sudaromą ir tvarkomą Lietuvos Respublikos mediatorių sąrašą.

2019-08-28 Vyriausybės nutarimas, kuriuo pateikti racionalūs siūlymai pakeisti ir patobulinti Įstatymo projektu siūlomas teisinio reguliavimo priemonės yra paskutinis viešai aptiktinas dokumentas susijęs su šio projekto įteisinimu. Užklausus LR Seimo Kanceliariją, dėl projekto patvirtinimo tolimesnės eigos gautas 2023-04-06 atsakymas Nr. S-2023-1512, kad „Įvertinus pateiktą Lietuvos Respublikos Vyriausybės išvadą buvo nuspręsta toliau Lietuvos Respublikos Seime Projekto nebesvarstyti.“ Iš kanceliarijos pateikto atsakymo sunku spręsti kada buvo nuspręsta nebesvarstyti projekto, nes dar 2020 m. *dėl Mediacijos įstatymo pakeitimo projekte MGK siūlymai įteisinti mediaciją mokesčiniuose ginčuose, buvo palikti nesvarstyti, iki bus apsispręsta dėl MAĮ įstatymo pakeitimo.*

Atsižvelgiant į mediacijos naudą ir susidariusią mokesčių mokėtojų diskriminaciją dėl to, kad „*įteisinta neteisminė mediacija administraciniuose ginčuose, išskyrus mokesčius ginčus*“, pritartina MGK pateiktai *išvadai, jog tokiu atveju yra „pažeisti mokesčių mokėtojų teisėti lūkesčiai į taikų mokesčio ginčo sprendimą“¹⁷¹*, siūlytina iš naujo inicijuoti MAĮ įstatymo pakeitimus, atsižvelgiant į LR Vyriausybės siūlymus, įteisinti neteisminę mediaciją ir „nustatyti galimybę neteisminę mediaciją taikyti sudarant susitarimus dėl mokesčių dydžio mokesčio patikrinimo ir (ar) mokesčio tyrimo metu, taip pat bet kuriame mokesčio ginčo nagrinėjimo etape.“¹⁷² Šalims pasiekus taikų susitarimą, MGK patvirtintų taikos sutartį, kuri sukeltų tokias pačias teises pasekmes, kokios atsiranda iš teisme patvirtinus taikos sutarties pagal ABTĮ 51 str.

2.4. Mokesčių administratoriaus diskrecijos ribos

Diskrecija [*pranc. discrétion*], pareigūno ar valst. organo teisė spręsti kokį nors klausimą savo nuožiūra.“¹⁷³ Mokesčių administratoriaus veiklos balansas apima mokesčių mokėtojo kontrolės, nepažeidžiant piliečių teisių, ir funkcijų bei pareigų valstybei suderinimą. „Kompetentingoms institucijoms ir jų funkcijoms apibrėžti 1995 m. priimtas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas pirmą kartą įtvirtino mokesčių administravimo sampratą“¹⁷⁴ tuo pačiu ir mokesčių administratoriaus funkcijas.

¹⁷¹ „Mokesčių ginčų komisijos prie LR Vyriausybės raštas dėl mediacijos įteisinimo mokesčių teisėje tikslingumo“, *supra note*, 28.

¹⁷² „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 71-1, 71-2 ir 71-3 straipsniais įstatymo projekto Nr. XIII P-2303“, *supra note*, 168.

¹⁷³ „Kas yra Diskrecija | Žodžio Diskrecija reikšmė“, žiūrėta 2023 m. balandžio 2 d.,

<https://www.zodziai.lt/reiksme&word=diskrecija&wid=4380>

¹⁷⁴ Doktorantas Arūnas Bertulis, "Mokesčių administravimo samprata", *Jurisprudencija*, 27 (19), (2002): 44,

<https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB->

<0001:J.04~2002~1367179496649/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>

Kai kurių autorių nuomone „mokesčių administravimas – tai ne tik mokesčių administratoriaus ir tiesiogiai už mokesčių surinkimą ir kontrolę atsakingos institucijos, bet ir kitų įstatymų vykdomosios ir įstatymų leidžiamosios valdžios institucijų bei teismų praktinė veikla.“¹⁷⁵ Nepaisant plataus mokesčių administravimo apibrėžimo, šiame darbe mokesčių administratoriaus diskrecija nagrinėtina - susitarimo dėl mokesčio dydžio, taikos sutarties ar dalyvavimo teisminės mediacijos proceso, ribose.

Mokesčių administravimo įstatymo komentare išaiškinta, kad mokesčių administratorius atlikdamas, 26 str. 1 d. 7 p. numatytą funkciją kontroliuoti, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai, pasirašo su mokesčių mokėtojais susitarimus dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio. Vyriausiojo administracinio teismo *teisėjų kolegija* administracinėje byloje Nr. A438-1116/2010 *nurodė*, kad Mokesčių administravimo įstatymo **71 straipsnio 1 dalis nenustato imperatyvios pareigos mokesčių administratoriui kiekvienu atveju pasirašyti susitarimą** su mokesčio mokėtoju, o **tik suteikia teisę susitarti dėl mokesčio** ir su juo susijusių sumų dydžio. O „tuo atveju, kai mokesčių administratorius, išnagrinėjęs mokesčių mokėtojo pasiūlymą, iškart nusprendžia nepasirašyti susitarimo, reiškia, jog mokesčių administratorius nepradės susitarimo pasirašymo procedūros, taip pat ir derybų, ir jis mokesčių mokėtoją informuoja būtent apie atsisakymą pasirašyti susitarimą.“¹⁷⁶

Teismų praktikoje pasisakyta, kad „tiek Mokesčių administravimo įstatymas, tiek Taisyklės, suteikia mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui diskrecijos teisę inicijuoti (pateikti pasiūlymą) pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, tačiau tokie pasiūlymai nėra įpareigojantys kitą mokestinio ginčo šalį sutikti su pasiūlymu, pradėti derybas bei vėliau pasirašyti susitarimą.“¹⁷⁷

Įvairiais aspektais teismuose pasisakoma apie diskrecijos ribas: „MAĮ neriboja mokesčių administratoriaus diskrecijos nei dėl įrodymų, kuriais grindžiamas mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimas, pakankamumo vertinimo, nei dėl susitarimo su mokesčių mokėtoju sudarymo“¹⁷⁸ arba „MAĮ 71 str. 1 d. *nėra nustatyti jokie kriterijai, į kuriuos turėtų atsižvelgti mokesčių administratorius pripažindamas faktą, jog nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų* savo apskaičiavimams pagrįsti, todėl pagal šį teisinį reguliavimą tokio fakto pripažinimas ar nepripažinimas yra tik mokesčių administratoriaus diskrecija.“¹⁷⁹ MAĮ komentaras kiek išsamiau apibūdina 71 straipsnyje minimus nepakankamus įrodymo buvimo atvejus „pvz.

¹⁷⁵ Bertulis, *supra note*, 174.

¹⁷⁶ „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, nutartis administracinėje byloje Nr. AS-1193-552/2015 - eTeismai“, žiūrėta 2023 m. kovo 26 d., <https://eteismai.lt/byla/14718917362518/AS-1193-552/2015>

¹⁷⁷ *Ibid.*

¹⁷⁸ „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2013 m. sausio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2446-12, žiūrėta 2023 m. sausio 21 d., <https://eteismai.lt/byla/171362123171659/A-556-2446-12>

¹⁷⁹ „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2013 m. sausio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-2429-12“, žiūrėta 2023 m. sausio 21 d., <https://eteismai.lt/byla/183631207168623/A-442-2429-12>

mokesčių mokėtojas neturi visų mokesčio apskaičiavimui pagrįsti reikalingų dokumentų, dėl ko mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoja naudodamas MAĮ 69 ar 70 straipsniuose numatytus specialius mokesčių apskaičiavimo būdus ar atitinkamo mokesčio įstatyme numatytus būdus.¹⁸⁰

STT antikorupcinio vertinimo išvadoje formuojama nuomonė, kad „*Irodymų pakankamumas* yra vienintelis kriterijus, kuriuo vadovaudamasis mokesčių administratorius nusprendžia ar jis sutiks derėtis dėl mokesčių dydžio sumos ar ne. Jis *yra vertinamojo pobūdžio kriterijus ir priklauso nuo faktinių kiekvienos situacijos aplinkybių*.“¹⁸¹

Remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos priimtu įsakymu Dėl Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklių patvirtinimo 7 punktu „pasiūlymą pasirašyti susitarimą savo iniciatyva gali teikti ir mokesčių mokėtojas, ir mokesčių administratorius mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat visų mokestinių ginčų nagrinėjimo etapų metu.“¹⁸² Apibendrinus, asmenų galinčių turėti iniciatyvos teisę kontekstą, tiek mokesčių mokėtojas turi tokią teisę, tiek iš Valstybinės mokesčių inspekcijos pusės gali inicijuoti įvairių padalinių darbuotojai, priklausomai, kuriame etape yra inicijuojama: arba patikrinimo skyriaus vadovas arba Apeliacijų skyriaus darbuotojas, jei jau pareikštas skundas.

MGK yra pastebėjus, kad „*Inspekcija* yra suinteresuota institucija, todėl *sprendimą* pradėti ar ne pradėti susitarimo procedūros su mokesčių mokėtoju *priima vienasmeniškai*. [...] *neleidžia tvirtinti*, jog MAĮ 71 straipsnyje numatyta *galimybė susitarti* „visų mokestinių ginčų nagrinėjimo etapų metu“ *yra efektyvi*.“¹⁸³ Mokesčių administratorius, t.y. pareigūnas atlikęs mokestinį patikrinimą, nėra įgaliotas asmeniškai priimti sprendimą dėl susitarimo su mokesčių mokėtoju dėl mokesčių dydžio ir su juo susijusių sumų. Tose pačiose taisyklėse 4 punktu aptarta kas gali priimti sprendimą: „susitarimo pasirašymo pagrįstumui bei tikslingumui vertinti, vesti derybas su mokesčių mokėtoju dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų bei rengti atitinkamo susitarimo projektus, taip pat atlikti kitas funkcijas, nurodytas Taisyklėse, yra sudaroma darbo grupė, t. y. darbo grupė turi įgaliojimus veikti mokesčių administratoriaus vardu.“¹⁸⁴

¹⁸⁰ "Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo komentaras" aktuali redakcija 2022-12-22, VMI, žiūrėta 2023 m. sausio 5d., <https://www.vmi.lt/evmi/mokesciu-administravimas>

¹⁸¹ „Antikorupcinio vertinimo išvada dėl susitarimus dėl mokesčio dydžio reglamentuojančių teisės aktų“, *supra note*, 91.

¹⁸² Dėl Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklių patvirtinimo“, TAR, žiūrėta 2023 m. sausio 21 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.248212/asr>

¹⁸³ „Mokestinių ginčų komisijos prie LR Vyriausybės raštas dėl mediacijos įteisinimo mokesčių teisėje tikslingumo“, *supra note*, 28.

¹⁸⁴ Dėl Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklių patvirtinimo“, *op. cit.*

„Kiekviena viešojo administravimo institucija yra saistoma bendrųjų, be kita ko, konstitucinių teisės principų (teisinės valstybės, valdžios įstaigos tarnauja žmonėms, teisės viršenybės, draudimo diskriminuoti, asmenų lygybės prieš įstatymą, proporcingumo ir kt.) bei gero administravimo, atsakingo valdymo principų (teisėtumo, objektyvumo, nepiktnaudžiavimo valdžia, skaidrumo ir kt.“¹⁸⁵ Ar lygiavertės susitariančiųjų procesinių šalių jėgos? Atlikus skaičiavimus ir įvertinus pateiktas ataskaitas „daugiau nei pusę skundų pateikė gyventojai – fiziniai asmenys, kiek mažiau nei pusė visų pareiškėjų sau atstovauja patys, t. y. nesamdo nei advokatų, nei kitų teisę išmanančių asmenų.“¹⁸⁶ Dėl to, MGK nuomone, mokesčių mokėtojų galimybės „pasirašyti susitarimą su mokesčių administratoriumi yra nelygios.“¹⁸⁷

Taigi vienoje pusėje mokesčių mokėtojas dažniausiu atveju fizinis asmuo, nesamdantis advokato, siekiantis apginti savo interesus bei turintis lūkestį sudaryti jam palankų susitarimą. Kitoje susitarimo iniciatyvos pusėje – mokesčių administratorius, kitaip suprantama kaip Centrinio mokesčių administratoriaus suformuota darbo grupė kurios organizavimo tvarką numato aukščiau minėtos taisyklės. „Darbo grupės nariais, kurių turi būti ne mažiau kaip 5, skiriami valstybės tarnautojai iš skirtingų VMI prie FM ir / arba AVMI administracijos padalinių, turintys darbo patirties kontrolės veiksmų atlikimo arba mokestinių ginčų nagrinėjimo, arba teismų praktikos analizės, arba taip pat pagal darbo grupės poreikį kitose srityse.“¹⁸⁸ Vertinamuoju požiūriu dėl susitarimo pasirašymo mokesčių administratoriaus diskrecijos ribos gana plačios, kadangi tai nėra vieno pareigūno sprendimas. Diskrecijos ribas galima traktuoti plačiaja prasme nuo iniciatyvos teisės, kuri yra visiškai neribojama pareigų atžvilgiu ar procedūrinės stadijos, iki sprendimo pasirašyti susitarimą priėmimo, kadangi teisė spręsti klausimą savo nuožiūra yra paskiriama bendram 5 asmenų sutarimui, t.y. priskirta darbo grupės narių kompetencijai.

VMI specialistai komentuoja, jog „praktika rodo, kad mokesčių mokėtojai kartais siekia sudaryti sandorius ar vykdyti ūkinės operacijas, siekdami gauti mokestinės naudos. Kad tai įrodytų, mokesčių administratorius – VMI – turi surinkti atitinkamus bei pakankamus įrodymus, kurių pagrindu galėtų padaryti išvadą, kad mokesčių mokėtojo viešai deklaruojama ūkinės operacijos atlikimo forma neatitinka realaus turinio.“¹⁸⁹ Tokiais atvejais neretai gali kilti mokesčių mokėtojų siekis sudaryti susitarimą dėl mokesčio dydžio. Iš praktikos VMI specialistė teigia, kad „*mokesčių administratorius derybose nusileidžia*

¹⁸⁵ Tvaronavičienė, Mulevičienė, *supra note*, 90:559.

¹⁸⁶ „Mokestinės ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2021 metų veiklos ataskaita“, *supra note*, 34.

¹⁸⁷ „Mokestinių ginčų komisijos prie LR Vyriausybės raštas dėl mediacijos įteisinimo mokesčių teisėje tikslingumo“, *supra note*, 28.

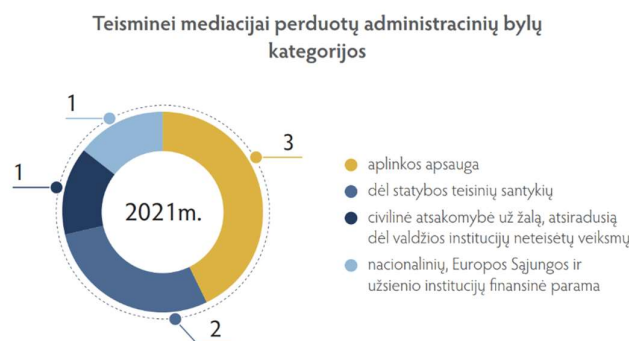
¹⁸⁸ Dėl Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklių patvirtinimo“, *supra note*, 182.

¹⁸⁹ „Kai VMI ir mokesčių (ne)sumokėjęs gyventojas susitaria: inspekcija paaiškina – tai ne nuolaidos ar lengvatos“, *supra note*, 21.

ties, kiek tikslinga nusileisti, vertinant jau surinktų įrodymų visumą, galimybes surinkti papildomus įrodymus, mokestinių ginčų praktiką analogiškose bylose, numatomą teismo sprendimą.“¹⁹⁰

Mokesčių administravimo įstatyme aptarta tiek VMI struktūra, tiek mokesčių administratoriaus funkcinis paskirstymas. MAĮ įtvirtintas imperatyvus reikalavimas mokestinių ginčą spręsti ikiteismine stadija, o mokesčių administratoriaus diskrecijos ribos apima tiek susitarimo dėl mokesčio dydžio sudarymą, tiek ir dalyvavimą teisme, kada atsiranda daugiau alternatyvų, t.y. pasinaudoti teisminės mediacijos procesu, arba be jos sudaryti taikos sutartį, kurią patvirtins teismas.

Lietuvos teismų atliktoje 2021 m. teisminės mediacijos veiklos ataskaitoje skelbiama, kad „Administraciniame procese mediacija dėl šio instituto naujumo ir administracinių ginčų teisinių santykių specifiškumo kol kas nėra dažnai taikoma, taigi išvelgti ryškesnes tendencijas kol kas sudėtinga. Siekis populiarinti mediaciją administraciniame procese neabejotinai laikytinas vienu pagrindinių teismų sistemos tikslų.“¹⁹¹ Pagal teismų atliktus tyrimus ir pateiktą veiklos analizę, deja, mediacijos procesas dar labai silpnas apskritai administracinėse bylose. „2019 m. kovo 1 d. įsigaliojo Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo pakeitimai, kuriais įtvirtintas ir reglamentuotas mediacijos institutas administracinių bylų teisenoje. Nacionalinės teismų administracijos duomenimis, Lietuvos apygardų administraciniuose teismuose 2019–2020 m. vyko ir tebevyksta 10 mediacijos procesų: 2019 m. – 5 ir 2020 m. – 5 procesai. 2019 m. baigti 2 (abu kartus ginčo šalims pasitraukus iš mediacijos proceso) ir 2020 m. – 2 (po 1 kartą ginčo šalims pasitraukus iš mediacijos proceso ir pasirašius taikos sutartį) mediacijos procesai. Lietuvos teismų informacinės sistemos (LITEKO) duomenimis, 2021 m. Administracinėse bylose buvo inicijuoti 7 mediacijos procesai“¹⁹² ir tame tarpe nė vieno mediacijos proceso nebuvo pradėta mokestinėse bylose, kaip tai žymi pateikta diagrama:



¹⁹⁰ „Kai VMI ir mokesčių (ne)sumokėjęs gyventojas susitaria: inspekcija paaiškina – tai ne nuolaidos ar lengvatos“, *supra note*, 21.

¹⁹¹ „Teisminės mediacijos veiklos ataskaita 2021“, Lietuvos teismai, žiūrėta 2023 m. kovo 2d.,

<https://www.teismai.lt/data/public/uploads/2022/03/tmk-ataskaita-2021.pdf>

¹⁹² *Ibid.*

3 pav. Teisminei mediacijai perduotų administracinių bylų kategorijos Šaltinis: Lietuvos Teismai. Teisminės mediacijos veiklos ataskaita 2021 m.

Prof. dr. Agnė Tvaronavičienė ir Vaidas Milius tvirtina, kad „Administracinio ginčo mediacijoje viena iš šalių visuomet bus viešojo administravimo subjektas, kuris turi konkrečius įgaliojimus ir nelanksčius veiklos standartus.“¹⁹³ Tai apima mokesčių administratorių kaip viešojo administravimo subjektą. „Ginčo šalių savanoriškumo, lygiateisiškumo ir ginčo šalių apsisprendimo mediacijoje principų įgyvendinimas administracinėje teisėje yra apsunkinamas dėl šioje teisėje vyraujančio įstatymo viršenybės principo ir imperatyvaus reguliavimo metodo.“¹⁹⁴ Literatūroje aptinkama nuomonė, kad „sprendžiant administracinius ginčus, nėra leistina šalims laisvai interpretuoti teisinį reguliavimą. Tai siaurina derybinę erdvę, kurioje šalys ieško abiem pusėms tinkamiausio sprendimo, ir sukuria kliūtis plačiam mediacijos taikymui.“¹⁹⁵

Viena vertus, taikos sutarties institutas teisme įgyvendinamas neribojant nei reikalavimu „kuomet nėra pakankamai įrodymų mokesčio apskaičiavimams pagrįsti“, nei procesinės stadijos, nes sutartį galima sudaryti bet kuriame etape. Kita vertus, tiek mediacijos procese, tiek ir taikos sutarties sudarymo kontekste, viešojo administravimo subjektas, t.y. mokesčių administratorius, yra analogiškai saistomas imperatyvaus reguliavimo metodo ir apribotos derybinės erdvės. „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas taip pat yra pažymėjęs, jog *galimybė sudaryti taikos sutartį* dėl administracinio ginčo yra proceso šalių teisė – *sutartas elgesio būdas*, tačiau ne prievolė, dėl to atsakovo viešojo administravimo institucijos atsisakymas sudaryti taikos sutartį administracinėje byloje negali būti vertinamas kaip viešojo administravimo subjekto atsisakymas atlikti jo kompetencijai priskirtus veiksmus.“¹⁹⁶

Praktika iliustruoja mokesčių administratoriaus diskrecijos ribas, t.y. iš Vilniaus apygardos administracinio teismo priimto sprendimo administracinėje byloje Nr. eI3-2948-535/2022 turinio yra matoma pareiškėjo, t.y. mokesčių mokėtojo, iniciatyva sudaryti taikos sutartį, tačiau mokesčių administratorius nesutiko ir galutiniam teismo sprendime, skundas liko atmestas, kaip nepagrįstas¹⁹⁷.

Atsižvelgiant į tai, kas išnagrinėta, *mokesčių administratoriaus diskrecijos ribas apima teisė inicijuoti ir teisė sudaryti susitarimą dėl mokesčio dydžio su mokesčių mokėtoju*, bet neįpareigoja sutikti su mokesčių mokėtojo pasiūlymu eiti į susitarimą ir/ar jį pasirašyti. Susitarimui

¹⁹³ Tvaronavičienė, Milius, *supra note*, 150:41.

¹⁹⁴ *Ibid*, 43.

¹⁹⁵ *Ibid*, 41.

¹⁹⁶ „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014-11-12 nutartis administracinėje byloje Nr. AS-261-1138-14 - eTeismai“, žiūrėta 2023 m. balandžio 2 d., <https://eteismai.lt/byla/154194740001478/AS-261-1138-14>

¹⁹⁷ „Vilniaus apygardos administracinio teismo, 2022-07-14 sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-2948-535/2022“, žiūrėta 2023 m. balandžio 1 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=fdb27ff1-100f-45e7-9f06-83f30290215c>

keliamas imperatyvus reikalavimas įrodymų nepakankamumas yra vertinamojo pobūdžio kriterijus, kuris priklauso nuo faktinių kiekvienos situacijos aplinkybių. Literatūroje preziumuojama, kad siaura derybinė erdvė, dėl taikomo įstatymo viršenybės principo ir imperatyvaus teisinio reguliavimo viešojoje teisėje, siaurina mokesčių administratoriaus diskrecijos ribas ir apsunkina mediacijos ir taikos sutarties institutų naudojimą praktikoje.

2.5. Taikos sutarties negalimumas

Siekiant skatinti piliečius vis labiau pasitikėti tiek teisine sistema, tiek mokesčių sistema bei išvengti, skausmingų padarinių orientuotų į žmogaus vertybes ir emocinę sveikatą bei nusiteikimo valstybės atžvilgiu, imta žiūrėti plačiau, kaip dar galima išspręsti kilusį ginčą. Neabejotinai taikos sutartis išpildo socialinės taikos ir požiūrio į valstybės institucijas formavimo ypatumus, tačiau kaip ir visi institutai negali būti absoliutus ir beribis. Įtvirtinant taikos sutartį ABTĮ numatyti bendri visuotiniai draudimai, kurie riboja šio instituto panaudojimą.

Teisėje įprastai pripažįstama, kad „teisinėms sistemoms būdingas principas „teisingumą vykdo tik teismai“ reiškia, kad teismui yra suteikta išimtinė teisė valstybės vardu išspręsti šalių ginčą ir pasakyti, kuri šalis teisi, kuri ne, kuri kalta, kuri ne, kurios reikalavimas pagrįstas, kurios ne. Taigi, teisėto, nešališko ir teisingo teismo sprendimo tikslas yra sukurti teisinę taiką, kuri lemia tai, kad vėliau nebeegzistuoja joks teisinis pagrindas kuriai nors iš šalių kelti savo reikalavimus.“¹⁹⁸ Vertinant ginčo šalių padėtį teisme jos „negali pačios nustatyti ginčo sprendimo procedūros, pavyzdžiui, negali pasirinkti teisėjo, kuris spręs ginčą, kalbos, kuria bus nagrinėjama byla, bylos nagrinėjimo vietos, taikomų įrodinėjimo taisyklių ir pan.“¹⁹⁹ Neišvengiamai atėjo poreikis administracinių teismų veikloje taikyti alternatyvias priemones, siekiant sukurti taiką tarp ginčo šalių. „Administraciniai teisiniai santykiai yra labai įvairūs, todėl galima surasti sričių, kuriose sudaryti taikos sutartį būtų ne tik įmanoma, bet net ir labai pageidautina.“²⁰⁰ Atitinkamai ABTĮ buvo įtvirtinta taikos sutarties sudarymo galimybė ir jos patvirtinimui keliami reikalavimai.

ABTĮ 51 straipsnio 1 dalies nuostata, kad „taikos sutartis turi neprieštarauti imperatyvioms įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatoms, viešajam interesui, nepažeisti trečiųjų suinteresuotų asmenų teisių ar teisėtų interesų“²⁰¹ taikoma visiems administraciniams ginčams, tame tarpe ir mokestiniams ginčams. „Kaip minėta, administraciniame, kitaip nei civiliniame,

¹⁹⁸ Petrauskas, *supra note*, 120:632.

¹⁹⁹ Natalija Kaminskienė, „Alternatyvus ginčų sprendimas“, *Jurisprudencija*, 9(87), (2006):85, <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/12555/2827-5984-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

²⁰⁰ Valančius, Norkus, *supra note*, 7:96.

²⁰¹ „Vilniaus apygardos administracinio teismo 2021-06-09 nutartis administracinėje byloje Nr. eI3-1765-811/2021, žiūrėta 2022 m. gruodžio 17 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=93e25e8e-0ede-4097-981e-bd65b2acbe88>

procesu visais atvejais susiduriama su viešuoju interesu. Viešojo administravimo institucijų veiksmų teisėtumu yra suinteresuoti ne tik asmenys, kuriems taikoma konkreti viešojo administravimo subjekto priemonė.²⁰² Vertinant plačiąją prasme mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius sudarydami taikos sutartį tariausi dėl mokesčio dydžio. O surenkami mokesčiai yra viešasis interesas, nes biudžetas yra aktualus visai valstybei ir jos funkcionalumui.

Viena vertus susitarimas pagal MAĮ 71 str. buvo įtvirtintas senai, o ir praktiškai šis susitarimas buvo vadinamas taikos sutartimi, kaip sinonimu, nors ir neturėjo ir neturi bendrųjų sutarčiai keliamų formos ir turinio reikalavimų. Prieš pat taikos sutarties įtvirtinimą ABTĮ, teismas pasisakė „pareiškėja su atsakove tokia MAĮ numatoma teise pasiekti susitarimą nagrinėjamu atveju pasinaudojo. Pažymėtina, jog šiuo susitarimu buvo ne tik sutarta dėl konkretaus mokesčių dydžio, bet ir jo IV-ajame punkte buvo *expressis verbis* atkartota MAĮ 71 straipsnio 1 dalyje įtvirtina sąlyga, kad pareiškėjas praranda teisę ginčyti mokesčių apskaičiavimo teisingumą ir privalo tokiu susitarimu nustatytą mokestį sumokėti į biudžetą. Todėl pasirašydamas susitarimą, *inter alia* atimantį teisę ginčyti mokesčių dydžius, dėl kurių teisėtumo ir pagrįstumo buvo teiktas skundas teismui, pareiškėja išreiškė savo subjektyvią poziciją atsisakyti nuo teismo nagrinėjimo. [...] pažymėtina, kad administracinių bylų teisenos įstatymas nenumato taikos sutarties instituto taikymo nagrinėjamoje situacijoje.“²⁰³ Teismas minėtoje nutartyje identifiko, susitarimo dėl mokesčio dydžio pagal MAĮ 71 str. teises pasekmes - kaip atsisakymą nuo ginčo ir privalomumą įvykdyti susitarimo sąlygas, esant tapačiai lygiavertiškoms taikos sutarties sudarymo pasekmėms. Skirtumas tik tas, kad susitarimą dėl mokesčio dydžio ginčo šalys gali pasirašyti ir be teismo.

Tiek taikos sutarties sudarymas, tiek susitarimas dėl mokesčio dydžio, kitaip dar gali būti suprantama ir įvardinama, kaip „susitariama dėl materialinių normų pakeitimo šalių susitarimu (nustatant kitokį mokesčio dydį, nei numato teisės aktai). Savo esme tai taip pat reiškia individualaus susitarimo viršenybės nustatymą imperatyvių teisės normų atžvilgiu [...]“²⁰⁴ Iki taikos sutarties patvirtinimo administraciniame procese, diskutuota, kaip taikos sutartis turėtų atrodyti, atsižvelgiant į privatinės ir viešosios teisės skirtumus. Vertinant tai, kad „susitarimų galimybės atsiradimas tradicinėse viešosios teisės srityse rodo, jog tam tikrais atvejais viešoji teisė užleidžia pozicijas privatinei teisei“²⁰⁵ laikytasi nuomonės, kad taikos „sutarties samprata turėtų

²⁰² Valančius, Norkus, *supra note*, 7:92.

²⁰³ „Vilniaus apygardos administracinis teismas. 2013 m. vasario 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. I-708-562/2013, žiūrėta 2023 m. kovo 4 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=b272b758-971d-49f9-bab9-cb387660192d>

²⁰⁴ Stonys, *supra note*, 48:128.

²⁰⁵ *Ibid.*

būti įtvirtinta Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatyme, o jeigu ir nebus, reikėtų vadovautis Civilinio kodekso 6.983 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta taikos sutarties samprata.²⁰⁶

Lyginamuoju aspektu taikos sutarties negalimumo pagrindai tiek civilinės teisės prasme, tiek viešosios teisės kontekste yra vienodi, t.y. prieštaravimas imperatyvioms įstatymo normoms ir viešajai tvarkai (viešajam interesui). Taikos sutartis administracinėje teisėje turi bendruosius požymius - tai bent dviejų asmenų susitarimas ir suderinta valia dėl galimo ir siektino rezultato, t.y. šalys susitaria dėl ginčo baigties ir mokestinės prievolės dydžio, nepažeidžiant imperatyviųjų normų ir viešojo intereso.

I. Deviatnikovaitė pastebi, kad „įstatymų leidėjas Viešojo administravimo įstatymo 2 straipsnio 18 dalyje apibrėžė viešąją paslaugą neminėdamas viešojo intereso ar viešosios naudos, tenka pastebėti, kad viešojo administravimo institucijos savo studijose pripažįsta, jog viešosios paslaugos įvardijamos kaip „naudą visai visuomenei ar teritorinei bendruomenei duodančios, t. y. susijusios su viešuoju interesu.“²⁰⁷ Kiti mokslininkai įvardina, kad „Viešojo intereso sąvoka paprastai aiškinama pasitelkiant „socialiai svarbius tikslus“, „pamatinės visuomenės vertybes“, „socialinį teisingumą“, „pagrindinius visuomenės interesus“ ar „konstituciškai svarbų tikslą“ arba nurodoma, kad ji yra „vertinamojo pobūdžio“. Tačiau šios frazės yra ne ką aiškesnės nei pati viešojo intereso sąvoka jos praktinio vartojimo prasme.“²⁰⁸ Krivka teikia siūlymą, kad „Siekiant teisės normų, kuriose vartojama viešojo intereso sąvoka, nevienareikšmiškumą sumažinti iki minimumo, įstatymuose galima numatyti objektyvius viešojo intereso kriterijus ir norminius požymius. Taip būtų pasiektas didesnis teisinis saugumas ir teisinis tikrumas, kuris leistų teisinių santykių subjektams savo elgesį derinti su teisės reikalavimais.“²⁰⁹

Mokesčių administratorius ketindamas sudaryti taikos sutartį privalo atsižvelgti ne tik į viešąjį interesą, bet ir kitus netiesioginius ribojimus. Kaip MAĮ 8 straipsnio 2 ir 3 d. „Mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. Mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais.“²¹⁰

„Mokesčių mokėtojų lygybės principas taip pat įpareigoja mokesčių administratorių vienodai vertinti faktines aplinkybes to paties mokestinio teisinio santykio dalyvių atžvilgiu.“²¹¹

²⁰⁶ Paužaitė-Kulvinskienė, *supra note* 3: 42.

²⁰⁷ Deviatnikovaitė, *supra note*, 18.

²⁰⁸ Egidijus Krivka, "Viešojo intereso gynimas civiliniame procese", (Monografija, Vilnius, 2009), 75, <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/15494/Krivka.pdf>

²⁰⁹ Krivka, *supra note*, 208.

²¹⁰ „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas“, *supra note*, 63.

²¹¹ Egidija Puzinskaitė ir Romanas Klišauskas, "Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai", *Jurisprudencija*, 19(2), (2012): 685, <https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2012~1367184334542/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>

Manytina, jog šis principas įtakoja mokesčių administratoriaus derybinius argumentus ir veiksmus. „Mokesčių mokėtojų lygybės principas pažeidžiamas ne tik tais atvejais, kai mokesčių mokėtojų atžvilgiu mokesčių įstatymų ir juos įgyvendinančių teisės aktų nuostatos taikomos skirtingai, bet ir tada, kai mokesčių mokėtojai (tinkamai) neatlikdami savo pareigų nepagrįstai atsiduria geresnėje padėtyje nei kiti.“²¹² Iš to išplaukia, kad mokesčių administratorius derėdamasis ir sudarydamas taikos sutartis, turėtų nepažeisti mokesčių mokėtojų lygybės principo.

Apibendrinus pastarąsias dvi mintis literatūroje aptinkama išvada, kad „pagal visuotinio privalomumo ir teisingumo principą, kiekvienas mokesčių mokėtojas turi prievolę mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, o mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinis prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neviršija šių teisingumo ir protingumo kriterijų.“²¹³

Praktikoje pasitaikė, kai teismas numatė kitas priežastis, dėl kurių taikos sutarties netvirtino. „Vilniaus apygardos administracinis teismas, sprendamas apeliacinio skundo priėmimo klausimą, 2017 m. lapkričio 21 d. nutartimi priėmė apeliacinio skundo dalį dėl sprendimų panaikinimo, o apeliacinio skundo dalį dėl galimybės sudaryti taikos sutartį su mokesčių administratoriumi atsisakė priimti konstatavęs, jog skundo dalis neatitinka Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 134 straipsnio 6 dalies nuostatų, nes toks reikalavimas nebuvo pareikštas nagrinėjant bylą pirmosios instancijos teisme. Nagrinėjamu atveju pareiškėjo skunde nebuvo pareikštas reikalavimas mokestiniam ginčui pabaigti sudaryti galimybę Bendrovei derėtis su Valstybine mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos dėl ginčo baudos ir delspinigių, t. y. pasirašyti susitarimą. Dėl nurodytų argumentų teisėjų kolegija konstatuoja, kad pirmosios instancijos teismas pagrįstai atsisakė priimti pareiškėjo apeliacinio skundo dalį dėl galimybės sudaryti taikos sutartį su mokesčių administratoriumi.“²¹⁴ Prieštaravimas imperatyvioms normos ir/ar viešajai tvarkai yra esminiai taikos sutarties sudarymo draudimai. Vertindamas atsisakymą priimti skundo dalį dėl taikos sutarties sudarymo, teismas motyvavo, kad „apeliaciniame skunde negalima kelti reikalavimų, kurie nebuvo pareikšti nagrinėjant bylą pirmosios instancijos teisme.“²¹⁵ Tačiau iš minėtos nutarties keltinas klausimas, kaip teismas atsižvelgė į ABTĮ 51 str. 1 d. nuostatą, kad bet kurioje proceso stadijoje ginčo šalys gali baigti bylą taikos sutartimi, jeigu ją sudaryti galima atsižvelgiant į ginčo pobūdį. Ši nuostata suprastina, kaip prašymas sudaryti taikos sutartį, neturi būti ir nėra nei

²¹² Puzinskaitė, Kliškauskas, *supra note*, 211:686.

²¹³ *Ibid*, 687.

²¹⁴ Lietuvos vyriausiasis administracinio teismo, 2018 m. sausio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS-39-415/2018, žiūrėta 2023 m. kovo 4 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=7f827399-cc8c-4536-a14f-69c39d9c6587>

²¹⁵ „Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas“, *supra note*, 64.

reikalavimo, nei skundo dalis, o veikiau kaip teisė į taikų susitarimą bet kurioje ginčo stadijoje, tame tarpe ir nagrinėjamo apeliacine tvarka.

Taikos sutarties negalimumo pagrindus galima skirstyti į tiesioginius arba formaliuosius ir netiesioginius arba turinio. Pirmieji - imperatyvūs įtvirtinti ABTĮ 51 straipsnyje tokie, kaip prieštaravimas imperatyvioms įstatymo normoms, prieštaravimas viešajam interesui ar pažeidžiantys trečiųjų asmenų interesus, MAĮ 71 straipsnyje įtvirtinta kitokia susitarimą ribojanti sąlyga - įrodymų nepakankamumas. Kiti yra bendro pobūdžio pagrindai, kurie siejami su teisės ir apmokestinimo principų laikymusi, tokių kaip reikalavimas nepažeisti mokesčių mokėtojų lygybės principo ar teisingumo ir visuotinio privalomumo principo.

IŠVADOS

1. Taikos sutarties sudarymo nauda pasireiškia, kuomet taikiai derybų būdu išsprendžiamas ginčas ir užbaigiamas teisminis procesas. Mokslinėje literatūroje pažymima, jog mokestiniai ginčai, yra siaura derybinė erdvė, saistoma imperatyvių mokestinių normų ir mokesčių mokėtojų lygybės principo. Siekis pasilengvinti maksimaliai gresiančią mokestinę naštą, esant vertinamojo pobūdžio situacijoms, yra pagrindinė priežastis mokesčio mokėtojui inicijuoti taikos sutarties sudarymą arba susitarimą dėl mokesčio dydžio.

2. Dominuoja mokestiniai ginčai, kylantys dėl mokestinių prievolių, kurios apskaičiuojamos taikant MAĮ nustatytus specialius apskaičiavimo būdus, t. y. pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. MAĮ 71 str. normos leidžia šalims susitarimą sudaryti kuomet nėra pakankamai įrodymų, tačiau didelis trūkumas yra subjektų savarankiškumas ir dviejų nuomonių prieštaro kontekstas. Mokesčių mokėtojas neretai atsiduria silpnesnėje derybinėje pozicijoje, o mokesčių administratorius gali demonstruoti konservatyvųjį pareigų funkcinių pranašumą.

3. Įstatymas mokesčių administratoriui suteikia teisę inicijuoti ir teisę sudaryti susitarimą dėl mokesčio dydžio su mokesčių mokėtoju, bet neįpareigoja sutikti su mokesčių mokėtojo pasiūlymu eiti į susitarimą ir/ar jį pasirašyti. Mokesčių administratoriaus iniciatyva sudaryti taikų susitarimą su mokesčių mokėtoju pasireiškia tada, kai nėra galimybės užtikrinti imperatyvių normų taikymo, nepakanka įrodymų skaičiavimams pagrįsti. Įrodymų nepakankamumas yra vertinamojo pobūdžio kriterijus, kuris priklauso nuo faktinių kiekvienos situacijos aplinkybių.

4. Iki šiol taikos sutarties institutas, mokestinių ginčų atveju, teismuose naudojamas labai retai, lyginant su pagal MAĮ 71 str. pasirašytų susitarimų dėl mokesčio dydžio atvejais. Nagrinėjant teismų praktiką, pastaraisiais metais, stebimas mokesčių mokėtojų aktyvumas siekiant sudaryti taikos sutartį, tačiau dažniausiai mokesčių administratorius tokias sutartis pasirašyti atsisako.

5. Atlikta analizė, leidžia daryti išvadą, kad palankiausios sąlygos taikaus susitarimo sudarymui yra siejamos su pasirenkamos mediacijos institutu bei neteisminės mediacijos bet kuriame mokestinio ginčo etape įgyvendinimo modeliu. Mokslinėje literatūroje išskiriama, prevencinės mediacijos rūšis, kuri manoma, turi didelę teigiamą reikšmę tolimesnei bet kokio ginčo eigai.

6. Lietuvoje teisminė mediacija kol kas nėra dažnai taikoma administraciniame procese dėl šio instituto naujumo ir administracinių ginčų teisinių santykių specifiškumo. Per pastaruosius du metus administraciniuose teismuose, pagal surinktus duomenis, mokestinėse bylose, teisminė mediacija naudojama nebuvo. Daugiau, nei teismai, mokestinių ginčų išnagrinėjanti MGK,

būdama kvaziteisminė institucija, neturi jokios galimybės taikyti nei teisminės, nei neteisminės mediacijos savo veikloje.

7. Nepaisant mokestinių ginčų specifiškumo, užsienyje atlikti tyrimai parodė, kad ginčo šalys mediacijos teikiamą naudą įžvelgia net ir tada, kai ji nėra baigiama taikos sutarties sudarymu. Pasirenkama neteisminė mediacija pripažįstama, kaip modernus ir efektyvus būdas mokestiniams ginčams spręsti, t.y. taikinamojo pobūdžio procesas, kada trečiasis nepriklausomas asmuo, objektyviai ir nešališkai padeda šalims susitarti.

8. Pasirenkamos neteisminės mediacijos instituto nebuvimas yra didžiausias mokestinių ginčų nagrinėjimo trūkumas. Suteikus šalims teisę, ikiteisminėje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje, pasirinkti trečiąjį asmenį, kuris atliktų taikinamąjį tarpininkavimą, būtų užtikrinta teisė į teisingesnę ir abiem šalims priimtina, mokestinio ginčo išsprendimą taikiu būdu.

9. Taikos sutarties sudarymo ribos sietinos su negalimumo pagrindais, kuriuos galima skirstyti į tiesioginius ir netiesioginius. Pirmieji - imperatyvūs įtvirtinti ABTĮ 51 straipsnyje, tokie kaip prieštaravimas imperatyvioms įstatymo normoms, prieštaravimas viešajam interesui ar pažeidžiantys trečiųjų asmenų interesus, MAĮ 71 straipsnyje įtvirtinta kitokia susitarimą ribojanti sąlyga - įrodymų nepakankamumas. Kiti yra bendro pobūdžio pagrindai, kurie siejami su teisės ir apmokestinimo principų laikymusi, tokie kaip reikalavimas nepažeisti mokesčių mokėtojų lygybės principo ar teisingumo ir visuotinio privalomumo principo.

PASIŪLYMAI

1. Įteisinti pasirenkamos neteisminės mediacijos instituto galimybę bet kuriame mokestinio ginčo nagrinėjimo etape, įskaitant ginčų nagrinėjimo etapą specializuotoje ikiteisminėje institucijoje – Mokestinių ginčų komisijoje. Nustatyti mokestiniuose ginčiuose dalyvaujantiems mediatoriams papildomą sąlygą, sietiną su patirtimi mokesčių ir finansų srityje.
2. Apsvarstyti MAĮ susitarimo ribojimo sąlygos atsisakymą, suvienodinant su ABTĮ nustatytais negalimumo pagrindais.
3. Papildžius MAĮ mediacijos institutu, leisti bet kuriame mokestinio ginčo etape susitarti dėl mokesčio dydžio ir neriboti skundo padavimo MGK terminu, kaip buvo numatyta 2018 m. įstatymo pakeitimo projekte.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Norminiai teisės aktai:

1. „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 71-1, 71-2 ir 71-3 straipsniais įstatymo projekto Nr. XIII-2303“, TAR, žiūrėta 2023 m. kovo 30 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/a1f41c50ce0c11e9a56df936f065a619?jfwid=16ncpyu7s3>
2. „Dėl Lietuvos Respublikos vyriausybės nutarimo „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 71-1, 71-2 ir 71-3 straipsniais įstatymo projekto Nr. XIII-2303 projekto, TAR, žiūrėta 2023 m. kovo 29 d., https://lr.lt/uploads/main/meetings/docs/1303427_imp_74e0832c0162b47741fd95bc0f38b68a.pdf
3. „Dėl Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklių patvirtinimo“, TAR, žiūrėta 2023 m. sausio 21 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.248212/asr>
4. „Dėl Taikinamojo tarpininkavimo (mediacijos) sistemos plėtros koncepcijos patvirtinimo“, žiūrėta 2023 m. kovo 28 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/1de59bf05d7211e5beff92bd32ec99a1>
5. „Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas“, TAR, žiūrėta 2021 m. spalio 23 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.67B5099C5848/asr>
6. „Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 37, 42, 44, 46, 50, 53, 68, 80, 82, 97, 101 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 52-1 straipsniu įstatymas“, žiūrėta 2021 m. spalio 24 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.8EC70B58A58B>.
7. „Lietuvos Respublikos administracinių ginčų komisijų įstatymo Nr. VIII-1031 pakeitimo įstatymas“, žiūrėta 2022 m. gruodžio 18 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/ec34c1102e1511e6a222b0cd86c2adfc>
8. „Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas“, TAR, žiūrėta 2021 m. spalio 24 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.8A39C83848CB/asr>
9. „Lietuvos Respublikos ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo tvarkos įstatymas“, TAR, žiūrėta 2023 m. kovo 28 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.72292/asr>
10. „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas“, TAR, žiūrėta 2021 m. spalio 23 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.231855/asr>
11. „Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas“, TAR, žiūrėta 2021 m. spalio 23 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.0BDFFD850A66/asr>
12. „Lietuvos Respublikos Vyriausybės kanceliarija teisės akto projektas 2019-08-13 Nr. TAP-19-109(4) TAIS Nr. 19-6497(2), žiūrėta 2023 m. kovo 29 d. https://lr.lt/uploads/main/meetings/docs/2163179_imp_b33cc77582c079b78851a408d34facb9.pdf

Teismų praktika:

13. „ESTT 2010 m. spalio 21 d. sprendimas, byla c-385/09, žiūrėta 2023 m. sausio 8 d., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62009CJ0385>
14. „Lietuvos vyriausias administracinis teismas, nutartis administracinėje byloje Nr. AS-1193-552/2015 - eTeismai“, žiūrėta 2023 m. kovo 26 d., <https://eteismai.lt/byla/14718917362518/AS-1193-552/2015>
15. „Lietuvos vyriausiasis administracinio teismo, 2018 m. sausio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS-39-415/2018, žiūrėta 2023 m. kovo 4 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=7f827399-cc8c-4536-a14f-69c39d9c6587>
16. „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2014 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-994/2014, žiūrėta 2023 m. kovo 4 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=e1f6a1ed-89df-44a4-9887-4e58d3e3df0d>
17. „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2014 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-3075-575/2016“, žiūrėta 2023 m. kovo 4 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=1a017d16-2f0d-43d2-ad80-9e7c247221f0>
18. „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2018 m. gruodžio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1339-575/2018“, žiūrėta 2023 m. kovo 4 d. <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=57aa6b78-a151-4949-97de-4c08795a4886>
19. „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2018 m. sausio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS-39-415/2018“, žiūrėta 2023 m. kovo 4 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=7f827399-cc8c-4536-a14f-69c39d9c6587>
20. „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2021 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2480-602/2021, žiūrėta 2023 m. kovo 4 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=6ab52718-0bd4-4f33-a851-660097f04161>
21. „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. sausio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2446-12, žiūrėta 2023 m. sausio 21 d., <https://eteismai.lt/byla/171362123171659/A-556-2446-12>
22. „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. sausio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-2429-12“, žiūrėta 2023 m. sausio 21 d., <https://eteismai.lt/byla/183631207168623/A-442-2429-12>
23. „Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2021 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1847-556/2021, 2023 m. kovo 4 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=f4e8afec-428b-4674-8b25-656ad366a8bd>

24. „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-11-18 Nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-3448-11, žiūrėta 2023 m. kovo 15 d., <https://eteismai.lt/byla/94839219741444/A-575-3448-11>
25. „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014-11-12 nutartis administracinėje byloje Nr. AS-261-1138-14 - eTeismai“, žiūrėta 2023 m. balandžio 2 d., <https://eteismai.lt/byla/154194740001478/AS-261-1138-14>
26. „Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2021-02-03 nutartis Administracinėje byloje Nr. eA-1897-575/2021. Žiūrėta 2023 m. balandžio 3 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=109a7038-9b8d-4667-9709-bf15760c7787>
27. „Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo, 2021-10- 20 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-3831-815/2021, <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=53a1b2d1-922b-4e61-b863-8b8a410f7956>
28. „Vilniaus apygardos administracinio teismo 2021-06-09 nutartis administracinėje byloje Nr. eI3-1765-811/2021, žiūrėta 2022 m. gruodžio 17 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=93e25e8e-0ede-4097-981e-bd65b2acbc88>
29. „Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimas administracinėje byloje Nr. eI-346-189/2019, žiūrėta 2023 m. balandžio 3 d., <https://eteismai.lt/byla/238542408188762/eI-346-189/2019>
30. „Vilniaus apygardos administracinio teismo, 2020-12-03 nutartis administracinėje byloje Nr. eI3-3591-811/2020, s, <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=cde8fb5d-4137-4a7f-9882-368c6291c292>
31. „Vilniaus apygardos administracinio teismo, 2022-07-14 sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-2948-535/2022“, žiūrėta 2023 m. balandžio 1 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=fdb27ff1-100f-45e7-9f06-83f30290215c>
32. „Vilniaus apygardos administracinis teismas. 2013 m. vasario 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. I-708-562/2013, žiūrėta 2023 m. kovo 4 d., <https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=b272b758-971d-49f9-bab9-cb387660192d>

Specialioji literatūra:

33. Adomavičiūtė, Danutė, ir Agna Balcevič. „Verslo priežiūra ir mokesčių mokėtojų konsultavimas“. *Socialinės Medijos*. Nr. 1 (1), (2013):28. <https://www.napier.ac.uk/~media/worktribe/output-184451/socialmediapdf.pdf#page=28>.

34. Afyati, Ruwaidah ir kt. „Tax dispute settlement mediation arrangements in the future tax court“. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 11 (2022): 503–11. <https://www.ssbfnct.com/ojs/index.php/ijrbs/article/view/1867/1367>
35. Banys, Aurimas. "Neteisminė mediacija Lietuvos administraciniame procese: koncepcija ir plėtros kryptys". *Jurisprudencija*, 21 (4), (2014):1127, <https://ojs.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/4020>
36. Bejeršteinaitė, Dominyka. "Alternatyvūs mokestinių ginčų sprendimo būdai". Magistrinis darbas, Mykolo Romerio universitetas, Vilnius 2019. <https://vb.mruni.eu/object/elaba:37208890/>
37. Bertulis, Arūnas. "Mokesčių administravimo samprata". *Jurisprudencija*, 27 (19), (2002): 44. <https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2002~1367179496649/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
38. Deviatnikovaitė, Ieva. Administracinio teismo istorija Lietuvoje 1918-1940 m. Monografija, Mykolo Romerio universiteto Teisės mokykla, 2021. https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/18189/Administracinio_teismo_istorija.pdf?sequence=1&isAllowed=y
39. Deviatnikovaitė, Ieva. „Viešasis interesas, viešosios paslaugos ir sutartys kaip viešojo administravimo turinys“. *Jurisprudencija*, 26(2) (2019): 419. <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16141/5286-12016-1-SM-1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
40. Deviatnikovaitė, Ieva. *Administracine teisė. bendroji dalis*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2021. <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/17629/Vadovelis-Administracine-teise.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
41. Duve, ch. *Mediation und Vergleich im Prozess*. Köln, 1999.
42. Haldenwang, Christian Von. „Digitalising the Fiscal Contract: An Interdisciplinary Framework for Empirical Inquiry“. *Discussion Paper* , 20 (2020), https://www.idos-research.de/uploads/media/DP_20.2020_01.pdf
43. Yoruldu, Mutlu, ir Zeybek Nilüfer. „Post-Tax Settlement Institution within the Scope of Turkish Tax Law“. (2022): 19–26, https://www.researchgate.net/publication/364910634_Post-Tax_Settlement_Institution_within_the_Scope_of_Turkish_Tax_Law
44. Jakaitė, Agnė. „Taikos sutartis tarp priežiūros institucijos ir finansų rinkos dalyvio: tik teorinė galimybė ar pasiekiamą realybė? “. *Pinigų studijos*, Nr. 1 (20), (2016):50. https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/03_31660_ps-2016-1_jakaite_4.pdf
45. Juškaitė-Vizbarienė, Jomilė. "Ar mediatoriui kyla civilinė atsakomybė už ydingą vadovavimą mediacijos procesui?". *Teisės apžvalga* 1(11), (2014):122. https://www.vdu.lt/cris/bitstream/20.500.12259/30759/1/ISSN2029-4239_2014_N_1_11.PG_99-138.pdf

46. Kaminskienė, Natalija, ir kt. *Mediacija*. Vilnius, 2013, <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16924/9789955195672.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
47. Kaminskienė, Natalija. „Alternatyvus ginčų sprendimas“. *Jurisprudencija*, 9(87), (2006):85. <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/12555/2827-5984-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
48. Kilenga, Paschal J. „Laws Governing Tax Dispute Settlement in Tanzania“. (2023). https://www.researchgate.net/publication/369858111_Laws_Governing_Tax_Dispute_Settlement_in_Tanzania#fullTextFileContent
49. Krivka, Egidijus. "Viešojo intereso gynimas civiliniame procese“. Monografija, Vilnius, 2009. <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/15494/Krivka.pdf>
50. Kuncevičius, Gytis. „Sutarties instituto pritaikymas administracinėje teisėje: teorinės išvalgos“. *Socialinių mokslų studijos*, 4 (8) (2010): 234. <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2010~1367178437738/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>.
51. Medelienė, Aistė, ir Bronius Sudavičius. *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011.
52. „Mykolo Rōmerio mokslas apie valstybę“. Monografija Lietuvos filosofijos ir sociologijos institutas, Vilnius, (1997).
53. Mulevičienė, Salvija, ir Agnė Tvaronavičienė. „Prevenčinės ir ankstyvosios stadijos administracinių ginčų mediacijos poreikis ir galimybės Lietuvoje“. Administracinės teisės novelos : Liber Amicorum Algimantui Urmonui; mokslo straipsnių rinkinys (2022):361. https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/18169/Liber_Amicorum_%20A.%20Urmonui-351-376.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
54. Noone, Michael. *Mediation*. London: Cavendish, 1996.
55. Paškevičienė, Laura. „Išankstinio administracinių ginčų nagrinėjimo ne teisme institutas Lietuvoje: teisinio reguliavimo aiškinimo problematika“. *Teisė*, 111, (2019):70. <https://www.zurnalai.vu.lt/teise/article/view/12819/11614>
56. Paužaitė-Kulvinskienė, Jurgita. „Kiti ginčo sprendimo būdai administracinių bylų teismoje ir jų praktinio taikymo problemos“. *Teisė*, 86 (2013): 45, <https://www.journals.vu.lt/teise/article/view/1101/569>
57. Paužaitė-Kulvinskienė, Jurgita. „Teisės į apeliaciją paradigmė kaita: link ribotos apeliacijos modelio administracinių bylų teismoje“. *Administracinės teisės novelos : Liber Amicorum Algimantui Urmonui* (mokslo straipsnių rinkinys / Mykolo Romerio universitetas) (2022):240. https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/18164/Liber_Amicorum_%20A.%20Urmonui-237-257.pdf?sequence=1&isAllowed=y
58. Petrauskas, Feliksas. „Alternatyvaus ginčų nagrinėjimo raida, teisinė padėtis ir reglamentavimas“. *Jurisprudencija*, 18 (2), (2011):632. <https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2011~1367175408265/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>

59. Pranevičienė, Birutė. „Kvaziteismai administracijos kontrolės sistemoje“. Monografija, Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, Vilnius, 2003.
<https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/15425/praneviciene.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
60. Priyono, Agus P., Henry DP Sinaga. „Is administrative justice a problem-solving of tax dispute?“. *Journal of Tax Law and Policy*, Vol.1, No.1, (2022):54-64,
https://www.researchgate.net/publication/361302445_IS_ADMINISTRATIVE_JUSTICE_A_PROBLEM-SOLVING_OF_TAX_DISPUTE.
61. Pukelienė, Violeta, Kristina Juozėnaitė, ir Monika Didžgalvytė. „Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių poveikio pramonei analizė bei vertinimas pasirinktose EBPO šalyse“, *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*, 11/2, (2017): 85.
<https://portalcris.vdu.lt/server/api/core/bitstreams/c96c794b-6816-480a-9d50-511dc9c1d1cc/content>
62. Puzinskaitė, Egidija, ir Romanas Klišauskas. "Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai". *Jurisprudencija*, 19(2), (2012): 685.
<https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2012~1367184334542/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
63. Raižys, Dainius. „Skundo padavimo termino atnaujinimo probleminiai aspektai“. *Visuomenės saugumas ir viešoji tvarka*. Mokslinių straipsnių rinkinys, 3, (2010):75.
<https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2010~1367175237070/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
64. Smalakienė, Egidija. „Ikiteisminio mokesčių ginčų proceso aktualijos“. *Jurisprudencija*, 21(13) (2001): 81. <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/14182/3719-7746-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
65. Smalakienė, Egidija. „Mokesčių ginčų proceso ribos ir vieta administraciniame procese“. *Jurisprudencija*, 39(31) (2003): 62. <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2003~1367181176618/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
66. Smalakienė, Eugenija. „Mokesčių mokėtojo patikrinimas“. *Jurisprudencija*, 38(30), (2003):111. <https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2003~1367180923749/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>.
67. Stačiokas, Romas, Artūras Mažeika, ir Laima Šerėnienė. „Mokesčių sistemos poveikis ir jo vertinimo tendencijos“. *Ekonomika*, 67 (2) (2004):105.
<https://epublications.vu.lt/object/elaba:3493065/index.html>
68. Stonys, Arnas. „Reguliacinės sutartys viešojoje teisėje“. Daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2013. <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:1907062/datastreams/MAIN/content>
69. Stonys, Arnas. „Viešumas ir lygiateisiškumas viešosios teisės sutartyse“. *Teisė*, 87, (2013):154. <https://www.journals.vu.lt/teise/article/view/1250/678>.
70. Stonys, Arnas. „Viešoji ir privatinė teisė: pamatinės klasifikacijos problemos“. *Teisė* 82 (2012): 128. <https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2012~1367186318754/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>

71. Stūronaitė, Jurgita. „Sandorių pripažinimas negaliojančiais mokesčių administratoriaus iniciatyva“. *Jurisprudencija*, 52(44), (2004): 126. <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/14125/3272-6864-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
72. Šilvaitė, Eimantė. „Taikos sutartis kaip teisminės mediacijos administraciniame procese pagrindas“. *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis*, 35, Vilnius, (2019): 323. <https://www.lvat.lt/doclib/szob080n6aqwwcyfgye1134d28hd2qsg>
73. Tvaronavičienė, Agnė, ir Vaidas Milius. "Mediacijos taikymas ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo stadijoje: prielaidos ir sąlygos taikesniam procesui". *Lietuvos teisė* (Esminiai pokyčiai, II), (2020):43, https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/17064/Lietuvos_teise_2020_II%20dalis.pdf?sequence=1&isAllowed=y
74. Tvaronavičienė, Agnė, ir Salvija Mulevičienė. „Administracinių ginčų mediacija ir jos sėkmės samprata konstitucinio atsakingo valdymo principo kontekste“. *Konstitucija ir teisinė sistema. Liber Amicorum Vytautui Sinkevičiui*, (2021):558. <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/17927/Konstitucine-ir-teisine-sistema-539-569.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
75. Valančius, Virgilijus, Aurimas Brazdeikis, ir Airė Keturakienė. „Administracinio proceso veiksmingumo didinimas: tyrimų būklė ir perspektyvos“. *Visuomenės saugumas ir viešoji tvarka*, (14), (2015):116. <https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2015~1538057357181/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
76. Valančius, Virgilijus, ir Rimvydas Norkus. „Nacionalinis teisinis diskursas dėl administracinio proceso“. *Jurisprudencija* 81, Nr. 3 (2006): 97. <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/12673/2903-6134-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
77. Vildžiūnaitė, Vilma. „Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas palankia mokesčių mokėtojams kryptimi“. *Jurisprudencija*, Nr. 27(1) (2020 m.): 60. <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16592/5719-13253-1-PB.pdf>
78. Щекин, Дмитрий Михайлович. „Digital Technologies in Tax Disputes as a Mechanism for Balancing Public and Private Interests“. *Вестник Арбитражного суда Московского округа*, 2022 m. spalio 7 d., https://www.researchgate.net/publication/364426623_Digital_Technologies_in_Tax_Disputes_as_a_Mechanism_for_Balancing_Public_and_Private_Interests.

Kiti internetiniai šaltiniai:

79. „AIŠKINAMASIS RAŠTAS dėl Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 71(1), 71(2) ir 71(3) straipsniais įstatymo projekto“, TAR, žiūrėta 2023 m. kovo 29 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/3a1cfa106a2211e8b7d2b2d2ca774092>
80. „Alternative_tax_dispute_resolutions.pdf“, žiūrėta 2022 m. gruodžio 17 d., https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tz/Documents/tax/Alternative_tax_dispute_resolutions.pdf

81. „Antikorupcinio vertinimo išvada dėl susitarimus dėl mokesčio dydžio reglamentuojančių teisės aktų“, TAR, žiūrėta 2023 m. balandžio 1 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/666cfcb1e92111e6be918a531b2126ab?ifwid=-thr0u1djk>
82. „Europos mediatorių elgesio kodeksas“, žiūrėta 2023 m. kovo 28 d., https://tm.lrv.lt/uploads/tm/documents/files/Europos_mediatoriu_elgesio_kodeksas.pdf
83. „Fidexperta“, žiūrėta 2023 m. kovo 25 d., <http://www.fide.lt/en/gyvybos-strategijoje-mons-susitarimai-su-vmi/>
84. „Ginčų baigtis Mokestinių ginčų komisijoje: nepatvirtinta daugiau kaip trečdalis mokesčių administratorių sprendimų“, Mano Vyriausybė, žiūrėta 2023 m. kovo 28 d., <https://mgk.lrv.lt/lt/naujienos/gincu-baigtis-mokestiniu-gincu-komisijoje-nepatvirtinta-daugiau-kaip-trecdalis-mokesciu-administratoriu-sprendimu>
85. „Kai VMI ir mokesčių (ne)sumokėjęs gyventojas susitaria: inspekcija paaiškina – tai ne nuolaidos ar lengvatos“. lrt.lt, žiūrėta 2023 m. vasario 14 d., <https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/1887388/kai-vmi-ir-mokesciu-ne-sumokejes-gyventojas-susitaria-inspekcija-paaiskina-tai-ne-nuolaidos-ar-lengvatos>
86. „Kas yra Diskrecija | Žodžio Diskrecija reikšmė“, žiūrėta 2023 m. balandžio 2 d., <https://www.zodziai.lt/reiksme&word=diskrecija&wid=4380>
87. „Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo komentaras“ aktuali redakcija 2022-12-22, VMI, žiūrėta 2023 m. sausio 5d., <https://www.vmi.lt/evmi/mokesciu-administravimas>
88. „Mediacija“, Lietuvos teismai, Vilniaus apygardos administracinis teismas, žiūrėta 2023 m. kovo 29 d., <https://vaat.teismas.lt/teismo-lankytojams/mediacija/543>
89. „Mediation of Tax Disputes. US Experience“, žiūrėta 2023 m. kovo 29 d., <http://solismediation.com/tpost/ocu8pyr5z1-mediation-of-tax-disputes-us-experience>
90. „Mediation“, Minnesota.gov, žiūrėta 2023 m. kovo 29 d., <https://mn.gov/tax-court/about/mediation/>.
91. „Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2021 metų veiklos ataskaita“, (2022-02-23 Nr. VD-, Vilnius) žiūrėta 2023 m. sausio 6 d., <https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2021%20met%C5%B3%20veiklos%20ataskaita.pdf>
92. „Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2017 metų veiklos ataskaita, (2018-02-13, Nr. VD-51, Vilnius), žiūrėta 2023 m. sausio 6 d., <https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2017%20met%C5%B3%20veiklos%20ataskaita.pdf>
93. „Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020 metų veiklos ataskaita“ (2021, Vilnius), žiūrėta 2023 m. kovo 30 d., https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2020%20m_%20veiklos%20ataskaita.pdf
94. „Mokestinių ginčų komisijos prie LR Vyriausybės raštas dėl mediacijos įteisinimo mokesčių teisėje tikslingumo 2018-12-31 Nr. (1819153)-6K-1806815, žiūrėta 2023 m. kovo 29 d., <https://e-seimas.lrs.lt/rs/legalact/TAN/f72893b00ce011e98a7587036366a610/>

95. „PAGRINDINIO KOMITETO IŠVADA dėl Mediacijos įstatymo Nr. X-1702 pakeitimo įstatymo projekto“, žiūrėta 2023 m. kovo 29 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/4b2dfe609f1011eaa51db668f0092944?jfwid=-16ncpyu976>
96. „Revenue Audit“, žiūrėta 2022 m. sausio 2 d., <https://www.revenue.ie/en/starting-a-business/starting-a-business/revenue-audit.aspx>
97. „Savo teises ginantiems asmenims – svarbios teisinės naujovės“, Mano Vyriausybė, žiūrėta 2023 m. kovo 29 d. <https://tm.lrv.lt/lt/naujienos/savo-teises-ginantiems-asmenims-svarbios-teisines-naujoves>
98. „Sutartis“, *terminu-zodynas.lt*, žiūrėta 2023 m. sausio 8 d., <https://terminu-zodynas.lt/sutartis/>
99. „TEISĖS DEPARTAMENTO IŠVADA dėl Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 71(1), 71(2) ir 71(3) straipsniais įstatymo projekto“, TAR žiūrėta 2023 balandžio 3 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/a4732540787011e89188e16a6495e98c?jfwid=-thr0tyxaf>
100. „Teisminės mediacijos veiklos ataskaita 2021“, Lietuvos teismai, žiūrėta 2023 m. kovo 2d., <https://www.teismai.lt/data/public/uploads/2022/03/tmk-ataskaita-2021.pdf>

ANOTACIJA

Vertinant Lietuvos teisinį reglamentavimą bei mokestinių ginčų nagrinėjimo ypatumus, taikos sutarties institutas mokesčių teisėje nagrinėtas, siekiant nustatyti, kuriame ginčo etape tikėtina taikos atkūrimas tarp šalių yra veiksmingiausias. Atsižvelgiant į mokestinių ginčų statistinius duomenis, darytina prielaida, kad efektyviausias taikos atkūrimas vyksta dar pirminėse ginčo stadijose. Pilna apimtimi taikos sutarties institutas mokestinio ginčo ribose reglamentuojamas tik teismo nagrinėjimo metu, kuomet sudarytos galimybės naudotis teismine mediacija, tiek ja nesinaudojant, ginčą šalims baigti sudarius taikos sutartį. Ikiteisminė stadija, kur ginčas užbaigiamas dažniausiai, turi esminį neteisminės mediacijos trūkumą. Kitų šalių praktika rodo, kad šalys, įteisinusios neteisminę mediaciją mokestiniams ginčams spręsti, patiria mažiau ekonominių, laiko ir žmogiškųjų išteklių sąnaudų. Lietuvoje mediacijos institutas galiausiai išplito visose teisės šakose, o ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas yra bene vienintelė teisės sritis, kurioje mediacija negalima. Siūlytina keisti teisinį reglamentavimą, nustatant mediacijos galimybę ikiteisminiame mokestinio ginčo nagrinėjimo etape.

ANNOTATION

The institution of the settlement agreement in tax law was examined according to Lithuanian legal regulations, in order to determine at which stage of the dispute the likely restoration of peace between the parties is most effective. When evaluating the statistical data of tax disputes, it can be assumed that the most effective restoration of peace takes place in the initial stages of the dispute. The institution of a settlement agreement in full scope within the limits of a tax dispute is regulated only during the judicial examination. There are opportunities to use judicial mediation, or without using it, to end the dispute in concluding a peaceful agreement. The pre-trial stage, where the dispute is usually concluded, has a fundamental drawback, that is, an unauthorized mediation institute at the beginning of the dispute. The practice of other countries shows that countries that have legalized non-judicial mediation to resolve tax disputes experience less economic, time and human resource costs. In Lithuania, the mediation institute has eventually spread to all branches of law, and pre-trial examination of tax disputes is perhaps the only area of law where mediation is not possible. It is suggested to change the legal regulation by establishing the possibility of mediation in the pre-trial phase of tax dispute examination.

SANTRAUKA

Mokesčių teisė yra tik siaura viešosios teisės sudedamoji dalis, tačiau turi tam tikrą istorinę raidą. Lietuvoje Administracinės teisės kontekste, administracinių sutarčių taikymas yra vis dar besivystantis procesas. Sutartys sudaromos mokesčių teisėje, priskiriamos prie administracinių sutarčių atsižvelgiant į tai, kad jos sudaromos tarp viešojo subjekto ir privačių asmenų. Taikių susitarimų mokesčių teisėje reglamentavimas siejamas su įstojimu į Europos Sąjungą, kuomet buvo pakeistas MAĮ ir įvestas mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo institutas. Minėtas institutas neribojamas ginčo laike, tad jį galima sudaryti ir teismo nagrinėjimo metu, tačiau 2013 m. administraciniame procese visoms byloms nagrinėti įteisintas taikos sutarties institutas, kuris taikos atkūrimo prasme yra analogiškas susitarimui dėl mokesčio dydžio pagal MAĮ 71 str.

Taikos sutartis Lietuvos mokesčių teisėje įgyvendinama per du institutus: susitarimą dėl mokesčio dydžio pagal MAĮ ir taikos sutartis sudaroma teismo nagrinėjimo metu įtvirtinta ABTĮ. Šie institutai skirtingi procesine eiga, tačiau teisinės pasekmės yra ganėtinai panašios ir/ar net gi identiškos. Atlikus mokslinį tyrimą darytina išvada, kad taikūs susitarimai mokestiniuose ginčiuose dažniau ir produktyviau įgyvendinami privalomojoje ikiteisminėje ginčo nagrinėjimo stadijoje, negu teisme. Vertinant užsienio šalių patirtis nagrinėjant mokestinius ginčus, nustatyta, kad įvedus mediaciją ikiteisminiame ginčo nagrinėjimo etape, yra ženkliai greičiau susitariama ir patiriama mažiau išlaidų lyginant su teisiniu procesu. Lietuvoje neteisiminės mediacijos įteisinimas nagrinėjant mokestinius ginčus buvo inicijuotas dar 2018 m., tačiau įstatymų pataisos liko nepriimtos ir tolimesni svarstymai nutraukti.

Nagrinėjant teismų praktiką, dominuoja mokesčių mokėtojų aktyvumas siekiant sudaryti taikos sutartį. Mokesčių administratorius dažniau nesutinka tokių sutarčių pasirašyti, o dėl susitarimų duomenų slaptumo, mokesčių administratoriaus praktinė iniciatyva sudarinėti tokias sutartis neaptinkama. Mokslininkų nuomone, mokesčių administratoriaus iniciatyva pasirašyti susitarimą dėl mokesčio dydžio arba sudaryti taikos sutartį yra ribota dėl viešojo intereso ir imperatyvių mokestinių normų.

Taikūs susitarimai tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų yra puikus būdas išlaikyti socialinę ir finansinę santarvę, tačiau šio principo įgyvendinimas negali būti absoliutus ir beribis. Įstatymų leidėjas numato atvejus, kada taikos sutartis yra negalima ir tai nustatoma imperatyviomis teisės normomis.

SUMMARY

Tax law is only a narrow component of public law, but has a certain historical development. In Lithuania, in the context of Administrative Law, the application of administrative contracts is still a developing process. Contracts are concluded in tax law and are classified as administrative contracts in view of the fact that they are concluded between a public entity and private individuals. The regulation of peaceful agreements in tax law is associated with the accession to the European Union, when the Law on Tax Administration was changed and the institution of the agreement between the tax administrator and the taxpayer was introduced. The above-mentioned institute is not limited to the duration of the dispute, so it can be concluded during the court proceedings. Although, in 2013 the institute of the peace agreement was legalized to examine all cases in the administrative process.

The settlement agreement in Lithuanian tax law is implemented through two institutes: the agreement on the amount of the tax according to the Law on Tax Administration and the settlement agreement is concluded during the judicial examination established in the Law on Administrative Cases. These institutes are different in terms of procedure, but the legal consequences are quite similar and/or even identical. After conducting a scientific study, it can be concluded that settlement agreements in tax disputes are implemented more often and more productively at the mandatory pre-trial stage of the dispute than in court. Evaluating the experience of foreign countries in dealing with tax disputes, it was found that when mediation is introduced at the pre-trial stage of the dispute, it is significantly faster to reach an agreement and incur less costs compared to the judicial process. In Lithuania legalization of legal mediation in tax disputes was initiated back in 2018, but amendments to the law were not adopted and further deliberations were terminated.

When examining the case law, the activity of taxpayers in order to conclude a settlement agreement dominates. The tax administrator more often does not agree to sign such agreements, and due to the confidentiality of the data of the agreements, the practical initiative of the tax administrator to conclude such agreements is not detected. According to scientists, the tax administrator's initiative to sign an agreement on the amount of tax or to enter into a peaceful agreement is limited due to public interest and imperative tax norms.

Peaceful agreements between the tax administrator and taxpayers are an excellent way to maintain social and financial harmony, but the implementation of this principle cannot be absolute and unlimited. The legislator foresees cases when a peaceful agreement is not possible and this is determined by mandatory legal norms.