

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO  
MUITINĖS VEIKLOS KATEDRA

VALDAS ATTAS  
MAGISTRO NEAKIVAIZDINIŲ STUDIJŲ TEISĖS IR MUITINĖS BEI MOKESČIŲ  
INSTITUCIJŲ VEIKLOS PROGRAMA

MUITINĖS IR MOKESTINIŲ GINČŲ DALYVIŲ STATUSAS, JŲ TEISĖS IR PAREIGOS  
Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –  
Lekt. Lina Markevičienė

Konsultantas –  
doc. dr. Alfonsas Laurinavičius

Vilnius, 2008

## TURINYS

<b>IVADAS</b> .....	<b>3</b>
<b>1. LIETUVOS MUITINĖ – EUROPOS SĄJUNGOS MUITŲ POLITIKĄ ĮGYVENDINANTI BEI MOKESČIUS ADMINISTRUOJANTI INSTITUCIJA</b> .....	<b>5</b>
<b>1.1. TEISĖS ŠALTINIAI, REGLAMENTUOJANTYS MUITINĖS VEIKLĄ</b> .....	<b>5</b>
<b>1.2. MUITINĖS IR MOKESTINIŲ TEISINIŲ SANTYKIŲ SUBJEKTAI, JŲ STATUSAS</b> .....	<b>9</b>
<b>1.3. MUITINĖS IR MOKESTINIŲ GINČŲ SAMPRATA</b> .....	<b>12</b>
<b>1.4. MUITINĖS IR MOKESTINIŲ GINČŲ NAGRINĖJIMO PROCESAS</b> .....	<b>15</b>
<b>2. MUITINĖS IR MOKESTINIŲ DALYVIŲ GINČŲ TEISĖS IR PAREIGOS</b> .....	<b>17</b>
<b>2.1. IKITEISMINĖSE GINČUS NAGRINĖJANČIOSE INSTITUCIJOSE</b> .....	<b>17</b>
2.1.1. teritorinėje muitinėje ir Muitinės departamente .....	17
2.1.2. Vyriausiojoje administracinių ginčų komisijoje.....	22
<b>2.2. MOKESTINIŲ GINČŲ DALYVIŲ TEISĖS IR PAREIGOS IKITEISMINĖSE GINČUS NAGRINĖJANČIOSE INSTITUCIJOSE</b> .....	<b>24</b>
2.2.1. Mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos centriniame mokesčių administratoriuje ir Mokestinių ginčų komisijoje .....	25
2.2.2. Centrinio mokesčių administratoriaus teisės ir pareigos nagrinėjant mokestinį ginčą bei Mokestinių ginčų komisijoje .....	29
2.2.3. Mokestinių ginčų komisijos teisės ir pareigos nagrinėjant mokestinį ginčą .....	34
<b>2.3. MUITINĖS IR MOKESTINIŲ GINČŲ DALYVIŲ TEISĖS IR PAREIGOS TEISMINIAME PROCESSE</b> ..	<b>37</b>
2.3.1. Pirmosios instancijos teisme.....	38
2.3.2. apeliacinėje instancijoje.....	39
<b>3. MUITINĖS IR MOKESTINIŲ GINČŲ ANALIZĖ</b> .....	<b>40</b>
<b>3.1. MUITINĖS GINČŲ ANALIZĖ</b> .....	<b>42</b>
3.1.1. Muitinės ginčai dėl mokestinės prievolės priverstinio išieškojimo.....	43
3.1.1.1. Muitinės ginčai dėl mokestinės prievolės priverstinio išieškojimo iš tiesioginio skolininko .....	45
3.1.1.2. Muitinės ginčai dėl mokestinės prievolės išieškojimo iš laiduotojo arba garanto ...	46
3.1.1.3. Muitinės ginčai dėl mokesčių išieškojimo kitos valstybės naudai .....	47
3.1.2. Muitinės ginčai dėl duomenų taisymo .....	49
<b>3.2. MOKESTINIŲ GINČŲ ANALIZĖ</b> .....	<b>50</b>
3.2.1. Mokestiniai ginčai dėl prekių muitinio įvertinimo .....	51
3.2.2. Mokestiniai ginčai dėl prekių kilmės.....	53
3.2.3. Mokestiniai ginčai dėl prekių klasifikavimo .....	57
3.3.3. Mokestiniai ginčai dėl santykių, susijusių su Bendrijos tranzitu.....	58
3.3.4. Mokestiniai ginčai dėl atleidimo nuo baudos ir delspinigių.....	60
<b>IŠVADOS IR SIŪLYMAI</b> .....	<b>65</b>
<b>LITERATŪROS SĄRAŠAS</b> .....	<b>68</b>
<b>SANTRAUKA</b> .....	<b>71</b>
<b>PRIEDAI</b> .....	<b>73</b>

## IVADAS

Asmuo, kurio teisės ir laisvės yra pažeidžiamos, turi teisę jas ginti teisės aktų nustatyta tvarka. Valstybė, būdama atsakinga už efektyvios mokesčių politikos įgyvendinimą ir savo piliečių gerovę, privalo užtikrinti, kad ginčai, kylantys tarp viešojo administravimo subjekto ir asmens, būtų sprendžiami mažiausiomis sąnaudomis, per kuo trumpiausią laiką ir maksimaliai užtikrinant asmens teises. Siekdama realizuoti šiuos tikslus, valstybė savo raidos procese yra įpareigota nuolatos stebėti ir vertinti valstybėje vykstančius socialinius, ekonominius pokyčius, iškylančias teisės aktų taikymo problemas bei tobulinti teisės aktus, reguliuojančius šią visuomeninių santykių sritį.

Asmens teisė ginti savo teises ir interesus muitinės ir mokestiniuose ginčiuose, kaip ir bet kuri subjektinė teisė, realizuojama tam tikra įstatymų nustatyta tvarka, t.y. prieš kreipiantis į teismą, viešojo administravimo subjektų priimti individualūs teisės aktai ar veiksmai (neveikimas) turi būti ginčijami kreipiantis į išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka instituciją. Būtent tokią privalomą ikiteisminio nagrinėjimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas.

Šio darbo tikslas bus, nagrinėjant teisės aktus ir teisinę literatūrą, išsamiai ir kompleksiškai atskleisti muitinės ir mokestinių ginčų sampratą, šių ginčų dalyvių statusą, jų teisių ir pareigų turinį, išanalizuoti pasirinktus mokesčių administratorių sprendimus, apibendrinti teismų praktiką nagrinėjama tema ir atskleisti muitinės bei mokestinių ginčų teisinio reguliavimo, teisės taikymo praktikos problemas, pateikti pasiūlymus įstatyminei bazei tobulinti.

Pasirinkta tema yra naujoviška ir mažai nagrinėta teisinėje literatūroje, tačiau jos aktualumą geriausiai atspindi kiekvienais metais didėjantis valstybės institucijų nagrinėjamų muitinės ir mokestinių ginčų skaičius bei praktikoje iškylančios problemos sprendžiant šiuos ginčus.

**Tyrimo objektas.** Šio magistro baigiamojo darbo tyrimo objektas yra muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių statusas, jų teisės ir pareigos atskirose ginčo stadijose tiek ikiteisminėse ginčų nagrinėjimo institucijose, tiek teismuose.

**Tyrimo tikslas.** Atsižvelgiant į pasirinktą tyrimo objektą, tiesioginis darbo tikslas yra, nagrinėjant teisės aktus, teisminę praktiką bei teisinę literatūrą kompleksiškai išanalizuoti muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių statusą, jų teises ir pareigas atskirose ginčo stadijose ikiteisminėse ginčų nagrinėjimo institucijose bei teismuose, jų įgyvendinimo teorines bei praktines problemas, pateikti pasiūlymus įstatyminei bazei tobulinti.

**Tyrimo uždaviniai.** Siekiant minėto magistro baigiamojo darbo tikslo, keliami tokie tyrimo uždaviniai:

1. Atskleisti muitinės ir mokestinių ginčų sampratą;
2. Apibrėžti muitinės ir mokestinių ginčus nagrinėjančias institucijas;

3. Atskleisti muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių statusą, jų teises ir pareigas atskiruose ginčų etapuose;

4. Apibendrinti ikiteisminių ginčų nagrinėjimo institucijų ir teismų formuojamą praktiką minimais klausimais;

5. Atliktos analizės pagrindu suformuluoti išvadas ir pateikti pasiūlymus dėl muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių statuso, jų teisių ir pareigų teisinio reglamentavimo bei praktinio įgyvendinimo veiksmingumo.

**Tyrimo hipotezė.** Darbe iškeliamą tokia hipotezė:

Muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių statusas, jų teisės ir pareigos teisės aktuose yra pakankamai reglamentuotos, tačiau šių ginčų nagrinėjimas nėra operatyvus.

Darbe naudoti tyrimo metodai. Atsižvelgiant į šio magistrinio darbo tematiką ir specifiką, taip pat į jo tikslą bei iškeltus uždavinius, šiame darbe naudojami tiek empiriniai, tiek teoriniai (loginiai) tyrimo metodai.

➤ **Empiriniai:**

- *teisinių dokumentų analizės* metodas, kurį naudojant darbe tiriami Lietuvos Respublikos ir Europos Sąjungos teisės aktai, reglamentuojantys muitinės veiklą ir mokesčių administravimą, muitų ir mokestinių ginčų dalyvių statusą, jų teises ir pareigas.

- *kiekybinės ir kokybinės analizės* metodas naudojamas, siekiant atskleisti muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių statuso, jų teisių ir pareigų teisinio reglamentavimo praktinio įgyvendinimo problemas.

➤ **Teoriniai:**

- *lyginimo* metodas suteikia galimybę išanalizuoti teisės aktus, reglamentuojančius muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių statusą, jų teises ir pareigas bei teismų formuojamą praktiką šiuo nagrinėjamu klausimu.

- *sisteminės analizės* metodo pagalba darbe bandoma atskleisti muitinės ir mokestinių ginčų sampratą, ginčo dalyvių statuso ypatumus, jų teisių ir pareigų atskirose ginčo stadijose ypatumus.

- *apibendrinimo* metodas buvo pasitelktas tyrime išanalizuotai medžiagai apibendrinti, išvads ir pasiūlymams suformuluoti.

# **1. LIETUVOS MUITINĖ – EUROPOS SĄJUNGOS MUITŲ POLITIKĄ ĮGYVENDINANTI BEI MOKESČIUS ADMINISTRUOJANTI INSTITUCIJA**

Vieni svarbiausių Muitų sąjungos bruožų – bendra muitų teritorija ir bendra užsienio prekybos ir muitų politika, pasireiškianti taikant bendrąją muitų tarifą. Bendra muitų teritorija reiškia, kad prekyboje tarp Europos Sąjungos (toliau – ES) šalių nėra sienų, todėl nėra ir muitinės formalumų. Muitų sąjunga yra sistema, kuria siekiama sukurti bendrą rinką, užtikrinamas laisvas asmenų, kapitalo, paslaugų ir prekių judėjimas. Pradėjus funkcionuoti Muitų sąjungai, tarp valstybių narių buvo panaikinti bet kokie vidaus muitai, įvestas vienodo dydžio išorinis tarifas. Lietuvai įstojus į ES, muitinei tenka svarbi atsakomybės dalis už vadovavimą Muitų sąjungai.

Lietuvos muitinė – viešojo sektoriaus organizacija, atliekanti mokesčių administratoriaus ir Lietuvos Respublikos bei ES ekonominės erdvės ir tarptautinės prekybos kontrolės institucijos funkcijas. Lietuvos muitinės paskirtis yra:

- užtikrinti rinkos ir visuomenės saugą ir saugumą taikant efektyvią muitinės priežiūrą bei plėtojant vidaus ir tarptautinį bendradarbiavimą;
- užtikrinti muitinės administruojamų mokesčių surinkimą;
- sudaryti palankias sąlygas verslo plėtrai, diegiant modernius darbo metodus ir kuriant elektroninę muitinės aplinką.

Lietuvos muitinę sudaro Muitinės departamentas, teritorinės muitinės ir specialiosios muitinės įstaigos (žr. 1 priedą), kurios yra juridiniai asmenys, turintys savo sąskaitas bankuose, antspaudus ir bendrą simboliką. 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojęs Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas (toliau – Muitinės įstatymas) nustato Lietuvos muitinės paskirtį, jos veiklos principus ir teisinius pagrindus, funkcijas, veiklos organizavimą, finansavimą, garantijas ir atsakomybę, iš trečiųjų šalių importuotų ir į trečiąsias šalis eksportuojamų prekių muitinės priežiūros tvarką, muitinės administruojamų mokesčių taikymo tvarką ir t.t.

Lietuvos muitinė savo veiklą grindžia Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos tarptautinėmis sutartimis, Europos Bendrijos muitų teisės aktais, Muitinės įstatymu, Tarnybos Lietuvos Respublikos muitinėje statutu, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu (toliau – Mokesčių administravimo įstatymas), Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymu (toliau – Viešojo administravimo įstatymas), kitais teisės aktais.

## **1.1. Teisės šaltiniai, reglamentuojantys muitinės veiklą**

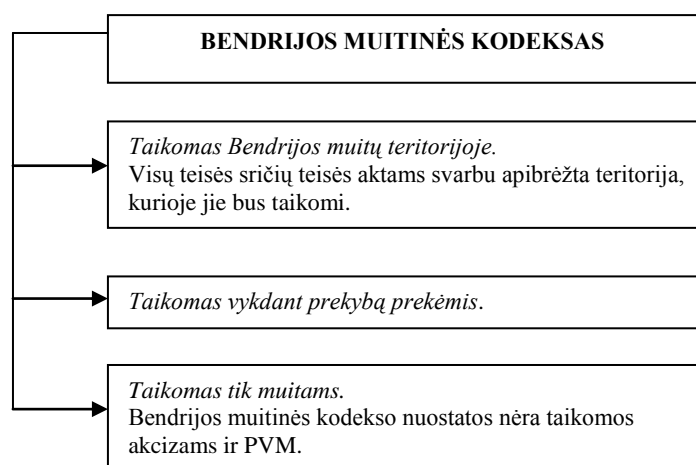
Teisės šaltinis apibrėžiamas, kaip kompetentingos institucijos nustatyta tvarka priimtas norminis teisės aktas, kuris įtvirtina teisės normas, reguliuojančias visuomeninius santykius privalomų nurodymų davimo pagrindu. Mokesčių ir muitų teisės šaltiniai dėl savo reguliavimo

apimčių bei formų įvairovės sudaro sudėtingą sistemą, kurioje gali būti išskiriamos atskiros mokesčių ir muitų teisės šaltinių rūšys. Lietuvoje tokius teisės aktus gali priimti Seimas, Vyriausybė, Finansų ministerija, Valstybinė mokesčių inspekcija bei Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Pagal savo teisinę galią mokesčių ir muitų teisės šaltiniai skirstomi į Lietuvos Respublikos Konstituciją, Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimus, ES teisės aktus, įstatymus ir poįstatyminius aktus. Pagal visuomeninių santykių reguliavimo apimtį gali būti skiriami bendrieji ir specialieji teisės šaltiniai. Prie bendrųjų mokesčių teisės šaltinių priskirtini tie teisės aktai, kurie be mokestinių santykių reguliuoja ir kitų teisės šakų reguliuojamus visuomeninius santykius.<sup>1</sup> Lygiai taip pat yra ir su muitų teisės bendraisiais šaltiniais. Tie teisės šaltiniai, kurie reguliuoja tik mokesčių ir muitinės santykius, vadinami specialiaisiais.

Muitų sąjungai būdinga tai, kad visoje ES muitų teritorijoje taikomi bendri teisės aktai. Vienas pagrindinių ES teisės aktų, reglamentuojančių prekių gabenimą per muitinės sieną, importo, eksporto ir tranzito tvarką, muitinių procedūrų atlikimą, muitų mokėjimą, apribojimų ir draudimų nustatymą, kontrolės priemonių taikymą, yra 1992 m. spalio 12 d. Tarybos Reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (toliau – Bendrijos muitinės kodeksas). Tai ES muitų teisės aktų sąvadas ir jis privalomas visoms ES valstybėms narėms, visoms jų nacionalinėms institucijoms, veikiančioms muitinės srityje. Taigi, Bendrijos muitinės kodeksas apjungia visus Bendrijos muitinės įstatymus į bendrą visumą ir nustato prekių importo, eksporto ir tranzito procedūras, kontrolės priemonių taikymą, muitų tarifus ir tarifinius prekių klasifikavimus. Šis teisės normų rinkinys reglamentuoja muitų politikos įgyvendinimą ir yra taikomas:

- prekybai tarp Bendrijos ir trečiųjų šalių;
- prekėms, kurioms taikoma Europos anglių ir plieno bendrijos steigimo sutartis, Europos ekonominės bendrijos steigimo sutartis arba Europos atominės energijos bendrijos steigimo sutartis.

Bendrijos muitinės kodekso taikymo sritis apibrėžiama trimis principais, kurie pavaizduoti 1 paveiksle.



1 pav. Bendrijos muitinės kodekso taikymo principai

<sup>1</sup> Marcijonas, A.; Sudavičius, B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 34.

Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo tvarką detalizuoja 1993m. liepos 2 d. Komisijos reglamentas Nr. 2454/93, išdėstantis 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (toliau – Įgyvendinimo nuostatos). Lietuvai įstojus į ES, nustojo galioti Lietuvos Respublikos muitinės kodeksas (toliau – Muitinės kodeksas) ir įsigaliojo Muitinės įstatymas, kuris nustato:

- Lietuvos muitinės paskirtį, veiklos principus ir teisinius pagrindus, funkcijas, struktūrą, veiklos organizavimą, finansavimą, bendradarbiavimo su valstybės ir savivaldybės institucijomis ir įstaigomis, kitais asmenimis, ES ir užsienio valstybių institucijomis pagrindus;
- Lietuvos muitinės pareigūnų įgaliojimus, teises, pareigas, garantijas ir atsakomybę;
- iš trečiųjų šalių importuotų ir į trečiąsias šalis eksportuojamų prekių muitinės priežiūros tvarką;
- Lietuvos muitinės administruojamų mokesčių taikymo tvarką;
- Lietuvos Respublikos užsienio prekybos statistinių duomenų rinkimo ir apdorojimo tvarką.

2004 m. spalio 27 d. priimtas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1332, kuriuo patvirtintos Bendrijos muitinės kodekso ir Įgyvendinimo nuostatų taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklės.<sup>2</sup> Šios taisyklės reglamentuoja prekių kilmės, prekių vertės, prekių pateikimo muitinei ir laikinojo saugojimo, prekių muitinio statuso ir tranzito bei kitų nuostatų taikymą.

Muitinės vaidmuo Europos Bendrijoje yra susijęs su maito mokesčių, sudarančių pagrindinį indėlį į Bendrijos biudžetą, rinkimu bei Bendrijos politikos įgyvendinimu tarptautinėje prekyboje. Lietuvos muitinė yra atsakinga už jos kompetencijai priklausančių mokesčių teisingą apskaičiavimą, įregistravimą, apskaitymą, surinkimą, kontrolę ir pervedimą į valstybės išdą. Muitinės administruojami mokesčiai atlieka vieną iš pagrindinių mokesčių funkcijų – fiskalinę – gauti pajamų, reikalingų valstybės (savivaldybių) funkcijoms vykdyti.<sup>3</sup>

Paskutiniu metu Lietuvoje yra priimta daug naujų mokesčių įstatymų. Pirmaisiais nepriklausomybės atkūrimo metais priimti mokesčių įstatymai vėliau ne kartą taisyti ir tobulinti. Jie buvo pakeisti kokybiškesniais teisės aktais, kurie buvo daugiau orientuoti į Vakarų Europos valstybėse taikomas apmokestinimo schemas. Žinoma, šį procesą paspartino Lietuvos stojimas į ES. Todėl Lietuvos mokesčių teisinio reglamentavimo sistemą galima laikyti gana brandžia ir akivaizdžiai pažengusia.

---

<sup>2</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. spalio 27 d. nutarimas Nr. 1332 „Dėl 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, ir 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas, taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklių patvirtinimo“// Valstybės Žinios, 2004, Nr. 158-5774.

<sup>3</sup> Marcijonas, A.; Sudavičius, B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003, P. 17.

Lietuvai įstojus į ES, daugelis nacionalinių teisės aktų, reglamentuojančių muitinės veiklą, nustojo galioti. Europos Tarybos ir Komisijos reglamentai, kurie visoms ES valstybėms narėms taikomi tiesiogiai, pakeitė nacionalinius teisės aktus, galiojusius iki įstojimo į ES (žr. 2 priedą).

Įstatymų sistemoje, reglamentuojančioje mokesčių administravimą, savita vieta tenka Mokesčių administravimo įstatymui. Šį įstatymą 2004 m. balandžio 13 d. priėmė Lietuvos Respublikos Seimas ir jis buvo rengiamas vadovaujantis pažangia kitų ES valstybių patirtimi ir pritaikytas administruoti mokesčius ES erdvėje ir įsigaliojo nuo Lietuvos įstojimo į ES dienos. Mokesčių administravimo įstatymas, kaip pagrindinis mokesčių teisės šaltinis kompleksiskai reguliuoja mokestinius santykius, įtvirtindamas pagrindines mokesčių teisės nuostatas, taikomas visiems mokesčiams, t.y. jis:

- 1) įtvirtina Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą;
- 2) nustato mokesčių administratorių sistemą ir jų įgalinimus;
- 3) apibrėžia bendrąjį mokesčių mokėtojo statusą;
- 4) reglamentuoja bendruosius mokesčių apskaičiavimo, mokėjimo ir išieškojimo bei gražinimo reikalavimus;
- 5) įtvirtina atsakomybės priemones už mokesčių įstatymų pažeidimus, jų taikymo pagrindus ir tvarką;
- 6) nustato mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūrą.<sup>4</sup>

Šis įstatymas yra pamatas kitiems teisės aktams apmokestinimo klausimais priimti, juo siekiama mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykius pakylėti į naują lygmenį, akcentuojant tarpusavio bendradarbiavimą, teikiant pirmenybę savanoriškam mokesčių mokėjimui skatinimui, suteikiant mokesčių administravimo procedūroms lankstumo tiek, kiek tai objektyviai įmanoma.

Muitinės įstatymo 5 straipsnyje įtvirtinta nuostata, kad muitinė, administruodama mokesčius, vadovaujasi Mokesčių administravimo įstatymu ir jį taiko atsižvelgdama į ypatumus ir išimtis, numatytus Europos Bendrijos muitų teisės aktuose ir jų taikymo tvarką reglamentuojančiuose Lietuvos Respublikos teisės aktuose.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 15 straipsnį, už muitų administravimą yra atsakinga tik muitinė, o pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) ir akcizą muitinė administruoja tiek, kiek jai yra pavesta pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės įstatymą (toliau – Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) ir Lietuvos Respublikos akcizų įstatymą (toliau – Akcizų įstatymas). Muitinė (t.y. muitinės įstaigų, atsakingų už muitų teisės aktų įgyvendinimą, visuma), administruojanti muitus, PVM ir akcizą laikoma mokesčių administratoriumi. Mokesčių

---

<sup>4</sup> Marcijonas, A.; Sudavičius, B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003, P.35.



administratorius – tai už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga arba institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje<sup>5</sup>. Atkreiptinas dėmesys, kad nuo 2004 m. gegužės 1 d. Muitinės departamentui suteiktas centrinio administratoriaus statusas, o teritorinėms muitinėms – vietos mokesčių administratoriaus statusas. Iki 2004 m. balandžio 30 d. pagal galiojusį Mokesčių administravimo įstatymą, administruojant muitus, buvo taikomos tik minėto įstatymo normos, reglamentuojančios mokesčio mokėtojo turto arešto tvarką, o kitus importo mokesčius pagal minėtą įstatymą muitinė administravo tik tiek, kiek buvo pavesta pagal Muitinės kodeksą, Pridėtinės vertės mokesčio, Akcizų, Cukraus mokesčio ir Prekių apyvartos mokesčio įstatymus. Todėl centrinio administratoriaus statuso suteikimas Muitinės departamentui, o vietos mokesčių administratoriaus statuso – teritorinėms muitinėms, suteikė teisę, administruojant muitinės kompetencijai priskirtus importo mokesčius (PVM ir akcizą), vadovautis Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis, o administruojant muitus juo vadovautis tiek, kiek jis neprieštarauja Bendrijos muitų teisės aktams.

Mokesčių administravimo įstatymas taip pat įtvirtina muitinės, kaip mokesčių administratoriaus, funkcijas, teises bei pareigas, kurias detalizuoja ir muitinės bei jos pareigūnų teisinį statusą reglamentuoja Tarnybos Lietuvos Respublikos muitinėje statusas.<sup>6</sup>

## **1.2. Muitinės ir mokesčių teisinių santykių subjektai, jų statusas**

### ***Muitinės teisinių santykių subjektai, jų statusas.***

Muitinės teisė yra sąlygiškai nauja, Lietuvoje tik besiformuojanti savarankiška kompleksinė teisės sritis ir teisės mokslo šaka. Muitinės teisė - tai įvairių teisės šakų teisės normų, nustatančių, keičiančių ir naikinančių specialių ir kitų teisės subjektų teises ir pareigas, teisinių santykių, susijusių su prekių gabenimu per muitinės sieną, importo, eksporto ir tranzito tvarka, muitinių procedūrų atlikimu, muitų ir mokesčių mokėjimu, apribojimų ir draudimų nustatymu, kontrolės priemonių taikymu, sistema.<sup>7</sup>

Muitinės teisė, kurios reguliavimo dalykas yra visuomeniniai teisiniai santykiai gabenant prekes per sieną, pasižymi tikslų įvairove. Muitinio reguliavimo tikslai, įtvirtinti muitinės veiklą reglamentuojančiais tarptautiniais ir nacionaliniais teisės aktais, siejami su valdžiai atstovaujančio subjekto (specialaus, viešojo subjekto) arba verslui atstovaujančio subjekto (verslo ar privataus subjekto) veiksmais.<sup>8</sup> ES teisės aktuose nustatytas muitinės teisinių santykių viešasis subjektas – muitinė, o privatus subjektas įvardijamas kaip asmuo. Remiantis Bendrijos muitinės kodekso 4

<sup>5</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

<sup>6</sup> Lietuvos Respublikos tarnybos Lietuvos Respublikos muitinėje statuto patvirtinimo ir įgyvendinimo įstatymas // Valstybės žinios, 2000. Nr.: 94-2917.

<sup>7</sup> Romaškevičius I. Muitinio reguliavimo tikslų konkurencija (poliariškumas) // Jurisprudencija. LTU, 2003. T.48(40).P.52.

<sup>8</sup> Povilauskienė D. Teisė ir muitinės veikla//Vilnius, 2006. P.91

straipsnyje pateikta sąvoka, muitinė – tai institucija *inter alia* atsakinga už muitinės veiklos taisyklių taikymą, o asmuo suprantamas kaip fizinis ar juridinis asmuo taip pat asmenų bendrija, pripažįstama galinčia atlikti teisinius veiksmus, tačiau neturinčia juridinio asmens teisinio statuso.

Įgyvendinant mokesčių teisės normas, atsiranda mokestiniai teisiniai santykiai kaip visuomeninių mokesčių santykių reguliavimo teisės normomis procesas ir pasekmė. Pirmuoju atveju mokestiniai teisiniai santykiai suvokiami kaip poveikio visuomeniniams santykiams priemonė, antruoju – kaip visuomeninių santykių egzistavimo forma, turinti specifinį turinį. Šie santykiai atsiranda, keičiasi ir baigiasi pagal mokesčių teisės normų reikalavimus, t.y. jais realizuojamos mokesčių teisės normos ir tomis normomis išreikšta valstybės mokesčių politika. Kita vertus, šie santykiai išreiškia valinį ryšį tarp mokesčių santykių subjektų, jiems įgyvendinant mokesčių įstatymais nustatytas subjektyvines teises ir pareigas. Mokesčių teisinių santykių dalyvių teises ir pareigas detalčiai nustato mokesčių įstatymai ir jų pagrindu priimti kiti teisės aktai, o šių santykių esmę sudaro mokesčių mokėtojo pareiga tinkamai vykdyti savo mokesčią prievolę valstybei ir mokesčio administratoriaus teisė (pareiga) užtikrinti valstybės pajamų gavimą. Tai užtikrinama mokesčių įstatymuose numatytais poveikio priemonėmis, tarp kurių pagrindinis vaidmuo tenka ekonominio pobūdžio poveikio priemonėms.

#### ***Mokesčių teisinių santykių subjektai, jų statusas.***

Mokestis kaip ypatinga piniginė prievolė atsiranda valstybei, todėl valstybė yra privalomasis mokesčių teisinių santykių subjektas, o konkrečioms mokesčiams santykiams atstovauja specialios institucijos. Privalomojo subjekto dalyvavimas mokesčiuose teisiniuose santykiuose sąlygoja nelygiateisę šių santykių subjektų padėtį – mokesčių įstatymai valdingus įgalinimus suteikia būtent valstybę atstovaujančiai institucijai, kurios pareigūnai turi teisę duoti privalomus vykdyti nurodymus mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo klausimais, išieškoti nesumokėtus mokesčius ir pan.

Mokestiniai teisiniai santykiai atsiranda tarp asmenų, galinčių būti šių santykių subjektais, kurie dėl savo teisinės padėties ypatumų vadintini aktyviaisiais arba pasyviaisiais. Aktyvaus subjekto statusą įgyja tie subjektai, kurie realizuoja valstybės mokesčių politiką (pati valstybė, savivaldybės ir jų institucijos). Pasyviuoju mokesčių teisinių santykių subjektu (mokesčių mokėtoju) yra tie subjektai, kuriuos valstybė mokesčių įstatymais įpareigoja vykdyti mokesčią prievolę.<sup>9</sup> Konkrečius mokesčių teisinių santykių subjektus įtvirtina Mokesčių administravimo įstatymas – tai mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius. Šio įstatymo 2 straipsnis mokesčių mokėtoją apibrėžia kaip asmenį, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą

---

<sup>9</sup> Marcijonas, A.; Sudavičius, B.; Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 33.

luitinei (skolininkas), o mokesčių administratoriumi laikoma už mokesčių administravimą atsakinga valstybės institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje.<sup>10</sup> Mokesčių administravimo įstatymo 15 straipsniu tokie įgaliojimai suteikti Valstybinei mokesčių inspekcijai administruojant mokesčius, nurodytus šio Įstatymo 13 straipsnyje<sup>11</sup>, o už muitų administravimą atsakinga Lietuvos muitinė. Pažymėtina, kad muitinė taip pat administruoja ir PVM bei akcizą, tačiau tik tiek, kiek jai pavesta pagal Pridėtinės vertės mokesčio ir Akcizų įstatymus.

Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 16 straipsnio 1 dalimi, mokesčius už valstybinius gamtos išteklius, aplinkos teršimą, naftos ir dujų išteklių mokestį bei atskaitymus nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą administruoja Aplinkos ministerija ar jos įgaliota institucija, tačiau tik tiek, kiek jai pavesta pagal Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius, Mokesčio už aplinkos teršimą, Naftos ir dujų išteklių mokesčio bei Miškų įstatymus. Minėto straipsnio 2 dalis numato, kad pertekliaus, gamybos mokesčius cukraus sektoriuje bei papildomus baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestį administruoja Žemės ūkio ministerija ar jos įgaliota institucija, tačiau tik tiek, kiek nustatyta pagal Gamybos mokesčio cukraus sektoriuje įstatymą, Pertekliaus mokesčio cukraus sektoriuje įstatymą ir Papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokesčio įstatymą.

Apibendrinant galime išskirti tokius muitinės teisinių santykių subjektus - asmuo (fizinis asmuo, juridinis asmuo ar asmenų bendrija, pripažįstama galinčia atlikti teisinius veiksmus, tačiau neturinčia juridinio asmens teisinio statuso) ir Lietuvos muitinė, kurią sudaro Muitinės departamentas, teritorinės muitinės ir specialiosios muitinės įstaigos (žr. 3 priedą). Mokestinių teisinių santykių subjektai – aktyvusis subjektas (Valstybinė mokesčių inspekcija, Lietuvos muitinė, Aplinkos ministerija ir Žemės ūkio ministerija) ir pasyvusis subjektas (mokesčių mokėtojas arba asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei) (žr. 4 priedą).

Atsižvelgiant į nagrinėjamą temą „Muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių statusas, jų teisės ir pareigos“, reikia pažymėti, kad ne visi mokestinių teisinių santykių subjektai yra mokestinių ginčų dalyviai. Pavyzdžiui, Aplinkos ir Žemės ūkio ministerijos atliekamų mokesčių apskaičiavimo,

<sup>10</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

<sup>11</sup> pridėtinės vertės mokestis, akcizai, gyventojų pajamų mokestis, nekilnojamojo turto mokestis, žemės mokestis, mokestis už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokestis, mokestis už aplinkos teršimą, konsulinis mokestis, žyminis mokestis, paveldimo turto mokestis, privalomojo sveikatos draudimo įmokos, įmokos į Garantinį fondą, valstybės rinkliava, loterijų ir azartinių lošimų mokestis, mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą, pelno mokestis, valstybinio socialinio draudimo įmokos, pertekliaus mokestis cukraus sektoriuje, gamybos mokestis cukraus sektoriuje, atsiskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą, mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise, socialinis mokestis, cukraus pramonės restruktūrizavimo laikinasis mokestis, papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestis. Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnį.

deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimų tvarkos, patikrinimų rezultatų įforminimo bei patvirtinimo, įstaigų ir institucijų bei jų pareigūnų veiksmų apskundimui Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos netaikomos. Taigi, nors Žemės ūkio ministeriją bei Aplinkos ministeriją galime priskirti prie mokesčių administratorių Mokesčių administravimo įstatymo prasme, tačiau tai nėra mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos, t.y. jos nėra mokestinio ginčo dalyvės.

### **1.3. Muitinės ir mokestinių ginčų samprata**

#### ***Mokestinių ginčų samprata.***

Mokesčių mokėtojų teisės yra ginamos naudojant įvairias valstybės nustatytas teises, ekonomines ir ideologines priemones. Mokesčių mokėtojų teisių apsauga užtikrinama nagrinėjant mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus. „Mokestinis ginčas yra reiškinys, kurį galima apibūdinti kaip tam tikrų interesų tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus susikirtimą.“<sup>12</sup>

Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos 1990 m. birželio 26 d. priimto Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymo 6 straipsnyje buvo numatyta, kad juridinių ir fizinių asmenų pretenzijas dėl valstybinės mokesčių inspekcijos darbuotojų veiksmų sprendžia inspekcijos viršininkas arba jo pavaduotojas, o dėl pastarųjų pareigūnų veiksmų - Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Pareiškėjas, nesutinkantis su Lietuvos Respublikos finansų ministerijos sprendimu, turi teisę per 10 dienų, gavus sprendimą, kreiptis į teismą. Šiame įstatyme nebuvo išskiriami administraciniai, mokestiniai ginčai ar tarnybiniai pažeidimai, kadangi jame buvo kalbama apie visus ginčus, kilusius dėl mokesčių inspekcijos pareigūnų veiksmų, pažeidusių įstatymus ar fizinių, juridinių asmenų teises. Nors ir abstrakčiai, tačiau šioje teisės normoje pirmą kartą nepriklausomoje Lietuvoje buvo pradėta kalbėti apie ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus. Taigi, minėtoje teisės normoje įtvirtintą mokesčio mokėtojo teisę apskusti jam nepalankų sprendimą galime laikyti pirmąja mokestinių ginčų, tokių kaip jie suprantami šiuo metu, užuomina.

Pati mokestinio ginčo sąvoka pirmą kartą buvo pavartota 1995 metais, kai buvo priimtas Mokesčių administravimo įstatymas, nustatęs pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių buvo būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, mokesčių administratoriaus, mokesčio mokėtojų teises ir pareigas, mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarką, mokesčio ir su juo susijusių sumų išieškojimo tvarką bei ginčų nagrinėjimo tvarką. Taip buvo sukurta mokesčių administravimo sistema. Šio įstatymo X skyrius „Mokestiniai ginčai ir bylinėjimasis“ nustatė ikiteisminę mokestinių

---

<sup>12</sup> Marcijonas, A.; Sudavičius, B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003, P. 103.

ginčų nagrinėjimo tvarką, mokestinio ginčo sąvoka šiame įstatyme taip pat buvo minima, tačiau jos apibrėžimas nepateiktas.

Pirmą kartą mokestinių ginčų sąvokos apibrėžimas buvo įtvirtintas 1999 metais Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – Administracinių bylų teisenos įstatymas) 2 straipsnio 18 dalyje, kurioje buvo nustatyta, kad „mokestiniai ginčai – tai ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio apskaičiavimo, mokėjimo ar išieškojimo, mokesčių nepriemokų ar permokų, taip pat dėl sankcijų už mokesčio prievolių nevykdymą ar pažeidimus“. Toks apibrėžimas akivaizdžiai per plačiai apibrėžė mokestinio ginčo sąvokos ribas, kadangi, remiantis tokiu mokestinių ginčų apibrėžimu, mokestiniams ginčams buvo priskiriamas praktiškai kiekvienas ginčas, kylantis tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus. Be to, pažymėtina, kad mokestiniai ginčai yra savarankiška ginčų rūšis, todėl jos įtvirtinimas tik Administracinių bylų teisenos įstatyme iš esmės laikytinas ydingu, kadangi mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka pagal prasmę turi būti nustatyta specialiajame įstatyme, kuris reglamentuoja jų nagrinėjimą, t. y. Mokesčių administravimo įstatyme.

Mokesčių administravimo įstatyme mokestinių ginčų sąvoka įtvirtinta nuo 2001 m. rugsėjo 1 d.<sup>13</sup>, kuriame buvo nustatyta, kad mokestiniai ginčai - ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) patikrinimo akto, mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo (išskaitymo).

Lietuvai tapus ES nare naujai nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojo Mokesčių administravimo įstatymo nauja redakcija ir jo 2 straipsnyje mokestiniai ginčai apibrėžiami kaip ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokesčiai, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (išskaityti) mokesčio permoką (skirtumą).

Taigi, mokestinį ginčą apibūdina keli specifiniai požymiai: subjektai (mokesčio mokėtojas ir mokesčio administratorius), ginčo dalykas (mokesčio administratoriaus atliekamo mokesčių apskaičiavimas, įpareigojimas jo apskaičiuotus mokesčius sumokėti).

Mokesčių administravimo įstatymo 145 straipsnyje numatyta mokestinių ginčų procedūra. Šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra taip pat taikoma nagrinėti mokesčių mokėtojo skundams dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų bei (arba) delspinigių mokėjimo ir mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo

---

<sup>13</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo 2001 m. birželio 26 d. įstatymas Nr. IX – 394// Valstybės žinios, 2001, Nr. 62-2211

turimos mokesčio permokos įskaitymo. Taigi, minėtas įstatymas įtvirtina dvi kategorijas ginčų, kurie savo esme nėra priskiriami mokestiniam ginčams, tačiau jų apskundimui yra taikoma ta pati tvarka kaip ir mokestiniams ginčams. Tai mokesčių mokėtojo skundai dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų ar delspinigių mokėjimo bei mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymo veiksmo.

Mokestinių ginčų pagrindinis skirtumas nuo kitų iš mokestinių teisinių santykių kylančių ginčų tas, kad jie nagrinėjami ypatinga, specifine tvarka, t. y. jiems nustatyta privaloma ikiteisminė nagrinėjimo stadija. Atsižvelgiant į teisės normų taikymo efektyvumą ir teisės normų aiškumą, toks atskiros ginčų kategorijos išskyrimo tikslingumas kelia abejonių. Koks tikslas ginčus dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų ar delspinigių mokėjimo bei mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymo nepriskirti prie mokestinių ginčų (nors tiek baudos, tiek delspinigiai, tiek turima mokesčio permoka yra tiesiogiai susijusi su mokestine prievole), tačiau jų apskundimui taikyti mokestiniam ginčams nustatytą tvarką.

#### ***Muitinės ginčo samprata.***

Analizuojant muitinės ir mokestinių ginčų sampratas, būtina atkreipti dėmesį, kad iki Lietuvos įstojimo į ES muitinės ginčams buvo taikomos Muitinės kodekso nuostatos, t. y. muitinės ginčams nebuvo taikomos Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos. Muitinės kodekso IX dalis „Apskundimas“<sup>14</sup> nustatė bendrą muitinės priimtų sprendimų (tiek mokestinių, tiek nemokestinių) apskundimo tvarką. Ši situacija pasikeitė 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojus naujoms Mokesčių administravimo įstatymo<sup>15</sup> ir Muitinės įstatymo<sup>16</sup> redakcijoms. Mokestiniams ginčams, kylantiems tarp mokesčio mokėtojo ir muitinės, taikomos Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos, o ginčams, kurie nepatenka į mokestinio ginčo nagrinėjimo ribas, taikomos Muitinės įstatymo nuostatos.

Lietuvos Respublikos muitinės įstatymo 88 straipsnis įtvirtina asmens teisę apskųsti:

- jam tiesiogiai ir individualiai taikomą Muitinės departamento, teritorinės muitinės arba specialiosios muitinės įstaigos sprendimą, susijusį su muitų teisės aktų taikymu;
- Muitinės departamento, teritorinės muitinės arba specialiosios muitinės įstaigos sprendimo nepriėmimą, jeigu jis kuriai nors iš šių muitinės įstaigų pateikė prašymą priimti sprendimą, susijusį su muitų teisės aktų taikymu, ir per šio Įstatymo 31 straipsnio nustatytą laikotarpį (10 dienų) negavo sprendimo arba jeigu baigėsi laikas, per kurį toks sprendimas turėjo būti priimtas.

<sup>14</sup> Lietuvos Respublikos muitinės kodeksas// Valstybės Žinios, 1996, Nr.: 52-1239

<sup>15</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės Žinios, 2004, Nr.: 63-2243

<sup>16</sup> Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas// Valstybės Žinios, 2004, Nr.: 73-2517

Taigi, muitinės ginčus galima apibrėžti kaip ginčus, kurie kyla tarp asmens ir muitinės dėl Europos Bendrijos muitų teisės aktų, Lietuvos Respublikos muitinės įstatymo ir kitų muitinės kompetencijai priskirtų teisės aktų taikymo, kai skundžiamu sprendimu nėra naujai apskaičiuojami mokesčiai, ar deklaruotų mokesčių suma nesikeičia.

#### **1.4. Muitinės ir mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas**

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 30 straipsnyje nustatyta, kad asmuo, kurio teisės ir laisvės yra pažeidžiamos, turi teisę kreiptis į teismą. Tačiau ši teisė negali būti aiškinama kaip asmens galimybė kreiptis į teismą bet koku būdu. Kaip ir bet kuri subjektinė teisė, teisė kreiptis į teismą realizuojama tam tikra įstatymų nustatyta tvarka. Šios teisės realizavimo tvarką numato Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (toliau – Civilinio proceso kodeksas), kuomet sprendžiami ginčai, kylantys iš civilinių, šeimos, darbo, intelektinės nuosavybės, bankroto, restruktūrizavimo ir kitų privatinų teisinių santykių, ir Administracinių bylų teisenos įstatymas, kai nagrinėjami ginčai, kylantys iš administracinių teisinių santykių, t.y. kai viena iš ginčo šalių yra viešojo administravimo subjektas.

Teismų kompetencijai priskiriamų bylų paskirstymas teismams vadinamas teismingumu. Civilinės bylos teismingumas konkrečiam teismui yra tinkamo teisės kreiptis į teismą įgyvendinimo sąlyga. Civilinio proceso kodekso normos nustato, kad tuo atveju, kai ieškinys tam tikram konkrečiam teismui neteisingas, toks teismas turi atsisakyti jį priimti<sup>17</sup>. Šis teisinis reglamentavimas reiškia, kad sprendžiant ieškinio priėmimo klausimą svarbu yra tiksliai nustatyti, ar nebus pažeistos teismingumo taisyklės. Tačiau kokiam teisme – bendrosios ar administracinės kompetencijos – turi būti nagrinėjama byla sprendžiama ne remiantis teismingumo institutu, o bylų priskirtinumo taisyklėmis. Priskirtinumo taisyklės yra imperatyvaus pobūdžio, todėl ginčo šalys neturi pasirinkimo teisės, į kurią teismą kreiptis. Šalys privalo kreiptis į tą teismą, kuriam byla yra priskirtina pagal minėtas taisykles. Vienas iš svarbiausių kriterijų, pagal kuriuos atribojama administracinio teismo ir bendrosios kompetencijos teismo jurisdikcija yra teisinio santykio, iš kurio kilo ginčas, prigimtis ir pobūdis. Taigi bendrosios kompetencijos ir administracinių teismų jurisdikcija atribojama atsižvelgiant ne vien tik į ginčo subjektą, bet ir į teisinio santykio, iš kurio kyla ginčas, teisinę prigimtį ir pobūdį. Todėl pirmosios instancijos teismas, sprenddamas bylos priskirtinumo klausimą, visų pirma turi vadovautis ginčo dalyku ir ginčo subjektų teisine padėtimi.

Bendrosios kompetencijos teismų nagrinėjamos bylos išvardintos Civilinio proceso kodekso 22 straipsnyje. Administracinių teismų kompetenciją ir bylų nagrinėjimo tvarką nustato Administracinių bylų teisenos įstatymas, kurio 3 straipsnyje numatyta, kad šis teismas sprendžia

---

<sup>17</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodekso 37 straipsnio 2 dalies 2 punktas//Valstybės žinios, 2002, Nr.36-1340

ginčus dėl teisės viešojo ar vidaus administravimo srityje. Viešasis administravimas – tai įstatymų ir kitų teisės aktų reglamentuojama valstybės ir vietos savivaldos institucijų, kitų įstatymais įgaliotų subjektų vykdomoji veikla, skirta įstatymams, kitiems teisės aktams, vietos savivaldos institucijų sprendimams įgyvendinti, numatytoms viešosioms paslaugoms administruoti ir teikti.<sup>18</sup>

Asmuo, įgyvendindamas teisę kreiptis į teismą, privalo tiksliai laikytis teisės aktuose nustatytų taisyklių. Pavyzdžiui, Administracinių bylų teisenos įstatymo 25 straipsnyje numatyta išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka. Prieš kreipiantis į administracinį teismą, įstatymų numatytų viešojo administravimo subjektų priimti individualūs teisės aktai ar veiksmai (neveikimas) gali būti, o įstatymų nustatytais atvejais - turi būti ginčijami kreipiantis į išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka instituciją. Būtent tokią privalomą ikiteisminio nagrinėjimo tvarką nustato tiek Muitinės įstatymas nagrinėjant muitinės ginčus, tiek ir Mokesčių administravimo įstatymas, nagrinėjant mokestinius ginčus.

### ***Muitinės ginčų nagrinėjimo procesas.***

Muitinės ginčų nagrinėjimą reglamentuoja Muitinės įstatymas ir Skundų nagrinėjimo Lietuvos muitinėje nuostatai, patvirtinti Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2004 m. gegužės 19 d. įsakymu Nr. 1B-540 bei Administracinių bylų teisenos įstatymas. Vadovaujantis Muitinės įstatymo 88 ir 89 straipsniais, skundai dėl teritorinių muitinių ir specialiųjų muitinės įstaigų sprendimų ir jų nepriėmimo pateikiami Muitinės departamentui ne vėliau kaip per vieną mėnesį nuo tos dienos, kurią suinteresuotas asmuo gavo sprendimą, o jeigu skundžiamas sprendimo nepriėmimas, - nuo tos dienos, kurią baigiasi šio Įstatymo nustatytas sprendimo priėmimo terminas. Skundai dėl Muitinės departamento sprendimų ir jų nepriėmimo pateikiami Vyriausiajai administracinių ginčų komisijai arba teismui ne vėliau kaip per vieną mėnesį nuo tos dienos, kurią suinteresuotas asmuo gavo sprendimą, o jeigu skundžiamas sprendimo nepriėmimas, - nuo tos dienos, kurią baigiasi Įstatymo nustatytas sprendimo priėmimo terminas. Remiantis paminėtu teisiniu reglamentavimu, konstatuotina, kad asmuo, nesutinkantis su teritorinės muitinės ar specialiosios muitinės įstaigos sprendimu, savo teises ginti teisme turi teisę tik pasinaudojęs ikiteismine nagrinėjimo teise, t.y. pirmiausia jis privalo netenkinantį sprendimą skusti privalomai ikiteisminei nagrinėjimo institucijai – Muitinės departamentui. Minėtame reglamentavime yra nurodyta ir kita ikiteisminio nagrinėjimo institucija – Vyriausioji administracinių ginčų komisija, tačiau ji nėra privaloma, kadangi asmuo skundžiantis Muitinės departamento priimtą sprendimą turi teisę pasirinkti kokioje institucijoje ginti savo pažeistas teises, t.y. ar kreiptis tiesiogiai į teismą, ar pirmiausia jį netenkinantį Muitinės departamento sprendimą skusti Vyriausiajai administracinių ginčų komisijai, o tik po to kreiptis į teismą (žr. 5 priedą).

---

<sup>18</sup> Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 2, 3 ir 15 straipsniai// Valstybės žinios, 1999, Nr.13-308



### ***Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas.***

Mokestinius ginčus nagrinėja centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija ir teismas. Mokesčių mokėtojas turi teisę apskusti bet kurį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą arba neveikimą.

Mokestinių ginčų privalomą ikiteisminio nagrinėjimo procedūrą įtvirtina Administracinių bylų teisenos įstatymo 26 straipsnio 2 dalis, kuri numato, kad mokestinių ginčų būtiną išankstinį nagrinėjimą ne teismo tvarka nustato mokesčių įstatymai. Būtent Mokesčių administravimo įstatymo 145 straipsnyje ir yra numatyta, kad „mokestiniams ginčams šiame Įstatyme nustatoma ir reglamentuojama privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra“.

Skundas centriniam mokesčių administratoriui turi būti paduodamas raštu ne vėliau kaip per 20 dienų po to, kai mokesčių mokėtojui buvo įteiktas vietos mokesčių administratoriaus sprendimas, kurį mokesčių mokėtojas skundžia, o skundas Mokestinių ginčų komisijai turi būti paduodamas raštu ne vėliau kaip per 20 dienų nuo centrinio mokesčių administratoriaus skundžiamo sprendimo įteikimo mokesčių mokėtojui arba per 20 dienų nuo termino sprendimui dėl mokestinio ginčo priimti pasibaigimo dienos (žr. 6 priedą).

Kaip matome iš paminėto teisinio reglamentavimo, privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo institucija – centrinis mokesčių administratorius, o Mokestinių ginčų komisija, kaip ir Vyriausioji administracinių ginčų komisija muitinės ginčiuose, yra fakultatyvi ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo institucija ir mokesčių mokėtojui yra paliekama apsisprendimo teisė, ar jį netenkinantį centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą skusti tiesiogiai teismui, ar pirmiau kreiptis į fakultatyvią ikiteisminę mokesčių ginčo instituciją, t.y. Mokestinių ginčų komisiją.

## **2. MUITINĖS IR MOKESTINIŲ DALYVIŲ GINČŲ TEISĖS IR PAREIGOS**

### **2.1. ikiteisminėse ginčus nagrinėjančiose institucijose**

Muitinės ginčų dalyvių statusą, jų teises ir pareigas reglamentuoja Bendrijos muitinės kodeksas, Muitinės įstatymas, Skundų nagrinėjimo Lietuvos Respublikos muitinėje nuostatai. Toliau šiame skyriuje bus aptariamos muitinės ginčų dalyvių teisės, neatsiejant jų nuo atitinkamai kylančių pareigų.

#### **2.1.1. teritorinėje muitinėje ir Muitinės departamente**

Privalomoje ikiteisminėje muitinės ginčus nagrinėjančioje institucijoje – teritorinėje muitinėje (kai skundžiamas pareigūno veiksmas) ar Muitinės departamente (apeliacinėje instancijoje), *asmuo turi tokias teises ir pareigas:*

- ***teisė apskūsti muitinės sprendimą.*** Pirmiausia aptartina šiam darbui aktualiausia ir tuo pačiu pagrindinė – apskundimo teisė, t. y. asmens (pareiškėjo) teisė apskūsti teritorinės muitinės ir Muitinės departamento sprendimą. Pažymėtina, kad muitinės ginčo iniciatyvos teisė priklauso išimtinai asmeniui, kurio atžvilgiu yra priimtas arba nepriimtas sprendimas, susijęs su muitų teisės aktų taikymu.

Skundų nagrinėjimo Lietuvos Respublikos muitinėje nuostatų (toliau – Nuostatai) 5.1 punkte nurodyta, kad kiekvienas asmuo turi teisę apskūsti jam tiesiogiai ir individualiai taikomą Muitinės departamento, teritorinės muitinės ar specialiosios muitinės įstaigos ar jos pareigūno sprendimą, susijusį su Europos Bendrijos muitų teisės aktu, Muitinės įstatymo, taip pat kitų muitinės kompetencijai priskirtų teisės aktų taikymu. Kartu pažymėtina, kad Bendrijos muitinės kodekso 6 straipsnio 1 dalyje asmens teisė prašyti muitinę priimti sprendimą, susijusį su muitinės veiklos taisyklių taikymu. Realizuodamas šią savo teisę asmuo įgyja pareigą pateikti muitinei visą jos prašomą informaciją ir dokumentus, reikalingus sprendimo priėmimui.

Minėtų Nuostatų 5.2 punkte taip pat numatyta asmens teisė apskūsti Muitinės departamento, teritorinės muitinės ar specialiosios muitinės įstaigos sprendimo nepriėmimą, jeigu jis kuriai nors iš šių muitinės įstaigų pateikė prašymą priimti sprendimą, susijusį su Europos Bendrijos muitų teisės aktu, Muitinės įstatymo, taip pat kitų muitinės kompetencijai priskirtų teisės aktų taikymu, ir per galiojančiais teisės aktais bei šiais Nuostatais nustatytą laikotarpį sprendimas nebuvo priimtas arba jeigu baigėsi laikas, per kurį toks sprendimas be asmens prašymo turėjo būti priimtas vadovaujantis šiame punkte nurodytais teisės aktais.

- ***pareiga skundą pateikti teisės aktu nustatyta tvarka.*** Vadovaujantis Muitinės įstatymo 90 straipsnio 1 dalimi, skundai dėl teritorinių muitinių ir specialiųjų muitinės įstaigų sprendimų ar jų nepriėmimo pateikiami Muitinės departamentui ne vėliau kaip per vieną mėnesį nuo tos dienos, kurią suinteresuotas asmuo gavo sprendimą, o jei skundžiamas sprendimo nepriėmimas, - nuo tos dienos kurią baigiasi nustatytas sprendimo priėmimo terminas. To paties straipsnio 2 dalyje numatyta, skundai dėl Muitinės departamento sprendimų ir jų nepriėmimo pateikiami Vyriausiajai administracinių ginčų komisijai arba teismui ne vėliau kaip per vieną mėnesį nuo tos dienos, kurią suinteresuotas asmuo gavo sprendimą, o jei skundžiamas sprendimo nepriėmimas, - nuo tos dienos, kurią baigiasi nustatytas sprendimo priėmimo terminas.

Pažymėtina, kad šia teisės norma įstatymo leidėjas suvaržė pareiškėjo apskundimo teisę laiko atžvilgiu, t. y. apskundimo teisė gali būti realizuota tik nepažeidžiant nustatyto vieno mėnesio termino skaičiuojant jį nuo konkretaus nurodyto momento. Kita vertus, šia teise išplečiamas apskundimo teisės turinys, t. y. galimybė skūsti ne tik sprendimą, bet ir sprendimo nepriėmimą.

Taip pat pažymėtina, kad pagal pirmosios Muitinės kodekso redakcijos<sup>19</sup> nuostatas asmuo skundą dėl teritorinės muitinės sprendimo galėjo paduoti ne tik Muitinės departamentui, bet ir teismui, t.y. aplenkiant Muitinės departamentą. Muitinės departamentas, kaip muitinės veiklai vadovaujanti institucija, privalo dalyvauti muitinės ginčų nagrinėjimo procese, todėl eliminuoti galimybę skųsti teritorinės muitinės sprendimą aplenkiant Muitinės departamentą buvo ydinga. Ši norma buvo pakeista ir nuo 2002 m. birželio 1 d. Muitinės departamentas tapo privaloma ikiteismine muitinės ginčus nagrinėjančia institucija, kurios priimtą sprendimą/sprendimo nepriėmimą asmuo turėjo teisę skųsti teismui. .

Paminėtina ir tai, kad skundo padavimas yra asmeniui teisės aktų suteikta teisė, tačiau paduodamas skundą asmuo privalo laikytis ir tam tikrų nustatytų reikalavimų, t.y. atlikti tam tikras pareigas. Remiantis Nuostatų 7 punktu, asmuo prašantis priimti sprendimą, susijusį su muitinės kompetencijai priskirtų teisės aktų taikymu, turi pateikti visą teisės aktų nustatytą ir pagrįstai reikalaujamą informaciją ir dokumentus, reikalingus prašymui įgyvendinti. Atitinkamai šiai pareiškėjo pareigai Skundų nagrinėjimo Lietuvos Respublikos muitinėje nuostatų 16.1 punkte numatyta muitinės įstaigos teisė iš asmens pareikalauti papildomų dokumentų, kurie nebuvo pateikti pareigūnui ar teritorinei muitinei bei specialiajai muitinės įstaigai, kurių priimti sprendimai skundžiami. Tai yra svarbi nuostata, nes asmeniui per 15 kalendorinių dienų nuo pranešimo išsiuntimo nepateikus muitinės įstaigos reikalaujamų dokumentų, skundas gali būti paliktas nenagrinėtas.

- ***pareiga pateikti skundą atitinkančius reikalavimus.*** Nuostatų 17 punkte yra išdėstyti reikalavimai pareiškėjo skundui. Jame turi būti nurodyta skundo surašymo vieta ir data; pareiškėjo vardas, pavardė (juridinio asmens pavadinimas), asmens kodas (juridinio asmens registracijos kodas), gyvenamoji vieta (buveinė), taip pat atstovo, įgalioto pateikti skundą (jeigu jis yra) vardas, pavardė, asmens kodas; teritorinės muitinės arba specialiosios muitinės įstaigos, kurios sprendimai skundžiami, pavadinimas; konkretus skundžiamas sprendimas; aplinkybės, kuriomis pareiškėjas grindžia savo reikalavimą, ir tai patvirtinantys įrodymai; pareiškėjo reikalavimas; pridedamų dokumentų sąrašas.

- ***pareiga pranešti muitinės įstaigai apie savo adreso pasikeitimą skundo nagrinėjimo metu.*** Ši teisė įtvirtinta Nuostatų 30 punkte. Tai sukelia pareiškėjui tiesiogines teises pasekmes tuo atveju, jei apie savo adreso pasikeitimą muitinės įstaigai nepraneša. Tokiu atveju muitinės įstaigų sprendimai siunčiami skunde nurodytu adresu registruotu laišku ir laikomi įteiktais, nors adresato ir nerasta.

- ***teisė atnaujinti skundo padavimo terminą.*** Paminėtina pareiškėjo teisė prašyti atnaujinti skundo pateikimo terminą. Kaip jau buvo minėta, įstatytų leidėjas apribojo apskundimo

---

<sup>19</sup> Lietuvos Respublikos muitinės kodeksas // Valstybės Žinios, 1996, Nr. 52-1239

teisę laiko atžvilgiu, tačiau visgi toks apribojimas nelaikytinas absoliučiu. Muitinės įstatymo 91 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad suinteresuoto asmens prašymu Muitinės departamentas gali atnaujinti skundo dėl teritorinės muitinės ar specialiosios muitinės įstaigos sprendimo arba jo nepriėmimo pateikimo terminą, jeigu pripažįsta, kad šis terminas buvo praleistas dėl svarbios priežasties. Prašyme turi būti nurodytos termino praleidimo priežastys, objektyviai sutrukdžiusios asmeniui laiku pateikti skundą, tai yra aplinkybės, kurių asmuo negalėjo kontroliuoti ar kitaip jų įtakoti, kartu pateikiant tai patvirtinančius įrodymus. Savo ruožtu, Muitinės įstatymo 92 straipsnio 1 dalimi Muitinės departamentas įpareigojamas sprendimą dėl asmenų prašymų atnaujinti skundo pateikimo terminą priimti per 5 darbo dienas nuo atitinkamo prašymo gavimo dienos.

Pažymėtina, kad asmuo, realizavęs apskundimo teisę, nėra suvaržytas savo reikalavimu, pareikštu muitinės ginčo iniciavimo momentu. Remiantis Nuostatų 36 punktu, pareiškėjas bet kuriuo metu iki sprendimo priėmimo turi teisę pakeisti skundo pagrindą ir (arba) dalyką bei atsisakyti skundo. Tai reiškia, kad pareiškėjas iki sprendimo jam įteikimo gali motyvuotai pakeisti skundo pagrindą arba atsisakyti skundo.

*Teritorinės muitinės ir Muitinės departamento teisės ir pareigos nagrinėjant asmens skundą.*

- ***teritorinės muitinės ir Muitinės departamento teisės gavus asmens skundą.*** Nuostatų 16.1 punkte numatyta muitinės įstaigos teisė iš asmens pareikalauti papildomų dokumentų, kurie nebuvo pateikti pareigūnui ar teritorinei muitinei bei specialiajai muitinės įstaigai, kurių priimti sprendimai skundžiami. Tai yra svarbi nuostata, nes asmeniui per 15 kalendorinių dienų nuo pranešimo išsiuntimo nepateikus muitinės įstaigos reikalaujamų dokumentų, skundas gali būti paliktas nenagrinėtas. Pavyzdžiui, asmeniui nepateikus užsienio kalba įformintų dokumentų, kuriais jis grindžia savo skundą ir be kurių skundo iš esmės išnagrinėti negalima, vertimų į lietuvių kalba, skundas gali būti paliktas nenagrinėtas.

- ***teisė sujungti tapačius asmens skundus.*** Ši teisė numatyta Nuostatų 16.2 punkte ir padeda operatyviau ir ekonomiškiau išnagrinėti skundus bei sutrumpina patį muitinės ginčų procesą.

- ***teisė sustabdyti skundo dėl muitinės ginčo nagrinėjimą.*** Ši teritorinės muitinės ir Muitinės departamento teisė nustatyta Nuostatų 16.3 ir 23 punktuose. Gavus asmens skundą, muitinės įstaigai kartais tenka kreiptis į Lietuvos ar užsienio valstybių kompetentingas institucijas dėl informacijos, susijusios su nagrinėjamu skundu, pateikimo. Tai gali būti informacija, susijusi su tam tikros srities ekspertų ar specialistų išvados pateikimo ar kreipimasis į užsienio šalies institucijas, kad ji atliktų tam tikrą tyrimą dėl skunde minimų aplinkybių nustatymo ir to Lietuvos muitinė padaryti negali. Nuostatai nustato 3 sustabdymo pagrindus:

- jeigu būtina tikrinti Lietuvos Respublikos muitų teritorijoje savo veiklą vykdančių asmenų ūkinę komercinę veiklą, jos apskaitą, su muitų teisės aktų taikymu susijusią finansinę atskaitomybę - patikrinimo laikotarpiui;

- jeigu būtina papildoma informacija ar išvados ir muitinė kreipėsi į kitas šalis ir/arba užsienio valstybių kompetentingas institucijas, komisijas, ekspertus ar specialistus - kol bus gautas atsakymas;

- pareiškėjo motyvuotu prašymu.

Pažymėtina, kad skundo nagrinėjimas gali būti sustabdytas ne ilgiau kaip 12 mėnesių.

**- teritorinės muitinės ir Muitinės departamento pareiga priimti sprendimą gavus asmens skundą.** Nuostatų 27 punkte nustatyta, kad Muitinės departamentas ar teritorinė muitinė, gavusi ir išnagrinėjusi skundą dėl Muitinės departamento, teritorinės muitinės arba specialiosios muitinės įstaigos pareigūnų sprendimų bei jų nepriėmimo, priima vieną iš šių sprendimų:

- skundą atmesti kaip nepagrįstą;
- patenkinti skundą ir panaikinti skundžiamą muitinės pareigūno sprendimą (arba jo dalį);

- skundą patenkinti iš dalies;

- patenkinti skundą ir įpareigoti atitinkamą pareigūną priimti sprendimą arba atlikti skunde reikalaujamus veiksmus;

- priimti naują sprendimą;

- palikti skundą nenagrinėtą, jei praleisti skundo padavimo terminai ir neprašoma ar nėra pagrindo jų atnaujinti arba jei nepateikiami muitinės reikalaujami dokumentai ar informacija.

Šis sprendimas privalo būti priimtas per 10 dienų nuo jų gavimo šioje įstaigoje dienos, jeigu teisės aktai nenustato kito termino. Tuo tarpu Muitinės departamentas, apeliacine tvarka išnagrinėjęs skundus dėl teritorinių muitinių ir specialiųjų muitinės įstaigų apskustų sprendimų ir jų nepriėmimo, sprendimus turi priimti per 30 dienų nuo atitinkamo skundo gavimo dienos. Šis terminas gali būti pratęstas, bet ne daugiau kaip 10 dienų. Muitinės departamento apeliacine tvarka išnagrinėtų skundų sprendimo rūšys įtvirtintos Nuostatų 28 punkte:

- skundą atmesti kaip nepagrįstą;

- patenkinti skundą;

- skundą patenkinti iš dalies - panaikinti ar pakeisti teritorinės muitinės ar specialiosios muitinės įstaigos sprendimą (visą ar iš dalies) ir gražinti skundą jai nagrinėti iš naujo ir priimti naują sprendimą;

- perduoti skundą nagrinėti teritorinei muitinei ar specialiajai muitinės įstaigai, jeigu skundas nebuvo pateiktas jai nagrinėti ir nepasibaigė jo pateikimo terminas;

- palikti skundą nenagrinėtą, jeigu asmuo be svarbios priežasties praleido teritorinės muitinės ar specialiosios muitinės įstaigos priimto sprendimo apskundimo terminą arba neprašo jo atnaujinti, arba nustatytu laiku nepateikė muitinės reikalaujamų dokumentų ar informacijos;

- priimti naują sprendimą.

- ***pareiga įteikti asmeniui teritorinės muitinės ir Muitinės departamento priimtą sprendimą dėl muitinės ginčo.*** Nuostatų 29 punkte nustatyta, kad teritorinės muitinės ir Muitinės departamento sprendimai ne vėliau kaip kitą darbo dieną po jų priėmimo registruotu laišku išsiunčiami pareiškėjui (jo atstovui) skunde nurodytu adresu arba įteikiamas asmeniškai. Ši pareiga neatsiejamai susijusi su asmens pareiga pranešti muitinės įstaigai apie savo adreso pasikeitimą skundo nagrinėjimo metu.

### 2.1.2. Vyriausiojoje administracinių ginčų komisijoje

Kaip jau buvo minėta, Muitinės įstatymo 89 straipsnis numato asmens teisę apskusti Muitinės departamento sprendimus ar jų nepriėmimą Vyriausiajai administracinių ginčų komisijai arba teismui. Šio įstatymo 90 straipsnio 2 dalyje nustatyta asmens pareiga apskusti Muitinės departamento sprendimus ar jų nepriėmimą Vyriausiajai administracinių ginčų komisijai arba teismui per vieną mėnesį nuo tos dienos, kurią suinteresuotas asmuo gavo sprendimą, o jeigu skundžiamas sprendimo nepriėmimas, nuo tos dienos, kurią baigiasi sprendimo priėmimo terminas.

Lietuvos Respublikos administracinių ginčų komisijų įstatymo (toliau – Administracinių ginčų komisijų įstatymas) 9 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad Vyriausioji administracinių ginčų komisija nagrinėja skundus (prašymus) dėl centrinių valstybinio administravimo subjektų priimtų individualių administracinių aktų ir veiksų teisėtumo, taip pat dėl minėtų subjektų atsisakymo ar vilkinimo atlikti jų kompetencijai priskirtus veiksmus teisėtumo ir pagrįstumo. Tačiau Vyriausioji administracinių ginčų komisija nesprendžia ginčų dėl mokesčių, kitų privalomų mokėjimų ir rinkliavų. Tokia išimtis įtvirtinta Administracinių bylų teisenos įstatymo 29 straipsnyje. 2006 m. spalio 5 d. sprendime Nr.2006/05-4R-227<sup>20</sup> Administracinių ginčų komisija yra pažymėjusi, kad ji neturi teisės iš esmės nagrinėti ginčo dėl mokesčių sumokėjimo ir gražinimo bei vertinti, ar teisėtai ir pagrįstai centrinis mokesčių administratorius skundžiamu sprendimu pareiškėjo skundą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo, kuriuo buvo įskaitytas užstatas mokesčiams padengti ir atsisakyta jį gražinti, atmetė kaip nepagrįstą.

- ***teisė pasirinktinai apskusti Muitinės departamento sprendimus ir jų nepriėmimą Vyriausiajai administracinių ginčų komisijai arba teismui.*** Pažymėtina, kad ši suinteresuoto

---

<sup>20</sup> Vyriausiosios administracinių ginčų komisijos 2006-10-05 sprendimas Nr.2006/05-4R-227// <http://www.vagk.lt/lt/body.php?c=152>; prisijungimo laikas: 2008-11-03

asmens nėra absoliuti. Administracinių bylų teisenos įstatymo 25 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad, prieš kreipiantis į administracinę teisumą, įstatymų numatytų viešojo administravimo subjektų priimti individualūs teisės aktai ar veiksmai (neveikimas) gali būti, o įstatymų nustatytais atvejais - turi būti ginčijami kreipiantis į išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka instituciją.

Vadinasi, įstatymai nesuteikia galimybės pareiškėjui vienu metu su skundu kreiptis ir į Vyriausiąją administracinių ginčų komisiją, ir į teisumą. Pavyzdžiui, Vyriausiosios administracinių ginčų komisija 2005 m. liepos 27 d. sprendime Nr.2005/05-4R-156<sup>21</sup> nurodė, kad pareiškėjas turi teisę Muitinės departamento sprendimą skusti pasirinktinai Vyriausiajai administracinių ginčų komisijai arba teismui, o tam tikru konkrečiu atveju pareiškėjas Muitinės departamento sprendimą vienu metu ginčijo abiejose institucijose vienu metu, todėl Vyriausioji administracinių ginčų komisija pareiškėjo skundą dėl Muitinės departamento sprendimo paliko nenagrinėtu. Pagal Administracinių bylų teisenos įstatymą inicijuoti ikiteismine tvarka skundo nagrinėjimo Komisijoje procedūrą pareiškėjas turi teisę prieš kreipiantis į teisumą.

Palyginimui paminėtina, kad iki Lietuvos įstojimo į ES galiojusio Muitinės kodekso nuostatos suteikė teisę asmeniui skundą dėl Muitinės departamento priimto sprendimo/ sprendimo nepriėmimo pateikti tik teismui.

**- pareiga Vyriausiajai administracinių ginčų komisijai pateikti reikalavimus atitinkanti skundą.** Skundo padavimas yra asmens teisės aktų suteikta teisė, tačiau paduodant skundą asmuo privalo laikytis ir tam tikrų nustatytų reikalavimų. Reikalavimai skundo turiniui įtvirtinti Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999 m. gegužės 4 d. nutarimu Nr.533 patvirtintų Administracinių ginčų komisijų darbo nuostatų (toliau – Administracinių ginčų komisijos darbo nuostatai) 12-14 punktuose, kurie yra analogiški skundo reikalavimams, kurie pateikiami Muitinės departamentui .

**- teisė dalyvauti Vyriausiosios administracinių ginčų komisijos posėdyje bei susipažinti su byloje esančia medžiaga.** Administracinių ginčų komisijų darbo nuostatų 33 punkte nustatyta, kad apie komisijos posėdžio laiką ir vietą pranešama skundo (prašymo) pareiškėjui, taip pat institucijoms ar jų valstybės tarnautojams, dėl kurių priimtų individualių administracinių aktų ar jų veiksmų skundžiamasi.

Gavę pranešimus, šie asmenys arba jų atstovai turi teisę susipažinti su skundu (prašymu) ir kitais dokumentais iki komisijos posėdžio. Muitinės departamento pareiga - Komisijai reikalaujant, turi per 3 dienas pateikti dokumentus, medžiagą ir informaciją, susijusią su posėdžiui rengiamu klausimu, raštu ar žodžiu teikti paaiškinimus dėl ginčijamo dalyko.<sup>22</sup>

<sup>21</sup> Vyriausiosios administracinių ginčų komisijos 2005-07-27 sprendimas Nr.2005/05-4R-156// <http://www.vagk.lt/lt/body.php?c=12>; prisijungimo laikas: 2008-11-03

<sup>22</sup> Lietuvos Respublikos administracinių ginčų komisijų įstatymo 12 straipsnio 1 dalis//Valstybės Žinios, 1999, Nr.13-310

- ***Vyriausiosios administracinių ginčų komisijos pareiga priimti sprendimą gavus asmens skundą.*** Administracinių ginčų komisijų įstatymo 13 straipsnyje nustatyta, kad Administracinių ginčų komisijai paduoti skundai (prašymai) turi būti išnagrinėti ir sprendimai dėl jų priimti ne vėliau kaip per 14 dienų nuo jų gavimo, o prireikus motyvuotu komisijos sprendimu bendras skundo nagrinėjimo terminas gali būti pratęstas dar 14 dienų. Išnagrinėjusi skundą muitinės ginče, Vyriausioji administracinių ginčų komisija priima vieną iš šių sprendimų:

- atmesti skundą (prašymą) kaip nepagrįstą;
- įpareigoti atitinkamą administravimo subjektą pašalinti padarytą pažeidimą ar įvykdyti kitokį komisijos nurodymą;
- įpareigoti atitinkamą administravimo subjektą per komisijos nustatytą laiką priimti sprendimą dėl šio subjekto atsisakymo ar vilkinimo atlikti jo kompetencijai priskirtus veiksmus;
- nutraukti bylą kaip nežinybingą.

- ***pareiga įteikti asmeniui Vyriausiosios administracinių ginčų komisijos sprendimą.*** Administracinių ginčų komisijų įstatymo 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad administracinių ginčų komisijos sprendimas išsiunčiamas vykdyti kitą dieną po priėmimo. Viešojo administravimo subjektas privalo sprendimą įvykdyti per jame nurodytą laiką, o jeigu laikas nenurodytas, - per 20 dienų nuo sprendimo gavimo dienos. Jeigu viešojo administravimo subjektas per nustatytą terminą neįvykdo komisijos sprendimo, pareiškėjas turi teisę kreiptis į atitinkamą administracinį teismą, prašydamas užtikrinti sprendimo vykdymą.

- ***teisė apskusti Vyriausiosios administracinių ginčų komisijos sprendimą.*** Administracinių ginčų komisijų įstatymo 19 straipsnyje nustatyta, kad ginčo šalis, nesutinkanti su administracinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę skusti tą sprendimą atitinkamam apygardos administraciniam teismui.

## **2.2. Mokestinių ginčų dalyvių teisės ir pareigos ikiteisminėse ginčus nagrinėjančiose institucijose**

Mokesčių mokėtojas, gavęs vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, turi dvi galimybes, t.y. jis privalo apsispręsti, ar sutinka su gautu sprendimu ir jį vykdyti, ar gautas sprendimas jo netenkina ir jis pasinaudos apskundimo teise tam, kad apgintų savo interesus. Pasirinkęs antrąjį variantą ir apskūsdamas vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, mokesčių mokėtojas inicijuoja mokestinį ginčą.



### **2.2.1. Mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos centriniame mokesčių administratoriuje ir Mokestinių ginčų komisijoje**

Inicijuodamas mokestinį ginčą, mokesčių mokėtojas privalo tiksliai laikytis tam tikrų reikalavimų, nustatytų Mokesčių administravimo įstatyme. Šis įstatymas taip pat reglamentuoja ir skundo pateikimą Mokestinių ginčų komisijai, kai yra skundžiamas centrinio mokesčio administratoriaus sprendimas, kuriuo mokestinis ginčas išsprendžiamas iš esmės. Taigi, Mokesčių administravimo įstatymas nustato pagrindines mokesčių mokėtojo, centrinio mokesčio administratoriaus bei Mokestinių ginčų komisijos teises ir pareigas mokestiniame ginče.

*Mokesčio mokėtojo teisės ir pareigos:*

- **Teisė apskusti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą.** Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 144 straipsniu, mokesčių mokėtojas turi teisę apskusti bet kurį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) sprendimą. Šio įstatymo 152 straipsnyje nustatyta mokesčių mokėtojo pareiga skundą mokestiniame ginče centriniam mokesčių administratoriui paduoti per nustatytą terminą, t.y. per 20 dienų po to, kai mokesčių mokėtojui buvo įteiktas vietos mokesčių administratoriaus sprendimas, kurį mokesčių mokėtojas skundžia.

- **Pareiga skundą pateikti per vietos mokesčių administratorių.** Skundas dėl mokestinio ginčo centriniam mokesčių administratoriui paduodamas per vietos mokesčių administratorių, kuris gautą skundą ir jam nagrinėti reikiamą medžiagą per 3 darbo dienas privalo nusiųsti centriniam mokesčių administratoriui. Tokia skundo padavimo tvarka sąlygoja operatyvesnį mokestinio ginčo nagrinėjimą, kadangi yra išvengiama susirašinėjimo tarp vietos mokesčių administratoriaus ir centrinio mokesčių administratoriaus dėl skundo išnagrinėjimui reikalingos medžiagos pateikimo.

- **Teisė į apskundimo termino atnaujinimą.** Mokesčių mokėtojas, praleidęs skundo padavimo terminą dėl priežasčių, kurias ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija pripažįsta svarbiomis, kartu su skundu turi teisę pateikti prašymą atnaujinti skundo pavadavimo terminą. Taigi, prašyme atnaujinti skundo padavimo terminą mokesčių mokėtojas privalo nurodyti priežastis, kurios objektyviai sutrukdė paduoti skundą per Įstatymo nustatytą terminą. Įstatymas nenustato tokių priežasčių sąrašo, tai skundą nagrinėjančios institucijos diskrecija nuspręsti, ar prašyme nurodytos aplinkybės pripažįstamos svarbiomis. Dažniausiai tai būna mokesčių mokėtojo liga, ilgalaikė komandiruotė. Kartu su prašymu atnaujinti skundo padavimo terminą mokesčių mokėtojas privalo paduoti ir skundą, kurio padavimo terminas yra praleistas.

- **Pareiga pateikti Įstatymo reikalavimus atitinkantį skundą.** Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnyje nustatyti reikalavimai skundo mokestiniame ginče turiniui. Taigi, jame turi būti nurodyta:

- mokesčių mokėtojo pavadinimas (vardas, pavardė), identifikacinis numeris (kodas), adresas;
- skundžiamas sprendimas, jo surašymo data;
- aplinkybės, kuriomis pareiškėjas grindžia savo reikalavimą, ir tai patvirtinantys įrodymai. Mokesčių mokėtojas privalo pateikti centriniam mokesčių administratoriui visus dokumentus (ne valstybine kalba įformintų dokumentų autentiškuosius vertimus į valstybinę kalbą) ir įrodymus, kuriais grindžia savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu ir savo reikalavimą. Nurodytų dokumentų ir įrodymų nepateikęs mokesčių mokėtojas praranda teisę jais remtis tolesnio ginčo nagrinėjimo ikiteisminėje mokesčių ginčą nagrinėjančioje institucijoje metu, išskyrus atvejus, kai apie negalimumą juos pateikti (nurodant svarbias to priežastis) buvo nurodyta pateiktame mokesčių mokėtojo skunde ar mokesčių administratorius, neturėdamas pagrindo, atsisakė priimti mokesčių mokėtojo pateiktus dokumentus ir įrodymus.

- skundo pareiškėjo reikalavimas.

Pažymėtina, kad klaidingas ar kitoks skundo pavadinimas nėra trūkumas, dėl kurio skundas būtų nenagrinėjamas.

Skundas turi būti pasirašytas mokesčių mokėtojo (jo atstovo).

- ***Pareiga pašalinti nustatytus skundo trūkumus.*** Nors Mokesčių administravimo įstatymas nustato reikalavimus skundo turiniui, tačiau ne visuomet skundai pateikiami laikantis minėtų reikalavimų. Todėl įstatymų leidėjas numatė galimybę ištaisyti nustatytus trūkumus, tam, kad skundas mokesčių ginče būtų priimtas ir nagrinėjamas. Mokesčių mokėtojas, gavęs ikiteisminės skundą nagrinėjančios institucijos sprendimą dėl pateikto skundo trūkumų pašalinimo, privalo per nustatytą terminą, t.y. 15 dienų nuo sprendimo gavimo, pašalinti nustatytus trūkumus. Priešingu atveju, skundas laikomas nepaduotu ir gražinamas jį pateikusiam mokesčių mokėtojui.

- ***Teisė susipažinti su byloje esančia medžiaga Mokesčių ginčų komisijoje.*** Ši mokesčių mokėtojo teisė nustatyta Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 2 dalyje bei Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimu Nr. 1119,<sup>23</sup> 23 punkte. Taip mokesčių mokėtojui sudaroma galimybė susipažinti su visa bylos medžiaga – tiek su ta, kurią pateikė jis, tiek ir su ta, kurią pateikė centrinis mokesčių administratorius, taip sudarant sąlygas geriau pasiruošti savo teisių gynimui Komisijos posėdžio metu ar tolesniam Mokesčių ginčų komisijos apskundimui.

- ***Teisė prašyti sutrumpinti nagrinėjimo terminą Mokesčių ginčų komisijoje.*** Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 3 dalimi, Mokesčių ginčų komisija sprendimą dėl skundo dėl mokesčių ginčo priima per 60 dienų nuo skundo gavimo

---

<sup>23</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas Nr. 1119 “Dėl Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo”//Valstybės Žinios, 2004, Nr. 136-4946

dienos, tačiau šis terminas mokesčių mokėtojo prašymu gali būti sutrumpintas iki 30 dienų. Prašymas sutrumpinti sprendimo priėmimo terminą pateikiamas raštu paduodant skundą arba gali būti nurodomas pačiame skunde. Apie priimtą sprendimą Komisija nedelsdama raštu praneša skundą padavusiam mokesčių mokėtojui ir centriniam mokesčių administratoriui.

- ***Teisė naudotis vertėjo paslaugomis Mokestinių ginčų komisijoje.*** Mokesčių mokėtojais, nemokantys lietuvių kalbos, per Komisijos posėdį turi teisę naudotis vertėjo paslaugomis. Už vertėjo paslaugas mokama iš Komisijai patvirtintų Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto asignavimų. Mokesčių mokėtojas, norėdamas per Komisijos posėdį naudotis vertėjo paslaugomis, Komisijai turi pateikti prašymą raštu ne vėliau kaip prieš 5 darbo dienas iki nustatytos posėdžio datos.

- ***Teisė apskūsti ikiteisminės skundą nagrinėjančios institucijos sprendimus, kuriais mokestinis ginčas iš esmės neišnagrinėjamas.*** Ikiteisminėi skundą nagrinėjančiai institucijai atsisakius atnaujinti skundo padavimo terminą, priėmus sprendimą pašalinti nustatytus skundo trūkumus ar laikant skundą nepaduotu ir grąžinant jį pateikusiam mokesčių mokėtojui, t.y. priėmus sprendimą, kuriuo mokestinis ginčas iš esmės nėra išnagrinėtas, mokesčių mokėtojas įgyja teisę jį apskūsti. Toks ikiteisminės mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos sprendimas gali būti skundžiamas Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka. Kaip matome, Mokesčių administravimo įstatymas nustato apskundimo terminus ir tvarką tik tuomet, kai skundas paduodamas ikiteisminėi mokestinį ginčą nagrinėjančiai institucijai. Tais atvejais, kuomet mokesčių mokėtojas ikiteisminės mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos sprendimą skundžia teismui, jis privalo laikytis Administracinių bylų teisenos įstatyme nustatytų reikalavimų.

- ***Pareiga pranešti apie adresą pasikeitimą.*** Mokesčių mokėtojas privalo pranešti ikiteisminėi mokestinį ginčą nagrinėjančiai institucijai apie savo adresą pasikeitimą mokestinio ginčo metu. Jeigu tokio pranešimo nėra, ikiteisminių mokestinį ginčą nagrinėjančių institucijų sprendimai ir kita informacija yra siunčiami paskutiniu nurodytomis institucijos žinomu adresu ir laikomi įteiktais, nors mokesčių mokėtojo adresas ir būtų pasikeitęs. Šios pareigos nesilaikymas mokesčių mokėtojui gali sukelti labai rimtas pasekmes. Centriniam mokesčių administratoriui ar Mokestinių ginčų komisijai išsiuntus sprendimą paskutiniu joms žinomu mokesčių mokėtojo adresu, toks sprendimas bus laikomas įteiktu, nors adresas bus neteisingas, t.y. įteikimo diena bus laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos. Taigi, ir apskundimo terminai skaičiuosis būtent nuo šios dienos, o pasibaigus nustatytam apskundimo terminui, mokesčių mokėtojas praras teisę ginti savo pažeistas teises ir privalės vykdyti jo manymu neteisingą mokesčių administratoriaus sprendimą.

- ***Teisė apskūsti centrinio mokesčių administratoriaus ar Mokestinių ginčų komisijos sprendimą.*** Mokesčių mokėtojas gali apskūsti centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą

vienu iš dviejų būdų, t.y. per Įstatymo nustatytą terminą pateikti skundą Mokestinių ginčų komisijai ar teismui, o Mokestinių ginčų komisijos sprendimą – teismui. Ši mokesčių mokėtojo teisė įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 152 straipsnio 2 dalyje ir 159 straipsnio 1 ir 3 dalyse. Pažymėtina, kad apskundimo terminai nesiskiria, t.y. skundas turi būti paduotas per 20 dienų nuo skundžiamo sprendimo gavimo dienos tiek kreipiantis į Mokestinių ginčų komisiją, tiek į teismą, tiek skundžiant Mokestinių ginčų komisijos sprendimą teismui.

- ***Pareiga skundą Mokestinių ginčų komisijai pateikti per centrinį mokesčių administratorių, kurio sprendimas yra skundžiamas.*** Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 2 dalimi, skundas dėl mokestinio ginčo Mokestinių ginčų komisijai paduodamas per centrinį mokesčių administratorių, kuris šį skundą perduoda Mokestinių ginčų komisijai kartu su visa mokestinio ginčo medžiaga.

- ***Pareiga įvykdyti ikiteisminės skundą nagrinėjančios institucijos sprendimą.*** Ši pareiga įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 158 straipsnyje. Praėjus įstatyme nustatytiems sprendimo dėl mokestinio ginčo apskundimo terminams, centrinio mokesčių administratoriaus ar Mokestinių ginčų komisijos priimtą sprendimą privalo vykdyti ginčo šalys, taip pat su ginču susiję tretieji asmenys.

- ***Teisė kreiptis dėl mokestinių ginčų bylų proceso atnaujinimo.*** Tai fakultatyvi mokesčio mokėtojo teisė, kurią mokesčių mokėtojas įgyja esant bent vienam iš Mokesčių administravimo įstatymo 160 straipsnio 2 dalyje nustatytam pagrindu, t.y. kai:

- naujai paaiškėja esminės aplinkybės, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių mokėtojui mokestinio ginčo nagrinėjimo metu;
- įsiteisėjusiu teismo nuosprendžiu nustatyti žinomai melagingi liudytojo parodymai, žinomai melaginga eksperto išvada, žinomai neteisingas vertimas, dokumentų arba daiktinių įrodymų suklastojimas, dėl kurių priimtas neteisėtas arba nepagrįstas sprendimas;
- įsiteisėjusiu teismo nuosprendžiu nustatytos nusikalstamos asmenų veikos nagrinėjant mokestinį ginčą;
- panaikinamas kaip neteisėtas ar nepagrįstas teismo sprendimas ar nuosprendis, kuris buvo pagrindas priimti skundžiamą sprendimą;
- mokesčių mokėtojas buvo neveiksnus ir nebuvo atstovaujamas atstovo pagal įstatymą;
- mokestinį ginčą išnagrinėjo neteisėtos sudėties Mokestinių ginčų komisija;
- pateikiami akivaizdūs įrodymai, kad padarytas esminis materialinės teisės normų pažeidimas jas taikant, galėjęs turėti įtakos priimti neteisėtą sprendimą;
- panaikinamas kaip neteisėtas teisės aktas, kuriuo remiantis buvo priimtas šis sprendimas;
- būtina užtikrinti vienodą mokestinių ginčų nagrinėjimo praktiką.

Igyvendinant šią teisę mokesčių mokėtojui kyla ir tam tikros pareigos, tai pareiga prašymą pateikti nepraleidus nustatytų terminų, kartu su prašymu pateikti proceso atnaujinimo pagrindo buvimą pagrindžiančius įrodymus, taip pat nustatytu terminu neapskūsto mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos sprendimo nuorašą. Mokesčių administravimo įstatymo 160 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad prašymas dėl proceso atnaujinimo turi būti pateiktas tai ikiteisminei mokestinį ginčą nagrinėjusiai institucijai, kurios sprendimas buvo galutinis, t.y. centriniam mokesčių administratoriui (kai jo arba vietos mokesčių administratoriaus sprendimas mokestinio ginčo byloje buvo galutinis) ar Mokestinių ginčų komisijai, kai galutinį sprendimą mokestinio ginčo byloje priėmė ši institucija. Prašymas dėl proceso atnaujinimo turi būti paduodamas per konkretų įstatymo nustatytą terminą, t.y. per 3 mėnesius nuo tos dienos, kai jį padavęs subjektas sužinojo arba turėjo sužinoti apie aplinkybes, kurios yra proceso atnaujinimo pagrindas, tačiau prašymas dėl proceso atnaujinimo negali būti paduodamas, jeigu nuo sprendimo, kuris nebuvo apskūstas, apskundimo termino pabaigos praėjo daugiau kaip 5 metai. Be abejo, asmenims, praleidusiems prašymo dėl proceso atnaujinimo padavimo terminą, įstatymas numato galimybę šį terminą atnaujinti. Taigi, dėl svarbių priežasčių, praleistas terminas gali būti atnaujintas, jeigu prašymas dėl termino atnaujinimo paduotas ne vėliau kaip po vienerių metų nuo sprendimo, kuris nebuvo apskūstas, apskundimo termino pabaigos.

### **2.2.2. Centrinio mokesčių administratoriaus teisės ir pareigos nagrinėjant mokestinį ginčą bei Mokestinių ginčų komisijoje**

Centrinis mokesčių administratorius nagrinėja mokestinius ginčus, kurie kyla tarp mokesčių mokėtojo ir vietos mokesčių administratoriaus. Ši procedūra turi būti atlikta tiksliai pagal Mokesčių administravimo įstatyme nustatytus reikalavimus. Nagrinėdamas mokestinį ginčą, centrinis mokesčių administratorius įgyvendina jam suteiktas teises ir atlieka nustatytas pareigas.

- ***Teisė atnaujinti skundo padavimo terminą.*** Pirmiausia, gavęs mokesčio mokėtojo skundą, centrinis mokesčių administratorius privalo patikrinti, ar skundas pateiktas nepraleidus įstatyme nustatyto apskundimo termino. Jeigu skundo padavimo terminas yra praleistas ir mokesčių mokėtojas prašo jį atnaujinti, centrinis mokesčių administratorius privalo įvertinti prašyme nurodytas priežastis, dėl kurių terminas skundui paduoti buvo praleistas, ir nustatius, kad minėtos priežastys laikytinos svarbiomis priimti sprendimą atnaujinti praleistą terminą skundui paduoti. Priėmus tokį sprendimą skundo dėl mokestinio ginčo išnagrinėjimo terminai skaičiuojami nuo minėto sprendimo priėmimo dienos. Pažymėtina, kad įstatymas nenustato termino, per kurį centrinis mokesčių administratorius privalo išspręsti termino skundui paduoti atnaujinimo klausimą, tačiau akivaizdu, kad jis negali viršyti 30 dienų termino, kuris nustatytas mokestinio ginčo išnagrinėjimui

iš esmės. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojas, prašydamas atnaujinti skundo padavimo terminą, prašyme privalo nurodyti priežastis, kurios sutrukdė nustatytu terminu pateikti skundą, ir pateikti tai patvirtinančius įrodymus, 30 dienų terminas yra akivaizdžiai per ilgas ir sudaro prielaidas vilkinti mokestinio ginčo nagrinėjimo procesą. Įvertinus Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas, kurios leidžia priverstinai išieškoti mokestinę prievolę iš mokesčių mokėtojo, pažymėtina, kad tik priėmus sprendimą atnaujinti skundo padavimo terminą, stabdomas ginčijamų ir iki šio sprendimo priėmimo dienos dar neišieškotų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinis išieškojimas. Taigi, mokesčių administratoriui, vilkinant priimti sprendimą dėl termino skundui paduoti atnaujinimo, suteikiama galimybė greičiau ir nepažeidžiant įstatymų išieškoti ginčijamas sumas. Atsižvelgiant į tai, siūlytinas Mokesčių administravimo įstatymo 152 straipsnio papildymas, įtvirtinant jame terminą, per kurį ikiteisminę skundą nagrinėjanti institucija privalo išspręsti prašymo atnaujinti skundo padavimo terminą klausimą.

Jei skundo padavimo terminas yra praleistas ir mokesčių mokėtojas skundo padavimo termino neprašo jo atnaujinti, taip pat kai toks prašymas yra nepatenkinamas, skundas laikomas nepaduotu ir gražinamas jį padavusiam mokesčių mokėtojui. Įgyvendinant šią teisės akto nuostatą praktikoje, susiduriama su kai kuriais problematiniais atvejais, pvz. apskundimo termino skaičiavimo pradžia. Mokesčių administravimo įstatymo 152 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad skundas centriniam mokesčių administratoriui turi būti paduodamas raštu ne vėliau kaip per 20 dienų po to, kai mokesčių mokėtojui buvo įteiktas vietos mokesčių administratoriaus sprendimas, kurį mokesčių mokėtojas skundžia, o šio įstatymo 164 straipsnio 3 dalis numato, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas pateikia skundą centriniam mokesčių administratoriui ir neprašo atnaujinti skundo padavimo terminą. Įrodymų, kad skundas paduotas nepraleidus įstatymo nustatyto termino, t.y. įrodymų kada mokesčių mokėtojas gavo skundžiamą sprendimą, taip pat nepateikta. Tokiu atveju, centrinis mokesčių administratorius, nustatydamas minėtą aplinkybę, vadovausis Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalimi ir skundžiamo sprendimo įteikimo diena laikys penktą darbo dieną, einančią po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos. Taigi, nustatęs, kad skundas paduotas praleidus apskundimo terminą, skundą laikys nepaduotu ir gražins jį pateikusiam mokesčių mokėtojui. Tačiau būtina įvertinti aplinkybę, kad dėl nuo mokesčių mokėtojo nepriklausančių priežasčių (pvz., pašto kaltės) skundžiamą sprendimą mokesčių mokėtojas gali gauti ne penktą, o šeštą darbo dieną ir tokiu atveju skundą jis pateiks nepraleidęs apskundimo termino. Kaip matome abi ginčo šalys tiek mokesčių mokėtojas, tiek centrinis mokesčių administratorius yra teisūs. Be abejo, centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą, kuriuo skundas laikomas nepaduotu, mokesčių mokėtojas gali skųsti

teismui ir įrodinėti, kad jis apskundimo termino nepraleido. Tačiau šios situacijos ir ilgo bylinėjimo būtų galima išvengti, jei Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 1 dalis (reikalavimai skundo mokestiniame ginče turiniui) būtų papildyta dar vienu punktu, numatančiu, kad skunde turi būti nurodyta ir skundžiamo sprendimo gavimo data bei pateikti tai patvirtinantys įrodymai.

- ***Pareiga patikrinti, ar skundas atitinka įstatymo nustatytus reikalavimus.*** Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 4 dalimi, skundą gavusi ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija privalo patikrinti, ar skundas atitinka šio straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodytus reikalavimus, o nustačiusi, kad skundas neatitinka šio Įstatymo reikalavimų, ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija priima sprendimą ir nustato skundą padavusiam mokesčių mokėtojui 15 dienų terminą trūkumams pašalinti. Šis terminas pradedamas skaičiuoti nuo dienos, kai mokesčių mokėtojui minėtas sprendimas buvo įteiktas. Tolesni ikiteisminės mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos veiksmai priklausys nuo mokesčio mokėtojo valios, t.y. jei jis pašalins nustatytus skundo trūkumus, skundas bus nagrinėjamas ir laikomas paduotu pradinio jo pateikimo dieną, o skundo dėl mokestinio ginčo išnagrinėjimo terminai pradedami skaičiuoti nuo reikalavimų įvykdymo dienos. Tačiau nurodytų reikalavimų laiku neįvykdžius, skundas bus laikomas nepaduotu ir jis bus gražinamas jį pateikusiam mokesčių mokėtojui. Tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas nepašalina trūkumų, atsiradusių dėl šio straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatų nevykdymo (nenurodomos aplinkybės, kuriomis grindžiamas skundas ir/ar nepateikiami tai pagrindžiantys įrodymai), tačiau jo skunde yra kitų reikalavimų, pagrįstų skunde nurodytomis aplinkybėmis ir įrodymais, skundas mokesčių mokėtojui negražinamas ir ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija privalo išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą dėl nurodytų reikalavimų. Šiuo atveju skundo dėl mokestinio ginčo išnagrinėjimo terminai skaičiuojami nuo kitos dienos, kai pasibaigia nustatytas trūkumų pašalinimo terminas.

Vėl gi, įstatyme nėra nustatytas terminas, per kurį ikiteisminė skundą nagrinėjanti institucija privalo nustatyti, ar pateiktas skundas atitinka įstatymo reikalavimus. Taip vėl suteikiama galimybė vilkinti mokestinio ginčo nagrinėjimo procesą. Vilniaus apygardos administracinis teismas<sup>24</sup> sprendime pažymėjo, kad Mokesčių administravimo įstatymas nenustato termino per kurį ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija įstatymo 153 straipsnio 4 ir 5 dalyse nustatyta tvarka turi priimti sprendimą, kuriuo nustato skundą dėl mokestinio ginčo padavusiam mokesčių mokėtojui terminą trūkumams pašalinti. Sistemiškai aiškindamas minėtame įstatyme nustatytą protingumo principą ir IX skyriaus „Mokesčių administratoriaus sprendimų apskundimas. Mokestiniai ginčai“ normas dėl terminų nustatymo, teismas pažymėjo, kad centrinis mokesčių administratorius sprendimą dėl skundo padavimo trūkumų turi priimti per protingą įmanomai

---

<sup>24</sup> Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006-04-21 sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1155-02/2006/<http://www.lvat.lt/?item=nutart&lang=1>; prisijungimo laikas: 2008-11-03

trumpiausią terminą, kuris neturi viršyti Mokesčių administravimo įstatymo 154 straipsnio 3 dalyje nustatyto 30 dienų termino, per kurį turi būti priimtas sprendimas dėl mokestinio ginčo pagal priimtą nagrinėti skundą.

Atsižvelgiant į išdėstytą, siūlytina įtvirtinti konkretų (pvz. 5 darbo dienų) terminą, per kurį ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija patikrintų skundo atitikimą įstatymo reikalavimams ir reikalui esant priimtą sprendimą nustatytiems trūkumams pašalinti.

- ***Pareiga priimti sprendimą dėl skundo dėl mokestinio ginčo per nustatytą terminą.*** Centrinis mokesčių administratorius, nustatęs, kad skundai nagrinėti reikia papildomo tyrimo, sprendimu skundo nagrinėjimo terminą nuo 30 dienų gali pratęsti iki 60 dienų. Tačiau, priėmęs tokį sprendimą, centrinis mokesčių administratorius privalo apie tai raštu pranešti skundą padavusiam mokesčių mokėtojui.

- ***Teisė sustabdyti skundo dėl mokestinio ginčo nagrinėjimą.*** Ši ikiteisminės mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos teisė nustatyta Mokesčių administravimo įstatymo 156 straipsnyje, kuris numato du sustabdymo pagrindus:

- jeigu priimamas sprendimas visiškai ar iš dalies priklauso nuo tam tikro juridinio fakto buvimo ar nebuvimo ir tokio juridinio fakto buvimas ar nebuvimas dar turi būti nustatytas teismo ar teisėsaugos institucijos arba užsienio valstybės įstaigos ar institucijos. Skundo ar jo dalies dėl mokestinio ginčo nagrinėjimas sustabdomas, iki ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija sužinos, kad minėta įstaiga ar institucija nustatė tokio fakto buvimą ar nebuvimą;

- jei dėl ginčijamų sumų pradedama abipusio susitarimo procedūra, numatyta Lietuvos Respublikos sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse arba Konvencijoje 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. Nagrinėjimas sustabdomas iki nurodytų procedūrų užbaigimo.

Pažymėtina, kad praktikoje Muitinės departamentas, kaip centrinis mokesčių administratorius, stabdo mokestinių ginčų dėl santykių, susijusių su Bendrijos tranzitu, nagrinėjimą, kuomet mokesčių mokėtojai kartu su skundu Muitinės departamentui pateikia įrodymus, kad prekės gabentos taikant muitinio tranzito procedūrą yra išgabentos iš Bendrijos muitų teritorijos, o šią informaciją privalo patvirtinti prekių šalies gavėjos, t.y. užsienio valstybės muitinė.

- ***Pareiga įteikti mokesčių mokėtojui centrinio mokesčių administratoriaus priimtą sprendimą dėl mokestinio ginčo.*** Centrinis mokesčių administratorius, išnagrinėjęs mokesčių mokėtojo skundą, pagal savo kompetenciją privalo priimti vieną iš sprendimų, numatytų Mokesčių administravimo įstatymo 154 straipsnio 4 dalyje:

- patvirtina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;
- panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;



- iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;
- pakeičia vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;
- paveda vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Sprendime turi būti nurodyta mokesčių mokėtojo teisė apskusti priimtą sprendimą Mokestinių ginčų komisijai arba teismui ir tokio apskundimo terminai. Pažymėtina, jog mokesčių administratoriaus sprendimams yra taikytini viešojo administravimo principai, įtvirtinti Viešojo administravimo įstatymo 4 straipsnyje. Vadovaujantis šio straipsnio 1 dalies 2 punkte įtvirtintu viešojo administravimo subjekto objektyvumo principu, reiškiančiu, kad viešojo administratoriaus sprendimai ir kiti oficialūs nurodymai turi būti nešališki ir objektyvūs, t.y. sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išsiaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės ginčui teisingai išspręsti, ir kritiškai, nešališkai įvertinus visus reikšmingus įrodymus.

Apžvelgiant centrinio mokesčių administratoriaus teises ir pareigas nagrinėjant mokesčio mokėtojo skundą Mokestinių ginčų komisijoje, pažymėtina, kad centrinis mokesčių administratorius, kaip ir mokesčių mokėtojas, turi teisę susipažinti su byloje esančia medžiaga.

- ***Pareiga perduoti mokesčių mokėtojo skundą Mokestinių ginčų komisijai.*** Skundas dėl mokestinio ginčo Mokestinių ginčų komisijai paduodamas per centrinį mokesčių administratorių, kuris per 3 darbo dienas nuo skundo gavimo parengia mokestinio ginčo bylą ir perduoda ją Mokestinių ginčų komisijai.

- ***Teisė dalyvauti Mokestinių ginčų komisijos posėdyje.*** Į Komisijos posėdį kviečiami mokesčių mokėtojas (jo atstovai) ir mokesčių administratoriaus atstovai. Pasinaudojęs šia teise, centrinis mokesčių administratorius posėdžio Mokestinių ginčų komisijoje metu gali teikti paaiškinimus dėl jo priimtame sprendime nurodytų aplinkybių ir mokesčių mokėtojo pateiktų įrodymų vertinimo. Dažnai posėdžio metu ar kartu su skundu Mokestinių ginčų komisijai mokesčių mokėtojai pateikia naujus įrodymus, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui. Nors Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 6 dalis draudžia Mokestinių ginčų komisijai atsižvelgti ir vertinti tuos mokesčių mokėtojo pateiktus įrodymus, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, išskyrus atvejus, kai apie jų negalimumą pateikti buvo nurodyta mokesčių mokėtojo skunde centriniam mokesčių administratoriui, tačiau tai paprastai būna pagrindas Mokestinių ginčų komisijai priimti sprendimą – perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

- ***Teisė apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą.*** Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalis numato centrinio mokesčių administratoriaus teisę apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių

administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprenddami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Aiškinant šią įstatymo nuostatą yra būtina pasisakyti dėl joje naudojamos sąvokos „įstatymo (kito teisės akto) interpretacija“. Pagal Lietuvių kalbos instituto „Dabartinės lietuvių kalbos žodyną“<sup>25</sup>, žodis „interpretacija“ reiškia prasmės aiškinimą. Siejant tokią šio žodžio reikšmę su įstatymu (kito teisės aktu) darytina išvada, kad nagrinėjamoji sąvoka (aiškinant ją lingvistiniu teisės aiškinimo metodu) reiškia įstatymo (kito teisės akto) prasmės aiškinimą. Įstatymas (teisės aktas), pagal jo reikšmę ir paskirtį, yra tam tikrų elgesio taisyklių nustatymas. Tai reiškia, kad įstatymo reguliuojamų teisinių santykių dalyviai esant įstatyme nurodytoms aplinkybėms turi elgtis taip, kaip tai nurodyta įstatyme. Taigi, aiškinant minėtą sąvoką teleologiniu (įstatymo tikslo) teisės aiškinimo metodu, darytina išvada, kad ji reiškia įstatymo (teisės akto) nustatyto elgesio modelio (nustatytų taisyklių) prasmės aiškinimą. Pateikti nurodytos sąvokos aiškinimo argumentai yra pakankami daryti išvadą, kad skirtinga įstatymo (teisės akto) interpretacija Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalies taikymo prasme reiškia šioje normoje nurodytų subjektų (Mokestinių ginčų komisijos ir centrinio mokesčių administratoriaus) skirtingą požiūrį į įstatymo (teisės akto) taikymo aplinkybes, kuris gali pasireikšti skirtingu šių (įstatyme nurodytų) aplinkybių įvertinimu ir, atitinkamai, skirtingu požiūriu į būtinumą laikytis ar nesilaikyti konkrečioje situacijoje įstatymo (teisės akto) nustatyto elgesio modelio. Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalyje yra kalbama apie skirtingą įstatymo ar kito teisės akto nuostatų interpretavimą. Šioje normoje nėra detalizuojama, kokios (materialinės ar reglamentuojančios atitinkamą procedūrą) teisės normos skirtingas interpretavimas turimas omenyje, todėl, pagal jos konstrukciją, darytina išvada, jog tai gali būti tiek materialiosios teisės normos (nuostatos), tiek ir normos, reglamentuojančios atitinkamos procedūros vykdymo taisyklės, skirtingas interpretavimas.<sup>26</sup>

### **2.2.3. Mokestinių ginčų komisijos teisės ir pareigos nagrinėjant mokestinį ginčą**

Apžvelgiant Mokestinių ginčų komisijos teises ir pareigas nagrinėjant mokestinį ginčą pažymėtina, kad jos yra identiškos tom, kurias turi centrinis mokesčių mokėtojas, juk tiek centrinis mokesčių administratorius, tiek mokestinių ginčų komisija yra ikiteisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos. Todėl šioje dalyje bus aptartos tik tos Mokestinių ginčų komisijos teisės ir pareigos, kurios skiriasi nuo centrinio mokesčių administratoriaus. Mokestinių ginčų komisija nagrinėja:

---

<sup>25</sup> Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. IV leidimas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000., 215 psl.

<sup>26</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. vasario 6 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>11</sup> – 132/2007 //http://www.lvat.lt/Default.aspx?item=nutartFast&lang=1; prisijungimo laikas: 2008-11-18

- mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus;
- mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų, priimtų išnagrinėjus mokesčių mokėtojų skundus dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimų;
- mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus, kai centrinis mokesčių administratorius per Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nustatytus terminus nepriima sprendimo mokestiniame ginče.

Mokestinių ginčų komisija, vykdydama savo funkcijas, **turi teisę**:

- gauti iš valstybės ir savivaldybės institucijų, kitų asmenų informaciją, susijusią su nagrinėjamu mokesčių mokėtojo skundu;
- pasitelkti ekspertus ir kitus specialistus, turinčius atitinkamą pasirengimą ir galinčius pateikti išvadas ginčijamu klausimu;
- teikti Lietuvos Respublikos Vyriausybei pasiūlymus dėl mokesčių įstatymų ir kitų teisės aktų tobulinimo.

- ***Pareiga patikrinti, ar pateiktas skundas priklauso Mokestinių ginčų komisijos kompetencijai ir atitinka įstatymo reikalavimus.*** Gavęs skundą, Mokestinių ginčų komisijos narys per 5 darbo dienas nuo skundo gavimo Mokestinių ginčų komisijoje įvertina, ar skundą galima priimti, t.y. patikrina, ar skundas priklauso jos kompetencijai, ar pateiktas įstatymų nustatyta tvarka ir atitinka jų reikalavimus. Šis 5 darbo dienų terminas įtvirtintas Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimu Nr. 1119,<sup>27</sup> 21 punkte. Pažymėtina, kad minėtas terminas netaikomas, kai Mokesčių ginčų komisijos narys tikrina, ar nepraleistas skundo padavimo terminas. Taigi, kaip centriniam mokesčių administratoriui, taip ir Mokestinių ginčų komisijai teisės aktai nenustato termino, per kurį Komisija privalo patikrinti skundo padavimo terminą ir išspręsti šio termino atnaujinimo klausimą.

Priėmus skundą, Mokestinių ginčų komisijos narys, rengdamasis pristatyti mokesčių mokėtojo skundą Komisijai, **privalo atlikti šiuos veiksmus**:

- reikiamais atvejais įpareigoja šalis ir nustato terminą pateikti įrodymams, susijusiems su nagrinėjamu skundu;
- sprendžia, ar reikia specialisto (eksperto) išvados;
- atlieka kitus veiksmus, kurių reikia rengiantis nagrinėti skundą.

<sup>27</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas Nr. 1119 "Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo"// Valstybės Žinios, 2004, Nr. 136-4946

***- Pareiga priimti sprendimą dėl skundo dėl mokestinio ginčo per nustatytą terminą.***

Mokestinių ginčų komisija sprendimą dėl skundo dėl mokestinio ginčo priima per 60 dienų nuo skundo gavimo dienos. Mokesčių mokėtojo prašymu šis terminas Mokestinių ginčų komisijos sprendimu gali būti sutrumpinamas iki 30 dienų. Apie tai turi būti raštu pranešta skundą padavusiam mokesčių mokėtojui bei centriniam mokesčių administratoriui. Vertinant šią teisės akto nuostatą, pažymėtina, kad 60 dienų terminas išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą mokestiniame ginče, kuomet jam ribojama teisė pateikti naujus įrodymus, yra akivaizdžiai per ilgas. Terminas, per kurį Mokestinių ginčų komisija patikrina, ar centrinio mokesčių administratoriaus priimtas sprendimas atitinka faktines bylos aplinkybes, nerenkant naujų įrodymų, turėtų būti trumpesnis nei nagrinėjant mokesčių mokėtojo skundą centriniame mokesčių administraciniame procese. Jei palyginsime terminą (14 dienų), per kurį Vyriausioji administracinių ginčų komisija nagrinėja asmenų skundus nemokestiniuose (pvz. muitinės) ginčuose, matysime, kad mokestinio ginčo nagrinėjimo procesas Mokestinių ginčų komisijoje yra labai ištemptas. Taigi, siekiant greito ir objektyvaus mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso, 60 dienų terminą reikėtų sutrumpinti (pvz. iki 14 dienų, suvienodinant skundų nagrinėjimo terminus tiek Vyriausioje administracinių ginčų komisijoje, tiek Mokestinių ginčų komisijoje) arba išplėsti mokesčių mokėtojo teises ir suteikti teisę Mokestinių ginčų komisijai atsižvelgti ir vertinti naujai mokesčių mokėtojo pateiktus įrodymus, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui. Tokiu būdu būtų ne tik užtikrinamas objektyvus skundo išnagrinėjimas, atsižvelgiant į visas bylos aplinkybes, bet ir užkirstas kelias vilkinti mokestinio ginčo procesą, kuomet dėl naujai pateiktų įrodymų, Mokestinių ginčų komisija mokestinę bylą gražina centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

***- Pareiga įteikti mokesčių mokėtojui ir centriniam mokesčių administratoriui priimtą sprendimą dėl mokestinio ginčo.*** Išnagrinėjusi skundą, Mokestinių ginčų komisija priima vieną iš šių sprendimų:

- patvirtina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- panaikina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- pakeičia centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- perduoda skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinių ginčų komisijos sprendime turi būti nurodyta mokesčių mokėtojo teisė apskųsti priimtą sprendimą ir tokio apskundimo terminai.

Kaip buvo minėta anksčiau, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 151 straipsnio 3 punktą, Mokestinių ginčų komisija nagrinėja mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus, kai centrinis mokesčių administratorius per šio įstatymo

nustatytus terminus nepriėmė sprendimo dėl mokestinio ginčo. Tai reiškia, kad šioje teisės normoje yra numatytas situacijos išsprendimas, kai mokesčių mokėtojas buvo padavęs centriniam mokesčių administratoriui pastarojo kompetencijai priskirtą nagrinėti skundą, tačiau dėl šio skundo per Mokesčių administravimo įstatymo 154 straipsnio 3 dalyje nustatytus terminus nebuvo priimtas nei vienas iš Mokesčių administravimo įstatymo 154 straipsnio 4 dalyje numatytų sprendimų. Taigi, šios teisės normos taikymui yra reikšmingi mokesčių mokėtojo skundo (kuris pagal Mokesčių administravimo įstatymo 154 straipsnį nagrinėtinas centrinio mokesčių administratoriaus) padavimo faktas ir aplinkybė, kad dėl šio skundo nebuvo priimtas nei vienas iš Mokesčių administravimo įstatymo 154 straipsnio 4 dalyje numatytų sprendimų.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalį, Mokestinių ginčų komisija priima vieną iš minėtų sprendimų, t.y.: 1) patvirtina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą; 2) panaikina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą; 3) iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą; 4) pakeičia centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą; 5) perduoda skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Aiškinant šią teisės normą lingvistiniu teisės aiškinimo metodu, darytina išvada, kad visi joje nurodyti galimi Mokestinių ginčų komisijos sprendimai suponuojami situacijos, kai mokestinis ginčas buvo nagrinėtas centrinio mokesčių administratoriaus. Tačiau, kaip pažymėta aukščiau, Mokesčių administravimo įstatymo 151 straipsnio 3 punkte yra numatyta situacija, kai Mokestinių ginčų komisija gali nagrinėti centrinio mokesčių administratoriaus neišnagrinėtą mokestinį ginčą. Todėl konstatuotina, kad Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalyje nėra numatytas (aptartas) pastarosios (Mokesčių administravimo įstatymo 151 straipsnio 3 punkte numatytos) situacijos galimas išsprendimas Mokestinių ginčų komisijoje, t. y. šiuo klausimu konstatuotina teisės spraga.<sup>28</sup> Ši situacija gali būti išspręsta suteikiant Mokestinių ginčų komisijai centrinio mokesčių administratoriaus teises, numatytas Mokesčių administravimo įstatymo 154 straipsnio 4 dalyje. Atsižvelgiant į pirmiau aptartą situaciją, siūlytinas Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio papildymas.

### **2.3. Muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių teisės ir pareigos teisiniame procese**

Administracinių bylų teisenos įstatymo 48 straipsnyje numatyta, kas gali būti ginčo dalyviai, paduodant skundą teismui. Tai pareiškėjas, atsakovas, tretieji suinteresuoti asmenys. Pažymėtina, kad nors gali būti skundžiami Mokestinių ginčų komisijos ar Vyriausiosios administracinių ginčų komisijos priimti sprendimai, tačiau teisiniame ginčų nagrinėjimo procese

šios institucijos, kaip proceso dalyviai, nedalyvauja, t.y. jų vaidmuo yra pasyvus ir apsiriboja šių institucijų priimtais sprendimais, kurie yra apskundžiami teismui.

Pažymėtina, kad teisiniame ginčų nagrinėjimo procese dalyvių teisės atnaujinti skundo padavimo terminą, susipažinti su byloje esančia medžiaga, atsisakyti skundo, apskusti teismo sprendimą bei pareigos pašalinti nustatytus skundo trūkumus yra identiškos kaip ir ikiteisiniame ginčų nagrinėjimo procese, todėl šioje dalyje nebus plačiau aptartos.

### 2.3.1. Pirmosios instancijos teisme

Administracinių bylų teisenos įstatyme nustatytos tokios muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių teisės ir pareigos:

- ***Pareiga pateikti Įstatymo reikalavimus atitinkantį skundą.*** Administracinių bylų teisenos įstatymo 23 ir 24 straipsniai nustato reikalavimus skundo turiniui. Šių reikalavimų sąrašas panašus kaip ir paduodant skundą ikiteisminėms ginčus nagrinėjančioms institucijoms, tačiau skirtingai nei ikiteisminiuose ginčiuose, paduodant skundą teismui jau yra numatytas žyminis mokestis, kurio dydis konkrečiai įvardijamas Administracinių bylų teisenos įstatymo 39 straipsnyje – už skundą pirmos instancijos teismui nustatytas 100 litų mokestis, o už apeliacinį skundą – 50 litų. Ši nuostata nėra absoliuti, nes Įstatymo 40 straipsnis numato išimtis, kai paduodami skundai neapmokestinami nustatytu žyminiu mokesčiu arba pareiškėjas nuo mokesčio atleidžiamas (Įstatymo 41 straipsnis).

- ***Teisė susipažinti su byloje esančia medžiaga teisme.*** Ši proceso dalyvių teisė numatyta Administracinių bylų teisenos įstatymo 51 straipsnyje. Kai kuriais atvejais įstatymas apriboja proceso dalyvių teisę susipažinti su visa bylos medžiaga. Šalis arba institucija, teikianti teismui dokumentus ar medžiagas, kurių duomenys sudaro valstybės, tarnybos, profesinę ar komercinę paslaptį, gali prašyti teismo neteikti jų susipažinti ir kopijuoti. Dėl to teismas priima nutartį.

- ***Pareiga pateikti atsiliepimą.*** Ši pareiga nustatyta tik teisiniame ginčų nagrinėjimo procese. Administracinių bylų teisenos įstatymo 72 straipsnyje įtvirtinta atsakovo pareiga pateikti teismui atsiliepimą į pareiškėjo skundą per teismo nustatytą terminą. Dažniausiai tai būna 14 dienų terminas. Neįvykdžius šio teismo reikalavimo, teismas turi teisę skirti atsakovui baudą, vadovaudamasis Administracinių bylų teisenos įstatymo 84 straipsniu.

- ***Teisė apskusti teismo sprendimą.*** Administracinių bylų teisenos įstatymo 127 straipsnis numato proceso dalyvių teisę apskusti apygardų administracinių teismų sprendimus. Šiuo atveju teismo sprendimo apskundimo terminas yra trumpesnis, nei ikiteisminių ginčų nagrinėjimo institucijų priimtų sprendimų – 14 dienų nuo teismo sprendimo paskelbimo. Ši teisė apeliacinėje

---

<sup>28</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. vasario 6 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>11</sup> – 132/2007. Žiūrėta 2008 m. spalio 18 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.lvat.lt/Default.aspx?item=nutartFast&lang=1>

instancijoje ypatinga tuo, kad apeliaciniame skunde negalima kelti reikalavimų, kurie nebuvo pareikšti nagrinėjant bylą pirmosios instancijos teisme. Toks draudimas numatytas Administracinių bylų teisenos įstatymo 130 straipsnyje.

### 2.3.2. apeliacinėje instancijoje

Apžvelgiant proceso dalyvių teises ir pareigas nagrinėjant bylą apeliacinėje instancijoje pažymėtina, kad jos yra tapačios toms, kurios numatytos nagrinėjant administracinę bylą pirmojoje instancijoje. Ši proceso stadija ypatinga tuo, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra galutinė ginčų nagrinėjimo institucija, kurios priimami sprendimai toliau neskundžiami.

Šioje dalyje bus aptartos tik tos ginčo dalyvių teisės ir pareigos, kurios yra nebuvo paminėtos nagrinėjant ginčus pirmojoje instancijoje.

- ***Teisė prisidėti prie apeliacinio skundo.*** Administracinių bylų teisenos įstatymo 131 straipsnyje nustatyta, kad asmenys, turintys teisę paduoti apeliacinį skundą, gali prisidėti prie paduoto apeliacinio skundo, paduodami rašytinį prašymą apeliacinės instancijos teismui ir toks prisidėjimas yra galimas iki bylos nagrinėjimo iš esmės pradžios. Pareiškime dėl prisidėjimo prie pareikšto apeliacinio skundo prisidedantys asmenys negali pareikšti savarankiškų reikalavimų ir apskųsto sprendimo naikinimo ar pakeitimo pagrindų. Taip pat svarbu yra tai, kad, jeigu asmuo prisidėjo prie apeliacinio skundo, jis praranda teisę pareikšti savarankišką apeliacinį skundą.

- ***Teisė kreiptis dėl proceso atnaujinimo.*** Tai fakultatyvi proceso dalyvio teisė, kurią jis įgyja esant bent vienam iš Administracinių bylų teisenos įstatymo 153 straipsnio 2 dalyje numatytam pagrindui. Prašymą atnaujinti procesą turi teisę paduoti asmenys, jeigu įsiteisėjęs sprendimas, nutarimas ar nutartis pažeidžia jų teises ar įstatymų saugomus interesus. Pažymėtina, kad teikimą atnaujinti procesą turi teisę paduoti ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo pirmininkas savo iniciatyva arba apygardos administracinio teismo pirmininko siūlymu.

### 3. MUITINĖS IR MOKESTINIŲ GINČŲ ANALIZĖ

Analizei buvo parinktas 2006 m. – 2008 m. sausio – rugsėjo mėn. laikotarpis. Šiuo laikotarpiu Muitinės departamente iš viso buvo išnagrinėti 1027 skundai (2006 m. – 371, 2007 m. – 323, 2008 m. sausio-rugsėjo mėn. – 333)<sup>29</sup>. 1 ir 2 lentelėse pateikti subendrinti duomenys apie muitinės ir mokestinių ginčų nagrinėjimą Muitinės departamente ir teismuose.

**1 lentelė.** Duomenys apie muitinės ir mokestinių ginčų nagrinėjimą Muitinės departamente

	2006 m.	2007 m.	2008 m. sausio-rugsėjo mėn.	viso
patvirtinti teritorinės muitinės sprendimą arba skundą atmesti kaip nepagrįstą	165	119	165	449
pavesti teritorinei muitinei atlikti kartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą arba gražinti teritorinei muitinei nagrinėti iš naujo	103	60	43	206
skundą laikyti nepaduotu ir gražinti jį mokesčių mokėtojui arba palikti skundą nenagrinėtu	16	31	37	84
pakeisti teritorinės muitinės sprendimą	14	71	60	145
Iš dalies panaikinti teritorinės muitinės sprendimą arba iš dalies patenkinti skundą	-	1	4	5
panaikinti teritorinės muitinės sprendimą arba patenkinti skundą	73	41	24	138
				1027

**2 lentelė.** Muitinės ir mokestinių ginčų nagrinėjimo teismuose rezultatai

	Pareiškėjo skundas atmestas	Pareiškėjo skundas patenkintas	Gražinta MD/ I inst. teismui nagrinėti iš naujo	viso
<b>Pirmos instancijos teismuose (apygardų administraciniuose)</b>				
2006 m.	65	6	2	73
2007 m.	83	2	2	87
2008 m. sausio-rugsėjo mėn.	36	2	4	42

<sup>29</sup> pagal Muitinės departamento pateiktus duomenis



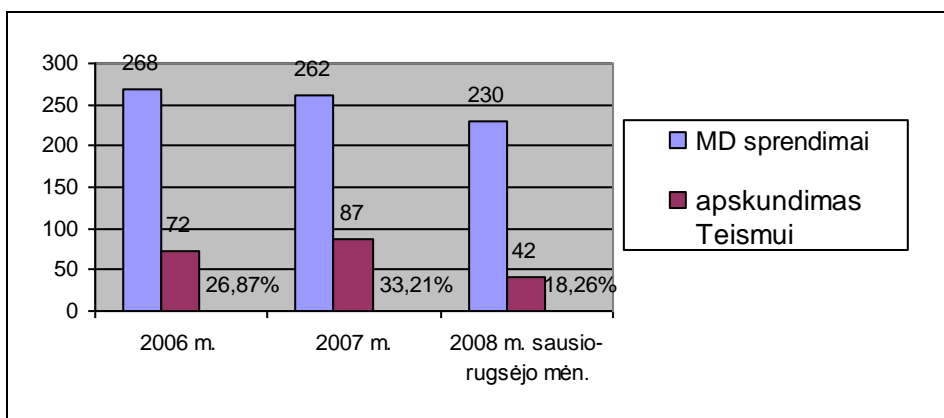
**2 lentelė** (tęsinys)

Apeliacinėje instancijoje (Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme)				
2006 m.	23	1	4	28
2007 m.	45	4	6	55
2008 m. sausio-rugsėjo mėn.	35	1	3	39

Iš 1 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad Muitinės departamentas nagrinėdamas asmenų skundus juos iš esmės išnagrinėja tuomet, kai yra priimami sprendimai:

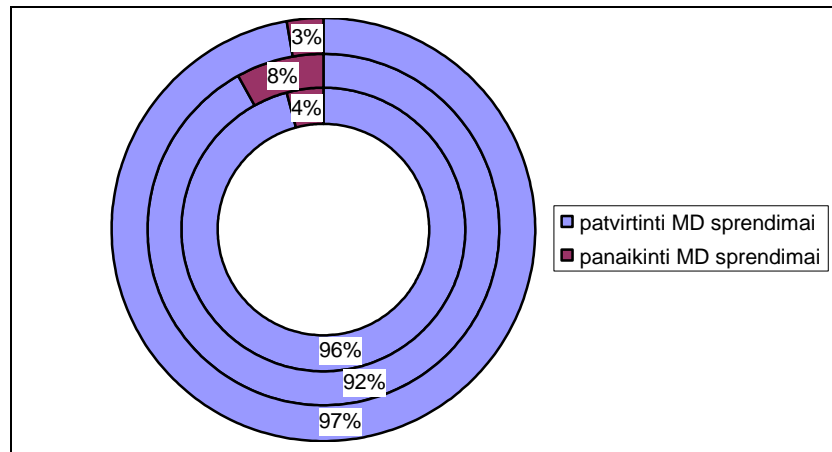
- patvirtinti teritorinės muitinės sprendimą arba skundą atmesti kaip nepagrįstą;
- skundą laikyti nepaduotu ir gražinti jį mokesčių mokėtojui arba palikti skundą nenagrinėtu;
- pakeisti teritorinės muitinės sprendimą;
- iš dalies panaikinti teritorinės muitinės sprendimą;
- panaikinti teritorinės muitinės sprendimą arba patenkinti skundą.

Taigi, analizuojamu laikotarpiu Muitinės departamentas iš esmės išnagrinėjo 820 skundų, tačiau tik 202 sprendimai buvo apskųsti teismui, o tai sudaro vidutiniškai 24,63 procento (2 paveikslas).



2 pav. Muitinės departamento sprendimų apskundimo teismui procentinė išraiška

Apibendrinant muitinės ir mokestinių ginčų nagrinėjimo rezultatus, pastebima, kad asmenims bylinėtis ir nuginčyti Muitinės departamento sprendimus yra sudėtinga. Tai atsispindi 3 paveiksle.



3 pav. Maitinės departamento laimėtų ir pralaimėtų bylų Lietuvos vyriausiojo administracinio teisme santykis

### 3.1. Maitinės ginčų analizė

Atsižvelgiant į ginčo objektą, galime išskirti tokius pagrindinius maitinės ginčus:

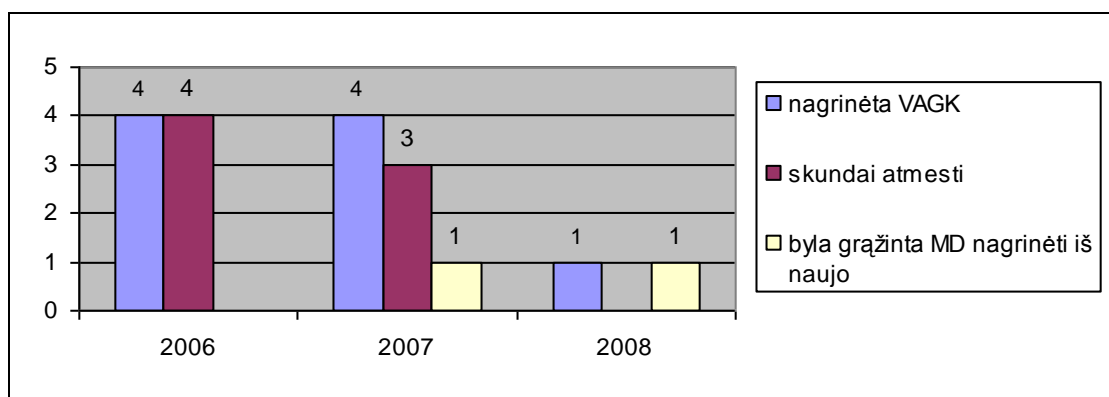
- dėl mokestinės prievolės priverstinio išieškojimo;

Maitinės ginčus dėl priverstinio mokesčių išieškojimo, atsižvelgiant į ginčo subjektą, galime suskirstyti į tokias grupes:

- išieškojimas iš tiesioginio skolininko;
- išieškojimas iš laiduotojo/garanto;
- išieškojimas kitos valstybės naudai.
- dėl duomenų taisymo;
- dėl pareigūnų veiksmų;
- kiti maitinės ginčai.

Pažymėtina, kad maitinės ginčai dėl pareigūnų veiksmų ir į ketvirtą kategoriją (kiti maitinės ginčai) patenkantys ginčai (dėl įvairių leidimų išdavimo ar panaikinimo, dėl patikimo asmens statuso suteikimo ar panaikinimo, dėl maitinėje įformintų dokumentų pripažinimo negaliojančiais, dėl Maitinės laboratorijos tyrimų protokolų ir kt.) darbe nebus plačiau analizuojami, kadangi jie sudaro labai nedidelę visų maitinės ginčų dalį.

Išanalizavus maitinės ginčų, išnagrinėtų Maitinės departamente, tolimesnio apskundimo Vyriausiajai administracinių ginčų komisijai rezultatus, konstatuotina, kad 2006 metais šioje institucijoje buvo išnagrinėti 4 skundai dėl Maitinės departamento sprendimų, 2007 metais – 4, o 2008 m. sausio – rugsėjo mėn. – 1. Pažymėtina, kad iš 9 asmenų skundų 7 buvo atmesti kaip nepagrįsti, o 2 bylos grąžintos Maitinės departamentui nagrinėti iš naujo. Šių ginčų rezultatus matome 4 paveiksle.



4 pav. Muitinės ginčų nagrinėjimo Vyriausioje administracinių ginčų komisijoje rezultatai

### 3.1.1. Muitinės ginčai dėl mokestinės prievolės priverstinio išieškojimo

Savanoriškas mokesčių sumokėjimas – tai mokesčių teisės normomis numatytų mokesčių mokėtojų teisių ir pareigų įgyvendinimas. Mokestinės prievolės nevykdymas įstatymų numatyta tvarka yra neigiamas mokesčio mokėtojo veiksmas, todėl jis turi būti paremtas nuolatine, kvalifikuota mokesčių apskaičiavimo kontrole. Siekiant užtikrinti lėšų gavimo kontrolę, lėšos pripažįstamos gautomis tik tuo momentu, kai jos yra įskaitomos muitinės mokesčių surenkamąją sąskaitą<sup>30</sup>, o banko išrašas laikomas lėšų gavimą patvirtinančiu dokumentu. Nors ir kaip valstybė stengtųsi užtikrinti bei skatintų savanorišką mokesčių sumokėjimą nustatytais terminais, tačiau visuomet atsirastų atvejų, kai mokesčiai (dažnai ir ne nuo mokesčio mokėtojo priklausančių priešasčių) nebus sumokami. Tokiems atvejams įstatymuose numatytas priverstinis mokesčių išieškojimo mechanizmas. Muito mokestinė nepriemoka išieškoma nedelsiant suėjus sumokėjimo terminui, vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso 3 skyriaus nuostatomis, t.y., jeigu mokėtina muito suma nebuvo sumokėta per nustatytą 10 dienų laikotarpį, muitinė turi pasinaudoti visomis galiojančių teisės aktų jai suteiktomis teisėmis, įskaitant vykdymą, kad būtų užtikrintas minėtos sumos sumokėjimas.<sup>31</sup> Išieškoti PVM bei akcizą muitinė įgyja teisę, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 105 straipsnio nuostatomis. Šių sumų priverstinis išieškojimas turi būti pradėtas nedelsiant, bet ne vėliau kaip per 20 kalendorinių dienų nuo teisės išieškoti šiuos mokesčius įgijimo.

Mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo būdai numatyti Mokesčių administravimo įstatymo 106 straipsnio 1 dalyje:

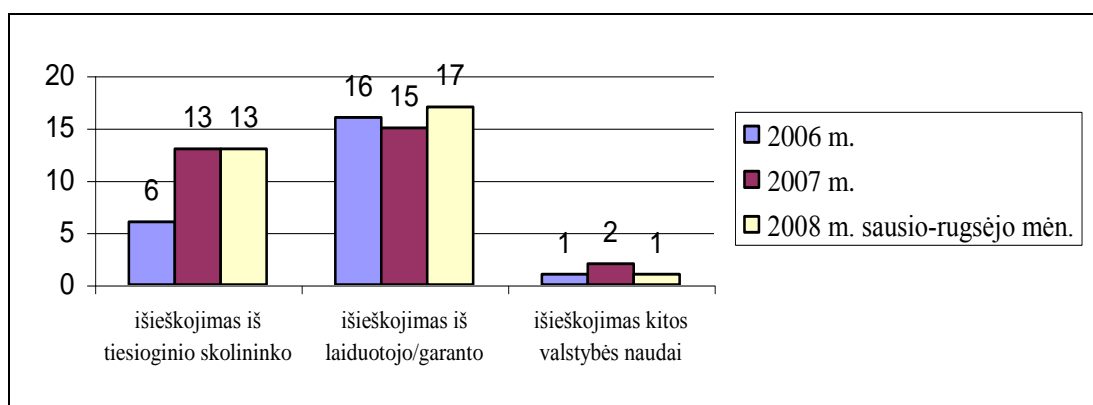
<sup>30</sup> Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas// Valstybės žinios, 2001, Nr. 99-3515; Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymas// Valstybės žinios, 1999, Nr. 97-2775; 2003, Nr. 61-2753.

<sup>31</sup> 1992-10-12 Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, 232 straipsnio 1 dalis. [http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=35216&p\\_query=&p\\_tr2=2](http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=35216&p_query=&p_tr2=2); prisijungimo laikas: 2008-11-19

- duodant kredito įstaigai nurodymą priverstinai nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos;
- pateikiant laiduotojui arba garantui reikalavimą įvykdyti mokesčių mokėtojo prievolę ir už mokesčių mokėtoją sumokėti mokestinę nepriemoką;
- duodant kredito įstaigai nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš laiduotojo arba garanto sąskaitos, jei laiduotojas arba garantas nevykdo reikalavimo sumokėti minėtas sumas;
- priimant sprendimą dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo iš mokesčių mokėto, laiduotojo arba garanto turto.

Kaip matome, pirmasis ir paskutinis mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo būdai skirti išieškoti skolą iš tiesioginio skolininko, o antrasis ir trečiasis – iš laiduotojo ir garanto. Muitinei priėmus vieną iš pirmiau nurodytų sprendimų, asmuo (tiesioginis skolininkas, laiduotojas ar garantas), kurio atžvilgiu buvo priimtas sprendimas, įgyja teisę jį apskūsti. Atsižvelgiant į tai, kurio asmens atžvilgiu yra priimamas sprendimas išieškoti mokestinę nepriemoką, muitinės ginčus galima skirti į dvi kategorijas, t.y. ginčus dėl mokestinės prievolės priverstinio išieškojimo iš tiesioginio skolininko ir ginčus dėl mokestinės prievolės priverstinio išieškojimo iš laiduotojo arba garanto. Kita kategorija muitinės ginčų dėl mokestinės prievolės priverstinio išieškojimo atsiranda tuomet, kai Lietuvos muitinė priverstinį skolos išieškojimą vykdo pagal kitos valstybės prašymą, t.y. skola asmeniui įregistruojama kitoje ES valstybėje narėje, o išieškojimas perduodamas Lietuvos muitinei.

Apžvelgiant muitinės ginčus dėl mokestinės prievolės priverstinio išieškojimo pažymėtina, kad per 2006 – 2008 m. sausio-rugsėjo mėn., Muitinės departamente buvo gauti 85 asmenų skundai, t.y. 2006 m. – 23, 2007 m. – 30 ir 2008 m. sausio-rugsėjo mėn. – 31 skundai. Šios kategorijos ginčų detalizacija pagal ginčo subjektą pateikta 5 paveiksle.



5 pav. Muitinės ginčų dėl mokestinės prievolės priverstinio išieškojimo detalizacija pagal ginčo subjektą

### **3.1.1.1. Muitinės ginčai dėl mokestinės prievolės priverstinio išieškojimo iš tiesioginio skolininko**

Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 9 dalis numato, jog mokesčio nepriemoka - mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėta mokesčio suma. Pagal šią normą mokesčio nepriemokos sąvokos esminis požymis yra laikas, per kurį turi būti sumokėtas įstatymo nustatytas mokestis. Mokesčio nesumokėjimas per tam tikrą laiką yra faktas, kurio pagrindu mokesčių administratorius turi teisę priimti sprendimą dėl mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo.

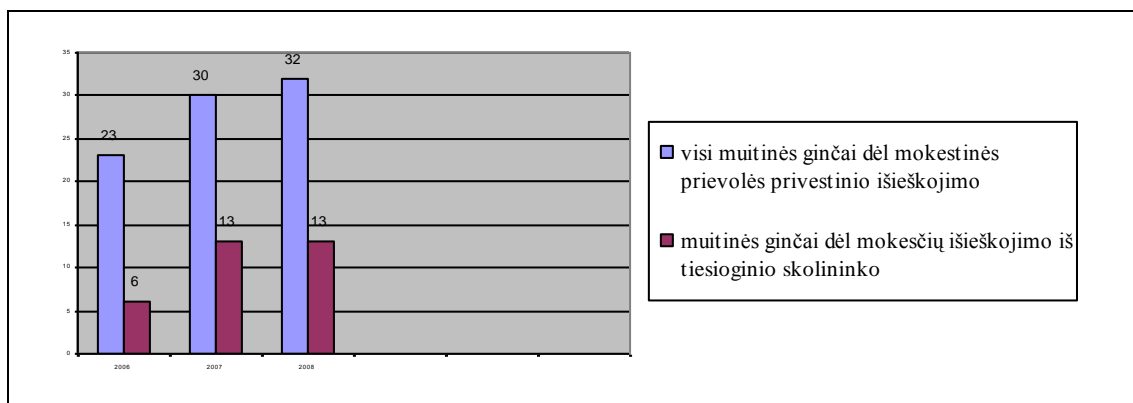
Mokesčių administratorius laiku nesumokėtą mokestinę prievolę pirmiausia išieško iš tiesioginio skolininko, t.y. mokesčio mokėtojo, duodant kredito įstaigai nurodymą nurašyti mokestinės nepriemokos sumas iš asmens sąskaitos, o po to priimant sprendimą dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo iš mokesčių mokėtojo turto. Šis mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo būdas taikomas tuomet, jeigu mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymo nustatyta tvarka nesumokėjo mokesčio ir su juo susijusių sumų arba jeigu mokesčių administratoriui priėmus sprendimą, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, yra pavojus, kad mokesčių mokėtojas jam priklausanti turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra konstatavęs, kad kiekvienu konkrečiu atveju Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 4 dalies taikymo (turto arešto) pagrįstumui būtina pateikti teismui įrodymus, patvirtinančius šioje normoje nurodytų galimų neigiamų arešto netaikymo pasekmių realumą.<sup>32</sup>

Apibendrinant muitinės ginčus dėl priverstinio mokesčių išieškojimo iš tiesioginio skolininko, pažymėtina, kad mokesčių mokėtojas, skųsdamas šios kategorijos muitinės sprendimus, neturi teisės ginčyti įregistruotos mokestinės nepriemokos pagrįstumo, šiuo atveju turi būti skundžiami mokesčių administratoriaus veiksmai, ar pagrįstai ir teisėtai vykdomas priverstinis išieškojimas, t.y. ar mokesčių administratorius sprendimo priėmimo metu buvo įgijęs teisę priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką, ar turėjo teisę nukreipti priverstinį išieškojimą į mokesčio mokėtojo turtą.

Muitinės departamente, skundų dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo iš tiesioginio skolininko 2006 metais gauti 6 skundai, 2007 metais – 13 skundų, o 2008 m. sausio-rugsėjo mėn. – 13 skundų. 6 paveiksle pavaizduota, kokią dalį sudaro šios kategorijos muitinės ginčai sudaro muitinės ginčiuose dėl priverstinio išieškojimo.

---

<sup>32</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. lapkričio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-11-2153/2006// <http://www.lvat.lt/Default.aspx?item=nutartFast&lang=1>; prisijungimo laikas: 2008-11-20



6 pav. Muitinės ginčai dėl priverstinio mokesčių išieškojimo iš tiesioginio skolininko

### 3.1.1.2. Muitinės ginčai dėl mokesstinės prievolės išieškojimo iš laiduotojo arba garanto

Vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso 189 straipsnio 1 dalimi, jeigu, vadovaudamasi muitinės veiklos taisyklėmis, muitinė reikalauja pateikti garantiją, užtikrinančią skolos muitinei sumokėjimą, tokią garantiją turi pateikti asmuo, privalantis arba galintis sumokėti tą skolą. Garantiją galima pateikti vienu iš šių būdų:

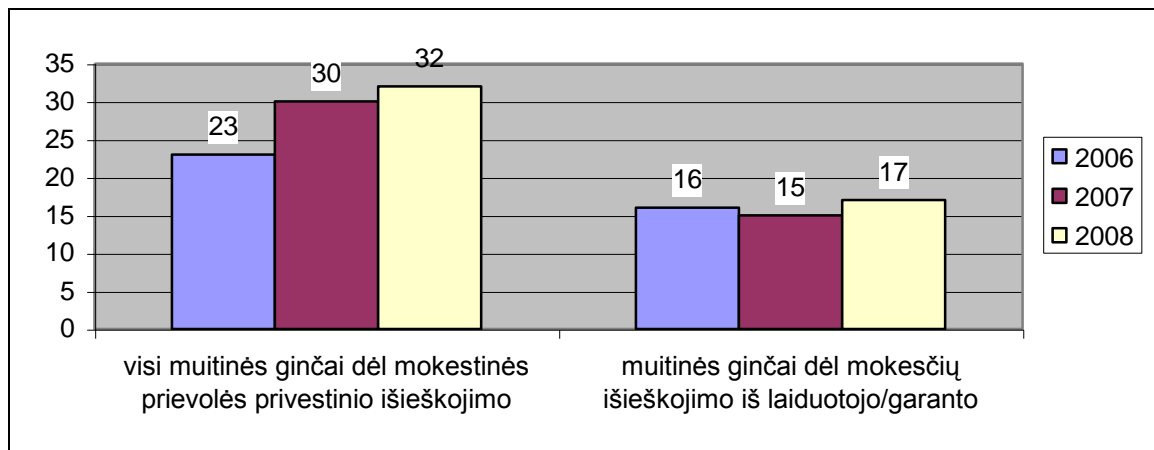
- sumokant piniginių užstatą, arba
- garantuojant garantui, kuris turi raštu įsipareigoti solidariai su skolininku sumokėti skolą

skolą muitinei sudarančią pinigų sumą, už kurią pateikta garantija, jeigu šią skolą bus privaloma sumokėti.

Teisinė prievolė (pareiga) mokėti muitų ir importo mokesčius garantui atsiranda nuo to momento, kai tiesioginis skolininkas nesumoka įregistruotos mokesstinės prievolės ir muitinė garantui pateikia atitinkamą reikalavimą (pretenziją). Šia pretenzija garantui nėra nustatinėjama skola muitinei bei jos dydis, o ja yra išreiškiamas tik prievolės sumokėti kitu administraciniu aktu (sprendimu įregistruoti skolą) jau nustatytą skolą perėjimas kitam asmeniui (garantui). Muitinės pretenzijoje garantui nurodoma skolos suma priklauso nuo sprendime dėl skolos muitinei įregistravimo nustatytos skolos sumos ir savo esme negali būti pakeista, nepakeitus sprendimo dėl skolos įregistravimo.

Garantui neįvykdžius šios prievolės, ar ją įvykdžius netinkamai, muitinė įgyja teisę išieškoti skolą įstatymo nustatyta tvarka prieš garanto valią, t.y. duodant kredito įstaigai nurodymą nurašyti mokesstinės nepriemokos sumas iš laiduotojo arba garanto sąskaitos arba priimant sprendimą dėl priverstinio mokesstinės nepriemokos išieškojimo iš laiduotojo arba garanto turto. Pažymėtina, kad muitinė reikalavimą garantui gali pateikti tik išduotos garantijos ribose, t.y. negalima reikalauti iš garanto sumokėti didesnę mokesčių sumą nei jis garantavo.

Muitinės departamente skundų dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo iš laiduotojo/garanto 2006 metais gauta 16 skundų, 2007 metais – 15 skundų, o 2008 m. sausio-rugsėjo mėn. – 17 skundų. 7 paveiksle pavaizduota, kokią dalį sudaro šios kategorijos muitinės ginčai sudaro visų muitinės ginčų dėl priverstinio išieškojimo atžvilgiu.



7 pav. Muitinės ginčai dėl priverstinio mokesčių išieškojimo iš laiduotojo/garanto

### 3.1.1.3. Muitinės ginčai dėl mokesčių išieškojimo kitos valstybės naudai

Europos Taryba 1976 m. kovo 15 d. priėmė direktyvą Nr. 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo.<sup>33</sup> Europos Sąjungos institucijų direktyvos nėra tiesioginio taikymo teisės aktai, jų nuostatos nacionalinėje teisėje realizuojamos per valstybių narių priimamus vidaus teisės aktus, todėl minėtos direktyvos nuostatos Lietuvos teisinėje sistemoje yra įgyvendintos 2003 m. spalio 16 d. priėmus Lietuvos Respublikos pagalbos Europos Sąjungos valstybių narių institucijoms išieškant reikalaujamas skolas, susijusias su rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis pinigų sumomis, teikimo ir naudojimosi kitų Europos Sąjungos valstybių narių institucijų teikiama pagalba išieškant minėtas pinigų sumas įstatymą, kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d.<sup>34</sup> Remiantis šiuo teisės aktu nuostatomis, Lietuvos mokesčių administratorius turi galimybę kreiptis į kitos valstybės

<sup>33</sup> 1976-03-15 Europos Tarybos direktyva Nr. 76/308/EEB “Dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo”// [http://eur-lex.europa.eu/Result.do?T1=V1&T2=1976&T3=308&RechType=RECH\\_naturel&Submit=Ie%C5%A1koti](http://eur-lex.europa.eu/Result.do?T1=V1&T2=1976&T3=308&RechType=RECH_naturel&Submit=Ie%C5%A1koti); prisijungimo laikas: 2008-11-20

<sup>34</sup> Lietuvos Respublikos pagalbos Europos Sąjungos valstybių narių institucijoms išieškant reikalaujamas skolas, susijusias su rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis pinigų sumomis, teikimo ir naudojimosi kitų Europos Sąjungos valstybių narių institucijų teikiama pagalba išieškant minėtas pinigų sumas įstatymas//Valstybės Žinios, 2003, Nr.104-4650

narės kompetentingą instituciją, kad ši išieškotų mokestinę nepriemoką iš šioje valstybėje turimo skolininko turto. Bendradarbiavimas yra abipusis – Lietuvos mokesčių administratorius taip pat išieško mokesčines nepriemokas kitos valstybės naudai: prašymuose dėl pagalbos išieškant mokesčius nurodytos sumos, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 29 straipsnio 3 dalimi, išieškomos ta pačia tvarka kaip ir mokestinės nepriemokos Lietuvos valstybės ar savivaldybių biudžetams ar pinigų fondams. Pažymėtina, kad pastaruoju atveju Lietuva tik vykdo užsienio valstybės reikalavimą išieškoti reikalaujamas sumas, kurios jau įregistruotos kitoje užsienio valstybėje.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nagrinėdamas šios kategorijos bylas yra konstatavęs, kad išieškant reikalaujamas skolas, susijusias su rinkliavomis, mokesčiais ir kitomis pinigų sumomis, pagal ES valstybės narės prašymą, pagrindas pradėti išieškojimo procedūrą kitoje ES valstybėje narėje yra prašančiosios šalies kompetentingos institucijos sprendimas, kuriuo leidžiama išieškoti skolą pareiškėjo valstybėje. Toks sprendimas pripažįstamas, t. y. sutinkama, jog jis yra galiojantis Lietuvos Respublikoje. Pastaroji Įstatymo norma reiškia, kad kompetentinga Lietuvos institucija nebevertina kompetentingos valstybės, ES narės, institucijos pateikto sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo ir, nesant teisės aktais numatytų išimčių, jį vykdo.<sup>35</sup> Taigi, ginčyti pačios mokestinės prievolės įregistravimo teisėtumą ir pagrįstumą Lietuvoje nėra jokio teisinio pagrindo, tai turi būti atlikta toje užsienio valstybėje, kurioje minėta mokestinė prievolė įregistruota. Pažymėtina, kad vien prašančios valstybės sprendimo imtis išieškojimo veiksams pagal nacionalinius teisės aktus nepakanka. Būtinai dar vienas sprendimas - Lietuvos Respublikos kompetentingos institucijos sprendimas, tolygus sprendimams dėl tiesioginių asmenų įsiskolinimų išieškojimo. Būtent šio sprendimo pagrįstumas ir teisėtumas gali būti ginčijamas teisės aktų nustatyta tvarka.

Kaip jau buvo minėta pirmiau, prašymą priėmusi šalis neturi teisinio pagrindo peržiūrėti prašančios šalies sprendimo dėl mokesčių išieškojimo iš konkretaus asmens, todėl skolą sumokėti privalantis asmuo turi galimybę ginčyti tik mokesčių administratoriaus veiksmų pagrįstumą ir teisėtumą, kuriuos jis atlieka priverstinio skolos išieškojimo metu, t.y. ar pagrįstai mokesčių administratorius priima sprendimą nurašyti ne ginčo tvarka iš mokesčių mokėtojo sąskaitų kredito įstaigoje, nukreipti išieškojimą į mokesčio mokėtojo turtą ir t.t.

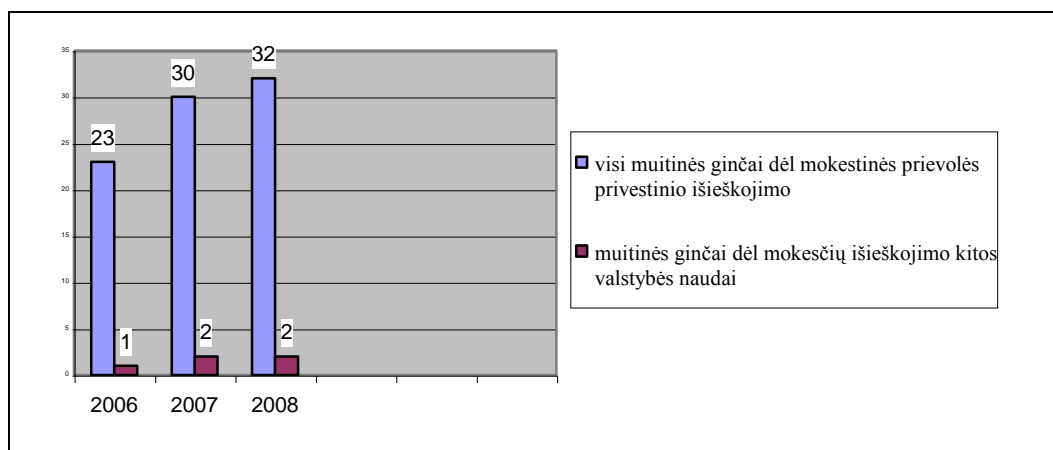
Kaip matome pagrindinis šių munitinės ginčų nuo munitinės ginčų dėl priverstinio mokesčių išieškojimo iš tiesioginio skolininko skirtumas yra tas, kad skolą išieškoti leidžiantis dokumentas yra priimtas ne Lietuvos Respublikos, o užsienio valstybės kompetentingų institucijų ir pats išieškojimas yra atliekamas tik esant užsienio valstybės prašymui.

---

<sup>35</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. balandžio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>14</sup>-398/2007.// <http://www.lvat.lt/Default.aspx?item=nutartFast&lang=1>; prisijungimo laikas: 2008-11-20



Pažymėtina, kad per 2006 metus šios kategorijos muitinės ginčų Muitinės departamente buvo nagrinėtas 1 skundas, 2007 metais – 2 skundai, o 2008 m. sausio-rugsėjo mėn. – 1 skundas. 2007 metais vienas Muitinės departamento sprendimas buvo apskųstas Vyriausiajai administracinių ginčų komisijai, kuri mokesčių mokėtojo skundą atmetė kaip nepagrįstą. 8 paveiksle pavaizduota, kokią dalį sudaro šios kategorijos muitinės ginčai sudaro visų muitinės ginčų atžvilgiu.



8 pav. Muitinės ginčai dėl priverstinio mokesčių išieškojimo kitos valstybės naudai

### 3.1.2. Muitinės ginčai dėl duomenų taisymo

Duomenų taisymo muitinėje įformintuose dokumentuose taisyklės patvirtintos Muitinės departamento direktoriaus 2003 m. rugsėjo 18 d. įsakymu Nr. 1B-835.<sup>36</sup> Šios taisyklės nustato muitinėje įformintų dokumentų taisymą nustatyta tvarka užbaigus jų muitinį įforminimą (išleidus prekes). Vadovaujantis šiomis taisyklėmis gali būti taisomi:

muitinėje įforminti dokumentai:

- bendrojo administracinio dokumento rinkiniai;
- muitinės deklaracijų, pateiktų naudojantis automatinio duomenų apdorojimo techninėmis priemonėmis, rašytinės kopijos;
- muitinės sąskaitos pašto siuntos gavėjui;
- bendrosios deklaracijos rinkiniai;
- suvestinės deklaracijos;
- muitinės vertės deklaracijos;
- dokumentai, kurie teisės aktų, reglamentuojančių supaprastintų procedūrų taikymą, nustatyta tvarka naudojami muitinės procedūrai arba kitam muitinės sankcionuotam veiksmui įforminti;

<sup>36</sup> 2003-09-18 Muitinės departamento direktoriaus įsakymas Nr. 1B-835 "Dėl duomenų taisymo muitinėje įformintuose dokumentuose taisyklių patvirtinimo"// Valstybės Žinios, 2003, Nr. 90-4094

➤ Muitinės departamento nustatytos formos dokumentai, kuriais pasirenkama muitinės procedūra (muitinės sankcionuotas veiksmas) ir (arba) pateikiama informacija apie prekes, reikalinga muitinės procedūrai ar kitam muitinės sankcionuotam veiksmui įforminti; arba muitinės išduoti leidimai:

- laikinai įvežti (išvežti) prekes;
- laikinai įvežti (išvežti) perdirbti prekes;
- perdirbti prekes muitinei prižiūrint;
- galutiniam vartojimui.

Prašymas pateikiamas tai teritorinei muitinei, kuriai priklausančioje muitinės įstaigoje buvo įforminti (išduoti) prašomi taisyti (papildyti) dokumentai. Minėtos taisyklės nustato pareigą prašymą teikiantiems asmenims kartu su prašymu teritorinei muitinei pateikti dokumentus, pagrindžiančius taisymo (papildymo) būtinumą (pvz., sąskaitą-faktūrą, prekių kilmės dokumentus, prekių patikrinimo aktus, naujus kompensacinių produktų išeigos apskaičiavimus, sutarties papildymą (pakeitimą) ir pan.). Būtent nuo kartu su prašymu pateiktų dokumentų ir priklauso, ar pagrįstas yra prašymas ir jis turi būti tenkinamas, ar atmetamas kaip nepagrįstas. Be abejo, teritorinė muitinė, vadovaudamasi Bendrijos muitinės kodekso 14 straipsniu, turi teisę pareikalauti papildomos informacijos (dokumentų), jeigu pateiktų duomenų nepakanka prašymui taisyti (papildyti) muitinėje įformintam dokumentui pagrįsti bei tyrimui dėl prašymo taisyti (papildyti) muitinėje įformintą dokumentą pagrįstumo atlikti. Tačiau pažymėtina, kad tai muitinės teisė, o ne pareiga.

Muitinės departamente 2006 metais gauti 6 skundai dėl teritorinių muitinių priimtų sprendimų, kuriais netenkinti prašymai taisyti muitinėje įformintų dokumentų duomenis, 2007 metais – 9 skundai, o 2008 m. sausio-rugsėjo mėn. – 2 skundai.

### **3.2. Mokestinių ginčų analizė**

Atsižvelgiant į ginčo objektą, mokestinius ginčus galime suskirstyti į tokias pagrindines grupes, tai mokestiniai ginčai dėl:

- prekių muitinės vertės nustatymo;
- prekių kilmės nustatymo;
- prekių klasifikavimo;
- santykių, susijusių su Bendrijos muitiniu tranzitu;
- atleidimo nuo baudų ir delspinigių;

Tai pagrindinės mokestinių ginčų kategorijos, tačiau pažymėtina, kad dažnai mokestinį ginčą negalime priskirti vienai ar kitai grupei, nes jis turi ne vieną ginčo objektą, o kelis.

Pavyzdžiui, teritorinė muitinė priima sprendimą, kuriuo mokesčių mokėtojai įregistruota mokesstinė nepriemoka dėl nebaigtos Bendrijos muitinio tranzito procedūros, t.y. mokesčių mokėtojas nepateikė muitinei įrodymų, kad tranzitu gabentos prekės išvežtos iš Bendrijos muitų teritorijos. Mokesčių mokėtojas skųsdamas tokį teritorinės muitinės sprendimą kartu skundžia ne tik nebaigtos muitinės procedūros faktą, bet dažnai nesutinka ir muitinės nustatyta neišgabentų prekių muitine verte, nuo kurios skaičiuojami mokesčiai. Taigi, kaip matome, šio mokesstinio ginčo negalime priskirti kuriai nors vienai grupei, nes ginčas turi du objektus (nebaigto Bendrijos tranzito faktas ir prekių muitinė vertė).

Atkreiptinas dėmesys į paskutinę išskirtą mokesčių ginčų kategoriją, t.y. ginčus dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių. Nors mokesčių administratoriaus sprendimai atleisti/neatleisti nuo apskaičiuotų delspinigių ar paskirtos baudos savo prasme nepatenka į mokesstinio ginčo sampratą, tačiau Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 3 dalis ir 141 straipsnio 4 dalis numato, kad jų apskundimui taikoma ta pati tvarka kaip ir mokesčiniams ginčams. Taigi, apskundus mokesčių administratoriaus sprendimą neatleisti nuo baudos ir/ar delspinigių, yra inicijuojamas mokesstinis ginčas.

### **3.2.1. Mokesčiai ginčai dėl prekių muitinio įvertinimo**

Prekių muitinė vertė - svarbiausias muitų tarifų elementas. Prekių muitinės vertės apskaičiavimo taisyklių ir normų nustatymas, jų laikymasis atliekant muitinės procedūras ir kontrolę yra aktualus ir turi didelę reikšmę šalies ūkiui, kadangi nuo teisingai ir tiksliai nustatytos importuojamų prekių muitinės vertės, kuri yra importo ar eksporto muitų ir mokesčių apskaičiavimo pagrindas, priklauso įplaukos į Europos Sąjungos ir Lietuvos Respublikos biudžetą.

Muitinio įvertinimo, kaip daugumos ir kitų tarptautinės prekybos sričių, reglamentavimo principai ir taisyklės nustatytos daugiašaliuose valstybių derybų dėl prekybos raunduose priimtuose susitarimuose.<sup>37</sup> Pagrindiniai teisės aktai, kurie nustato vienodas muitinio įvertinimo taisykles, normas, taikomas visose ES valstybių muitinėse, yra Bendrijos muitinės kodeksas (28-36 straipsniai) ir Įgyvendinimo nuostatos (141-181a straipsniai). Importuojamų prekių muitinės vertės nustatymą taip pat reglamentuoja Europos Teisingumo Teismo sprendimai ir Muitinės kodekso komiteto Muitinio įvertinimo pakomitečio komentarai, išvados, kurios paaiškina atskiras Bendrijos muitinės kodekso straipsnių nuostatas, jų taikymą.

Vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso 29 straipsniu, importuojamų prekių muitine verte laikoma sandorio vertė, t. y. pinigų suma, realiai sumokėta ar priklausanti sumokėti už prekes, parduotas eksportui į importuojančios šalies muitų teritoriją. Kai importuojamų prekių muitinė vertė

negali būti nustatoma pagal Bendrijos muitinės kodekso 29 straipsnio nuostatas, jo 30-31 straipsniuose numatyti kiti prekių muitinio įvertinimo metodai: tapačių prekių, panašių prekių, dedukcinis, sumavimo ar rezervinis. Taikant tapačių ar panašių prekių muitinio įvertinimo metodus, prekių muitine verte laikoma tapačių ar panašių prekių, parduotų eksportui į Bendriją ir eksportuotų tuo pačiu arba maždaug tuo pačiu metu kaip ir prekės, kurių vertė nustatinėjama, sandorio vertė. Taikant dedukcinį muitinio įvertinimo metodą, nustatoma prekės vertė, nustatyta pagal prekių vieneto kainą, už kurią Bendrijoje su pardavėjais nesusijusiems asmenims parduotas didžiausias bendras importuotų prekių ar tapačių arba panašių importuotų prekių kiekis. Sumavimo metodo atveju importuojamų prekių muitinei vertei nustatyti taikoma apskaičiuota vertė (t. y. vertės nustatymas paremtas eksportuotojo prekės gamybos kaštais). Kai nė vienas iš pirmiau apibūdintų metodų negali būti pritaikytas, muitinė vertė nustatoma vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso 31 straipsnio nuostatomis, t.y. remiantis duomenimis, kuriuos galima gauti Bendrijoje. Šis paskutinis muitinio įvertinimo metodų hierarchijoje dar yra vadinamasis rezerviniu metodu.

Muitinės departamentas 2004 m. balandžio 28 d. įsakymu Nr. 1B-431 patvirtino Importuojamų prekių muitinio įvertinimo kontrolės taisyklės,<sup>38</sup> kurių 12 punktą nustato pareigą mokesčių mokėtojai pateikti dokumentus deklaruojamai muitinei vertei pagrįsti. Pagrindiniai dokumentai, atsižvelgiant į taikomą muitinio įvertinimo metodą, yra tokie:

- sąskaita-faktūra (invoice), jeigu deklaruojamų prekių muitiniam įvertinimui taikytinas sandorio vertės metodas;
- prekių įsigijimo dokumentas, jeigu prekių muitiniam įvertinimui sandorio vertės metodas netaikytinas;
- transporto dokumentas, su kuriuo gabenamos prekės, priklausomai nuo prekių pristatymo sąlygų (gabenimo maršrutas, draudimo, krovimo, perkrovimo išlaidos).

Analizuojant šios kategorijos mokestinius ginčus, pažymėtina, kad mokesčių mokėtojai dažniausiai prekes deklaruoja taikydami sandorio vertės muitinio įvertinimo metodą. Tikrinant prekių deklaruotos muitinės vertės pagrįstumą, muitinei tenka pareiga patikrinti:

- ar muitiniam informinimui ir deklaruotai prekių sandorio vertei ir jos elementams pagrįsti pateikti dokumentai ir jų duomenys yra teisingi, išsamūs ir neprieštarauja vieni kitiems;
- ar importuotojo deklaruota prekių muitinė vertė yra reali, palyginti su kitų importuotojų deklaruotomis tapačių ar panašių prekių sandorio vertėmis.

Taigi, pagrindinis importuojamų prekių sandorio vertės realumo kontrolės būdas - deklaruotos sandorio vertės palyginimas su kitų importuotojų deklaruotomis tapačių ar panašių

---

<sup>37</sup> Bendrasis Susitarimas dėl muitų tarifų ir prekybos (GATT 1994)// Valstybės žinios. 2001, Nr. 46-1620

<sup>38</sup> 2004-04-28 Muitinės departamento generalinio direktoriaus įsakymas Nr. 1B-431 "Dėl Importuojamų prekių muitinio įvertinimo kontrolės taisyklių patvirtinimo"//Valstybės žinios, 2004, Nr. 70-2475

prekių kainomis. Ši informacija kaupiama Prekių muitinio įvertinimo (toliau - PREMI) duomenų bazėje, kuri reguliariai atnaujinama remiantis trijų paskutinių mėnesių duomenimis. Rinkos sąlygomis, preziumuojant sandorių šalių sąžiningumą sudarant ir vykdant sandorį, sandorio vertė, t.y. pinigų suma, sumokėta arba priklausanti sumokėti už prekes, neturėtų žymiai skirtis nuo prekių muitinio įvertinimo duomenų bazėje esančių tapačių ar panašių prekių verčių. Tais atvejais, kai importuotų prekių sandorio kaina labai skiriasi nuo PREMI duomenų bazėje esančių tapačių (panašių) prekių kainų, darytina išvada, kad prekių pardavimui arba jų kainai galėjo turėti įtakos tam tikros sąlygos ar aplinkybės, kurių poveikio prekių pardavimo sandorio vertei neįmanoma nustatyti, ir tai yra pagrindas netaikyti sandorio vertės metodo.<sup>39</sup>

➤ Sandorio vertei pagrįsti muitinė turi teisę reikalauti papildomos informacijos ir dokumentų, būtinų prekių muitinei vertei nustatyti, todėl mokesčių mokėtojas, deklaruodamas importuotų prekių muitinę vertę taikant sandorio vertės metodą, privalo būti pasiruošęs pateikti mokesčių administratoriui ją pagrindžiančius dokumentus, o jų nepateikus, arba nustačius, kad juose esanti informacija yra prieštaringa ir nepagrindžia deklaruotos sandorio muitinės vertės, muitinė turi teisę importuotų prekių muitinę vertę nustatyti nuosekliai taikydama kitus muitinio įvertinimo metodus ir atitinkamai perskaičiuoti importo mokesčius. Tokia nuostata yra įtvirtinta ir Pasaulio prekybos organizacijos Muitinio įvertinimo komiteto „Nutarime dėl atvejų, kai muitinės tarnybos turi pagrindo abejoti deklaruojamos vertės teisingumu ar tikslumu“, t.y. jei muitinei, surinkusiai informaciją dėl muitinės vertės teisingumo, išlieka pagrįstų abejonių dėl deklaruojamos vertės teisingumo ar tikslumo, galima teigti, kad importuojamų prekių muitinė vertė negali būti nustatyta pagal sandorio vertę.<sup>40</sup>

Muitinės departamente 2006 metais gauti 54 skundai mokestiniuose ginčiuose dėl prekių muitinio įvertinimo, 2007 metais – 70 skundų, o 2008 m. sausio – rugsėjo mėn. 45 skundai.

### **3.2.2. Mokestiniai ginčai dėl prekių kilmės**

Lietuvai perėmus ES prekybos režimą, santykiai su trečiosiomis šalimis yra reguliuojami atsižvelgiant į prekybos liberalizavimą daugiašaliu mastu (PPO derybų raundas), regioniniu (ES dvišalės ir regioninės preferencinės prekybos sutartys) bei vienašaliu pagrindu (ES bendroji preferencijų sistema). Europos Bendrija taiko preferencinius importo muitus pagal Bendrųjų preferencijų sistemą (BPS) arba sudarytas preferencinės prekybos sutartis. Taigi, visais atvejais,

<sup>39</sup> Teisės aiškinimo taisyklės// <[http://www.lvat.lt/?item=law\\_rule](http://www.lvat.lt/?item=law_rule) >; prisijungimo laikas: 2008-10-30

<sup>40</sup> Nutarimas dėl atvejų, kai muitinės tarnybos turi pagrindo abejoti deklaruojamos vertės teisingumu ar tikslumu// [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:21994A1223\(20\):LT:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:21994A1223(20):LT:HTML); prisijungimo laikas:2008-10-30

nustatant maito tarifą (trečiųjų šalių ar preferencinį), taikytiną apmokestinant importuojamas prekes, būtina nustatyti ir įrodyti prekių kilmę, kuri gali būti:

- nepreferencinė (nelengvatinė) arba
- preferencinė (lengvatinė).

Tam, kad tarp susitariančių šalių užsienio prekyba vyktų sklandžiai ir importuojant tokias prekes, kurioms taikomos preferencijos, reikalinga nustatyti vieningas susitarimuose numatytų produktų gamybos taisykles, pagal kurias jie įgytų susitariančios šalies kilmės statusą. Preferencinės kilmės taisyklės yra susijusios su prekėmis, atgabentomis iš šalių ar jų grupių, su kuriomis ES yra sudariusi susitarimus dėl preferencinės prekybos, o prekėms iš kitų šalių ar jų grupių taikomos nepreferencinės kilmės taisyklės.

***Nepreferencinė prekių kilmė.*** Nepreferencinės kilmės taisyklės reglamentuoja Bendrijos muitinės kodekso 2 skyrius. Jos naudojamos įgyvendinant įvairias prekybos politikos priemones (antidempingas ir išlyginamieji muitai, prekybos draudimai ir apsaugos priemonės, kiekybiniai apribojimai, tarifinės kvotos, viešieji pirkimai ir t.t.). Vykdam Bendrąją žemės ūkio politiką nepreferencine kilme pagrįstos eksporto išmokos už žemės ūkio produktus.

Kilmę įrodantys dokumentai pateikiami Komisijos reglamentuose arba sutartyse nustatytais atvejais. Maitų teisės aktai arba kiti konkrečių sričių dalykus reglamentuojantys Bendrijos teisės aktai nustato, kada privaloma pateikti prekių kilmę įrodantį dokumentą, o Įgyvendinimo nuostatų 47-62 straipsniai nustato nepreferencinės prekių kilmės įrodymų rūšis:

- Bendrosios formos kilmės sertifikatas;
- Tekstilės produktų kilmės sertifikatas;
- Žemės ūkio produktų kilmės sertifikatas.

Tačiau, nepaisant to, kad pateiktas toks dokumentas, muitinė turi teisę, kilus rimtoms abejonėms, reikalauti, kad būtų pateiktas bet kuris papildomas įrodymas, liudijantis, kad nurodyta prekių kilmė tenkina atitinkamų Bendrijos teisės aktų nustatytų taisyklių reikalavimus.

***Preferencinė prekių kilmė.*** Lengvatinės prekių kilmės taisyklės apibrėžia prekių kilmės įgijimo reikalavimus, kuriuos prekės privalo atitikti, kad joms galėtų būti taikomos Bendrijos muitinės kodekso 20 straipsnio 3 dalies d arba e punktuose nurodytos priemonės (lengvatinių tarifų priemonės, nustatytos susitarimais, kuriuos Bendrija yra sudariusi su tam tikromis šalimis arba šalių grupėmis ir kuriose joms suteikta teisė naudotis lengvatinių tarifų režimu arba Bendrija vienašališkai taiko tam tikroms šalims, šalių grupėms arba teritorijoms).

Preferenciniai muitai taikomi, jeigu:

- jie numatyti BPS arba preferencinės prekybos sutartyje;
- pateikiami tinkamai eksporto šalyje išduoti preferencinės kilmės dokumentai;
- preferencinės kilmės dokumentas pateiktas galiojimo laikotarpiu.

ES taiko vienašales preferencijas (tik prekių importui į Bendriją) arba dvišales preferencijas (prekių importui į abi sutarties šalis).

*Vienašalės preferencijos* (tik prekių importui į Bendriją), kitaip tariant, tai Bendroji preferencijų sistema yra išimtis, taikoma didžiausio palankumo šalies principui, kuri turi palengvinti besivystančių šalių prekybą, ją skatinti ir atitikti besivystančių šalių vystymosi, finansavimo ir prekybos poreikius.

Pagrindinis teisės aktas, kurio pagrindu Bendrija taiko Bendrųjų preferencijų sistemą, tai 2005-06-27 Tarybos reglamentas (EB) Nr. 980/2005, dėl bendrųjų tarifų lengvatos sistemos taikymo. Įgyvendinimo nuostatų 80 straipsnis nustato kokius dokumentus asmuo privalo pateikti asmuo deklaruodamas prekes, importuotas iš lengvatos gaunančios šalies, ir jų apmokestinimui taikydamas preferencinius muitų tarifus:

- A formos kilmės sertifikatą;
- Bendrosios formos kilmės sertifikatas;

*Dvišalės preferencijos.* Preferencinė prekių kilmė suteikia teisę taikyti nulinį ar sumažintą muitų tarifą prekiaujant su šalimis su kuriomis sudaryti preferenciniai prekybos režimai. Laisvosios prekybos sutartyse apspręstą preferencinę prekių kilmę įrodo sekantys dokumentai: judėjimo sertifikatas EUR. 1, judėjimo sertifikatas EUR-MED, sąskaitos faktūros deklaracija, arba EUR-MED sąskaitos faktūros deklaracija. Visi šie preferencinę prekių kilmę pagrindžiantys dokumentai yra nustatytos formos ir jų pavyzdžiai bei sąskaitų faktūrų deklaracijų lingvistinės versijos yra pateiktos Įgyvendinimo nuostatų 109 straipsnyje, ir preferencinių susitarimų kilmės protokolų atitinkamuose prieduose.

Taigi, remiantis paminėtu teisiniu reglamentavimu, asmuo importuodamas prekes ir deklaruodamas atitinkamą jų kilmę, jos pagrindimui privalo pateikti prekių kilmės įrodymus, kurie turi tenkinti visas pirmiau paminėtas sąlygas.

Tiek Įgyvendinimo nuostatų 94 bei 122 straipsniuose, tiek preferenciniuose susitarimuose įtvirtintas vėlesnio kilmės įrodymų patikrinimo mechanizmas, kuris gali būti atliekamas atsitiktine tvarka arba kaskart, kai importuojančios valstybės narės muitinės arba lengvatos gaunančios respublikos kompetentingos vyriausybės institucijos turi pagrįstų abejonių dėl šių dokumentų autentiškumo, atitinkamų produktų kilmės statuso arba kitų reikalavimų įvykdymo. Būtent šių patikrinimų pasėkoje yra nustatoma, kad importo metu pateiktų prekių kilmę grindžiančių dokumentų pagrindu preferencijos negali būti taikomos.

Apibendrinant Lietuvos muitinėje išnagrinėtus mokestinius ginčus, kurie kilo dėl prekių kilmės nustatymo, pažymėtina, kad pastaruoju metu daugiausia problemų kyla dėl naudotų automobilių importo iš Šveicarijos Konfederacijos ir Norvegijos, t.y. kai į Bendrijos muitų teritoriją

importuojami Bendrijos kilmės automobiliai. Lietuvos importuotojai deklaruodami minėtą prekę išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrai pateikia prekių kilmės deklaraciją sąskaitoje faktūroje arba prekių judėjimo sertifikataž EUR.1, tačiau muitinė, vėlesnio prekių kilmės dokumentų patikrinimo metu nustato, kad eksportuojančios šalies eksportuotojai neturi ar negali pateikti reikiamų dokumentų šiai kilmei įrodyti.

Dažnai mokesčių mokėtojai skundus grindžia tuo, kad ne dėl jų kaltės eksportuotojai nepateikia muitinei prekių kilmę įrodančių dokumentų, todėl Lietuvos mokesčių mokėtojas neturėtų atsakyti už eksportuotojo neteisingai išduotus dokumentus. Muitinės departamentas savo sprendimuose pažymi, kad būtent importuotojas, t.y. deklarantas, teisės aktų nustatyta tvarka tampa atsakingas už deklaracijoje pateiktos informacijos teisingumą, kartu su deklaracija pateiktų dokumentų tikrumą ir visų prievolių, susijusių su deklaracijoje nurodytos muitinės procedūros taikymo prekėms pradžia įvykdymą. Ši atsakomybė nustatyta Įgyvendinimo nuostatų 199 straipsnio 1 dalyje. Europos Teisingumo Teismas byloje Nr. C-293/04 taip pat konstatavo, kad tam, kas remiasi Reglamente Nr. 2913/92 220 straipsnio 2 dalies b punkto trečiaja pastraipa, iš dalies pakeista Reglamentu Nr. 2700/2000, tenka pareiga pateikti jo reikalavimui patenkinti būtinus įrodymus. Be to, paprastai muitinė, norinti pasiremti šio 220 straipsnio 2 dalies b punkto trečiosios pastraipos pradžia, kad galėtų vykdyti paskesnę išieškiją, turi pateikti įrodymus, kad neteisingi sertifikatai buvo išduoti dėl netikslių eksportuotojo pateiktų faktų. Tačiau kadangi tik dėl eksportuotojo kaltės muitinės negali pateikti būtinų įrodymų, kad prekių judėjimo sertifikatas EUR.1 buvo išduotas remiantis tiksliais ar netiksliais eksportuotojo pateiktais faktais, muitų mokėtojui tenka pareiga įrodyti, kad šis sertifikatas, išduotas trečiosios šalies valdžios institucijų, buvo pagrįstas tiksliais faktais.<sup>41</sup>

Apibendrinant šios kategorijos mokestinius ginčus, nagrinėtus Muitinės departamente, konstatuotina, kad 2006 metais buvo išnagrinėti 44 skundai, iš kurių aukštesnėms institucijom (Mokestinių ginčų komisijai ir/arba teismui) buvo apskūsta 11 Muitinės departamento sprendimų, 2007 metais išnagrinėti 45 skundai, o apskūsta 17 sprendimų, per 2008 m. sausio-rugsėjo mėn. išnagrinėti 26 skundai, iš jų 11 sprendimų apskūsta. Pažymėtina, kad šios kategorijos mokestinių ginčų bylose, nei Mokestinių ginčų komisija, nei teismai nepanaikino nė vieno Muitinės departamento priimto sprendimo.

---

<sup>41</sup> Teisingumo Teismo byla C-293/04 2006 m. kovo 9 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimas// <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:131:SOM:LT:HTML>; prisijungimo laikas: 2008-10-18



### 3.2.3. Mokestiniai ginčai dėl prekių klasifikavimo

Tarifinio reguliavimo priemonių taikymas visų pirma priklauso nuo tarifinio prekių klasifikavimo, todėl prekių klasifikavimas – viena iš svarbiausių muitinės funkcijų. Tarifinis prekių klasifikavimas – tai prekių priskyrimas konkrečiai pozicijai pagal tam tikrą prekių klasifikavimo sistemą. Lietuvoje prekės klasifikuojamos pagal Europos Bendrijos kombinuotąją nomenklatūrą. Nuo to, ar teisingai suklasifikuota prekė, priklauso, ar teisingai pritaikyti muitų tarifai bei kitos tarifinio ir netarifinio reguliavimo priemonės.

Labai svarbu teisingai klasifikuoti prekes. Muitinės deklaracijoje nurodžius neteisingą prekės kodą pagal Kombinuotąją nomenklatūrą bus neteisingai apskaičiuoti tai prekei taikomi mokesčiai (bus permokėta arba dalis mokesčių iš vis nebus sumokėta), atsiras teisės aktų pažeidimo tikimybė. Tai susiję su tuo, kad egzistuoja labai daug panašių prekių, tačiau taikomi skirtingi mokesčių dydžiai ir jos turi būti klasifikuojamos skirtingose Kombinuotosios nomenklatūros subpozicijose. Suprantama, kad, esant tokiai situacijai, importuotojas stengsis nurodyti jo įvežamai prekei tokį kodą, kuriam taikomi mažesni mokesčiai ir gabenimui netaikomi draudimai ir/ar apribojimai.

Vienas iš prekių klasifikavimo būdų – prekių pavyzdžių ėmimas muitinio įforminimo metu, siekiant patikrinti, ar deklaracijoje nurodytas prekės kodas yra teisingas. Kitas prekių klasifikavimo kontrolės būdas – įformintų bendrųjų dokumentų tikrinimas, kai siekiama nustatyti, ar muitinės deklaracijoje nurodytas prekės kodas yra teisingas.

Prekių mėginiai klasifikuojami teritorinių muitinių tarifų ir muitinio įvertinimo kontrolės skyriuose, įforminant Prekių klasifikavimo aktus. Jeigu remiantis mėginio klasifikavimo rezultatais nustatoma, kad bendrajame administraciniame dokumente, bendrojoje deklaracijoje arba kitame muitinės dokumente nurodytas klaidingas prekių muitinės nomenklatūros kodas ir keičiasi už prekes mokėtinų mokesčių suma, teritorinė muitinė turi priimti sprendimą dėl mokėtinų mokesčių sumos perskaičiavimo ir muitinės dokumento, kuriame nurodytas klaidingas prekių muitinės nomenklatūros kodas, duomenų taisymo. Asmuo nesutinkantis su teritorinės muitinės sprendimu gali jį teisės aktų nustatyta tvarka apskųsti Muitinės departamentui. Šiuo atveju, asmuo, skųsdamas apskaičiuotą mokestinę nepriemoką, kartu ginčija ir jos apskaičiavimo pagrindą, t.y. prekių klasifikavimą. Tokio pozicijos laikosi Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, nagrinėdamas mokestinius ginčus dėl prekių klasifikavimo. Jis pažymėjo, kad sprendimas, kuriuo buvo pakeista pareiškėjo deklaruota įvežtos prekės klasifikavimo pagal kombinuotąją nomenklatūrą subpozicija, tuo pagrindu pritaikytas galutinis antidempingo muitas ir dėl to apskaičiuotos mokestinės nepriemokos bei bauda, yra vientisas, t. y. visos jo (išvardintos) dalys pateiktos kaip išvestinės iš pirmosios, kuria buvo pakeista minėta subpozicija. Tačiau galutinė sprendimo išvada ir

jo teisinės pasekmės pasireiškė papildomų mokesčių ir mokestinės baudos apskaičiavimu, o tai parodo mokestinę šio ginčo prigimtį.<sup>42</sup>

Apibendrinant mokestinius ginčus, kilusius dėl prekių klasifikavimo, Muitinės departamente 2006 metais buvo išnagrinėta 18 skundų. 5 Muitinės departamento sprendimai apskūsti Mokestinių ginčų komisijai ir/arba teismui ir šių institucijų patvirtinti. 2007 metais Muitinės departamente išnagrinėti 26 skundai, o 8 Muitinės departamento sprendimai apskūsti. Vieną Muitinės departamento sprendimą (dėl sušaldytų Atlanto lašišų (*Salmo salar*) nugarėlių – kaulų klasifikavimo) Mokestinių ginčų komisija panaikino, tačiau, Muitinės departamentui apskūsdus tokį sprendimą teismui, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas asmens skundą gražino Muitinės departamentui nagrinėti iš naujo atsižvelgiant į naujai pateiktus įrodymus.<sup>43</sup> Kitos bylos, kuriose apskūsti Muitinės departamento sprendimai, laimėtos. Per 2008 m. sausio-rugsėjo mėnesius Muitinės departamente išnagrinėta 18 skundų, iš jų 2 sprendimai apskūsti Mokestinių ginčų komisijai ir 2 – teismui.

### **3.3.3. Mokestiniai ginčai dėl santykių, susijusių su Bendrijos tranzitu**

Tranzitas – tai muitinės priemonė, kuria gali naudotis ūkio subjektai, vežantys prekes per sienas arba teritorijas, nemokėdami nustatytų mokesčių, kai prekės įvežamos į atitinkamą teritoriją (arba iš jos išvežamos), ir dėl to reikia atlikti tik vieną (galutinį) muitinės formalumą. Tranzitas yra paprasta ir nebrangi administracinė procedūra, taikoma per muitų teritorijas vežamoms prekėms. Tranzitas ypač svarbus Bendrijai, kurioje viena bendra muitų teritorija apima daug įvairių mokesčių teritorijų: prekės gali būti vežamos tranzitu iš jų įvežimo į Bendriją vietas į muitinės procedūrų atlikimo vietą, kur, pasibaigus tranzitui, užtikrinamas muitų ir kitų vietinių mokestinių prievolių įvykdymas ir prekės išleidžiamos į laisvą apyvartą arba yra pradėdama kita muitų mokėjimo sustabdymo procedūra.

Pagal Bendrijos muitinės kodekso 92 straipsnį, išorinio tranzito procedūra baigiama, kai prekės ir atitinkami dokumentai pateikiami paskirties muitinės įstaigai, vadovaujantis atlikimo tvarką reglamentuojančiomis nuostatomis. Šioje teisės normoje yra nurodytas specialus subjektas, kuriam turi būti pateikti prekės ir atitinkami dokumentai. Tai yra paskirties muitinės įstaiga. Taip pat yra akcentuojamas (tranzitinių) prekių su atitinkamais dokumentais pateikimo tokiai muitinės įstaigai faktas, t. y. nurodyti prekės ir dokumentai nėra atskiriami. Pažymėtina, kad nurodyta teisės

---

<sup>42</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-11-58/07.// <http://www.lvat.lt/Default.aspx?item=nutartFast&lang=1>; prisijungimo laikas: 2008-10-18

<sup>43</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. rugpjūčio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-756-954/2008.// <http://www.lvat.lt/Default.aspx?item=nutartFast&lang=1>; prisijungimo laikas: 2008-10-18

norma turi blanketinį pobūdį, nes joje yra pateikta nuoroda į išorinio tranzito procedūros atlikimo tvarką reglamentuojančias nuostatas. Todėl ją taikant būtina vadovautis ir Įgyvendinimo nuostatomis.

Pagal Bendrijos muitinės kodekso 92 straipsnio ir Įgyvendinimo nuostatų 365 straipsnio nuostatas pareiškėjui tenka prievolė šiuose teisės aktuose nustatytais įrodymais įrodyti, kad tranzito procedūra buvo užbaigta. Vadovaujantis Įgyvendinimo nuostatų 365 straipsnio 2 dalimi, tinkamu įrodymu muitinei pripažįstamas paskirties valstybės narės muitinės patvirtintas dokumentas, kuriame nurodomos prekės ir patvirtinama, kad jos pateiktos paskirties įstaigai, o pagal Įgyvendinimo nuostatų 365 straipsnio 3 dalį, Bendrijos tranzito procedūra taip pat laikoma užbaigta, jei procedūros vykdytojas muitinei pateikia dokumentą, išduotą trečiojoje šalyje, patvirtinantį, kad prekės pateiktos muitinės sankcionuotam veiksmui, arba prekes identifikuojančio tokio dokumento kopiją ar fotokopiją. Iš šios normos matyti, kad joje nurodytas alternatyvus (palyginus su Įgyvendinimo nuostatų 365 straipsnio 2 dalyje nurodytu) išorinio tranzito procedūros pripažinimo užbaigta variantas, siejamas su trečiosios šalies išduoto dokumento įvertinimu. Tačiau tokio dokumento įrodomoji reikšmė siejama su prekių pateikimu muitinės sankcionuotam veiksmui. Tai reiškia, kad toks dokumentas turi būti išduotas (ar patvirtintas) atitinkamos trečiosios šalies muitinės įstaigos.

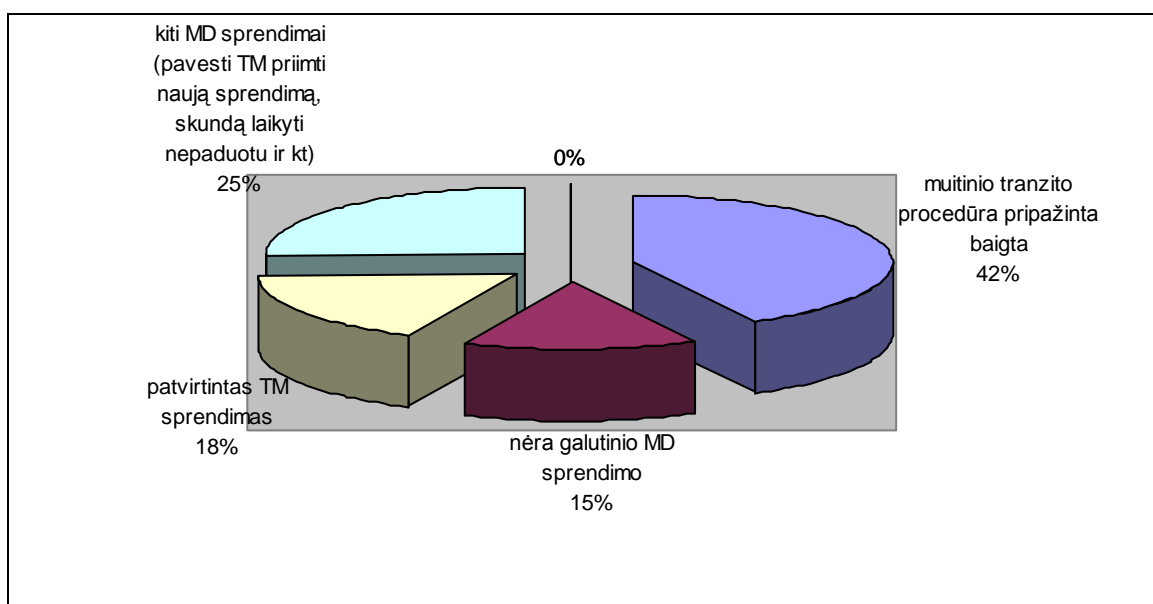
Apžvelgiant Muitinės departamente ir teismuose išnagrinėtus šios kategorijos mokestinius ginčus, pažymėtina, kad dažniausiai mokestiniai ginčai kyla tuomet, kai muitinio tranzito procedūros vykdytojas teritorinei muitinei nepateikia įrodymų, kad prekės yra išgabentos iš Bendrijos muitų teritorijos, tačiau kartu su skundu Muitinės departamentui pateikia įrodymus, kurie leidžia daryti prielaidą, kad muitinio tranzito procedūra buvo užbaigta. Tai dažniausiai būna įvairios pažymos, išduotos užsienio valstybėse, apie automobilio registravimą. Pažymėtina, kad tokie įrodymai Įgyvendinimo nuostatų 365 straipsnio 3 dalies taikymo prasme negali būti pripažinti tinkamais (leistiniais) įrodymais, patvirtinančiais minėtos išorinio tranzito procedūros užbaigimą.<sup>44</sup> Tačiau tokiais atvejais Muitinės departamentas dažnai stabdo skundo nagrinėjimą ir papildomai kreipiasi į užsienio valstybių muitines, siekdamas išsiaiškinti, ar prekės išgabentos iš Bendrijos muitų teritorijos. Tokių tyrimų pasėkoje, iš tiesų gaunami užsienių valstybių muitinių atsakymai, kad prekės yra importuotos jų šalyje. Tuomet Muitinės departamentas pakeičia teritorinių muitinių sprendimus, kuriais procedūrų vykdytojui įregistruota mokestinė prievolė ir muitinio tranzito procedūrą pripažįsta užbaigta bei atsisako išieškoti mokestinę prievolę.

Apibendrinant mokestinius ginčus dėl santykių, susijusių su Bendrijos tranzitu, pažymėtina, kad 2006 metais Muitinės departamente gauti 76 skundai, iš kurių 41 skundas

---

<sup>44</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. spalio 27 d. nustartis administracinėje byloje Nr. A<sup>10</sup>-1756/2006.// <http://www.lvat.lt/Default.aspx?item=nutartFast&lang=1>; prisijungimo laikas: 2008-10-18

patenkintas, t.y. muitinio tranzito procedūra pripažinta baigta. 2007 metais Muitinės departamente gauti 85 skundai, patenkinti 39, o 2008 metų sausio-rugsėjo mėn. gauta 116 skundų ir jau patenkinti 37 skundai. Kaip matome per visą nagrinėjamą laikotarpį Muitinės departamente gauti 277 skundai dėl nebaigtos muitinio tranzito procedūros, iš jų 41 skundas neišnagrinėtas arba jo nagrinėjimas sustabdytas, nes Muitinės departamentas kreipėsi į užsienio valstybių muitines dėl papildomos informacijos gavimo, o patenkinta – 117. 9 paveiksle matome, kad net 42 proc. atvejų, kai Muitinės departamentas, atlikęs papildomą tyrimą, panaikina muitinio tranzito procedūros vykdytojui prievolę mokėti mokesčius, nes muitinio tranzito procedūra yra pripažįstama užbaigta.



9 pav. Mokestinių ginčų dėl nebaigtos muitinio tranzito procedūros analizės schema

### 3.3.4. Mokestiniai ginčai dėl atleidimo nuo baudos ir delspinigių

Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 1 punktu, 97 straipsnio 1 dalimi bei 98 straipsnio 1 dalies 1 punktu, už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant muitinės deklaracijoje apskaičiuotą mokestį) skaičiuojami delspinigiai, kurie pradami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą ir baigiami skaičiuoti mokesčio sumokėjimo (sugražinimo) į biudžetą dieną (įskaitytinai). Vadovaujantis šio įstatymo 139 straipsnio 1 dalimi, jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijoje apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių

mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

Atleidimo nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies ar paskirtos baudos pagrindus reglamentuoja Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 1 dalis ir 141 straipsnio 1 dalis. Nors mokesčių administratoriaus sprendimai atleisti/neatleisti nuo apskaičiuotų delspinigių ar paskirtos baudos savo prasme nepatenka į mokestinio ginčo sampratą, tačiau Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 3 dalis ir 141 straipsnio 4 dalis numato, kad jų apskundimui taikoma ta pati tvarka kaip ir mokestiniams ginčams.

Mokesčių administratorius, sprenddamas atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (jų dalies) ar paskirtos baudos klausimą, privalo nustatyti, ar yra tam pagrindas. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 1 dalyje įtvirtinti atleidimo nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies pagrindai, t.y. mokesčių mokėtojas gali būti atleistas, jeigu:

- yra minėto Įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas. Tai blanketinė nuoroda į atleidimo nuo paskirtos baudos pagrindus, kuriems esant mokesčių mokėtojas gali būti atleistas ir nuo apskaičiuotų delspinigių;

- kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal šio Įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą, t.y. kai sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis: fiziniam asmeniui reikia valstybės paramos (asmuo yra pensinio amžiaus, invalidas, asmeniui reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir rehabilitacija, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpą) arba tokia parama jau teikiama. Tačiau Įstatymo 100 straipsnio 1 dalies 3 punkte įtvirtintas atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams - fiziniams asmenims.

Atleidžiant pareiškėją nuo baudos būtina atsižvelgti į pareiškėjo atsakomybės pagal Mokesčių administravimo įstatymo teisinę prigimtį. Pagal Mokesčių administravimo ar kitus mokesčio įstatymus skiriamos baudos turi būti laikomos griežta atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė visuomet preziumuojama. Nuo baudos mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas tik esant Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnyje nurodytoms aplinkybėms.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. spalio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>15</sup> – 1421/2005.// <http://www.infolex.lt/praktika/tekstas.asp?id=54402>; prisijungimo laikas: 2008-10-19

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalis nustatyto tokius atleidimo nuo paskirtos baudos pagrindus:

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

Analizuojant mokestinius ginčus dėl apskaičiuotų delspinigių ar paskirtos baudos, pažymėtina, kad dažniausiai mokesčių mokėtojai (juridiniai asmenys), kreipdamiesi į mokesčių administratorių atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių ar paskirtos baudos, nurodo tris atleidimo pagrindus, t.y., kad mokesčių mokėtojas nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti; mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui.

Pirmuoju ir antruoju atvejais, mokesčių mokėtojai dažniausiai nurodo, kad muitinės deklaraciją užpildė muitinės tarpininkas, o ne mokesčių mokėtojas. Pažymėtina, kad muitinės tarpininkas, pildydamas deklaraciją, dažniausiai veikia mokesčio mokėtojo vardu ir jo sąskaita, todėl, sprendžiant mokesčių mokėtojo atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių ar paskirtos baudos klausimą, minėtais pagrindais būtina atsižvelgti ir į teismų praktiką. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra konstatavęs, kad, „vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 138 straipsniu, mokesčių įstatymo pažeidimu yra laikomas neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai. Situacijoms, kuomet mokesčių įstatymo pažeidimą padaro juridinio asmens atstovas, turi būti taikoma taisyklė, kad „juridinio asmens atstovo padaryta neteisėta veika yra nuosava juridinio asmens veika ir už tokią juridinio asmens neteisėtą veiką privalo atsakyti pats juridinis asmuo“.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. spalio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-15-1421-05.// <http://www.lvat.lt/Default.aspx?item=nutartFast&lang=1>; prisijungimo laikas: 2008-10-20

Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 2 punktu, mokesčių mokėtojas nuo paskirtos baudos (delspinigių) atleidžiamas, jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas, aiškindamas šią taisyklę, padarė išvadą, kad šis atleidimo nuo baudos (delspinigių) pagrindas sietinas su nenugalimos jėgos poveikiu (*force majeure*) ir atsitiktinių aplinkybių poveikiu (*cas fortuit*), kurių savo veikloje mokesčių mokėtojas nenumatė ir numatyti negalėjo ir šių aplinkybių pasėkoje atsiradę padariniai negalėjo būti įtakojami mokesčių mokėtojo valios. Minėtomis aplinkybėmis pripažintinos gamtos jėgos, valstybinės valdžios institucijų neteisėti veiksmai ir žmogaus poveikis. Tačiau žmogaus poveikis mokesčio mokėtojo veiklai tik tuomet eliminuoja mokesčio mokėtojo valią, kai prieš jį naudojamas absoliutus smurtas (*vis absoluta*), kurio mokesčio mokėtojas negali išvengti, jam pasipriešinti ar nuo jo apsiginti.<sup>47</sup>

Trečiuoju atveju, kai mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo apskaičiuotų delspinigių ar paskirtos baudos, kai jo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui. Šiuo pagrindu mokesčių mokėtojai dažniausiai kreipiasi tuomet, kai tuo laikotarpiu, už kurį apskaičiuoti delspinigiai, valstybės biudžete turėjo to paties ar kito mokesčio permoką.

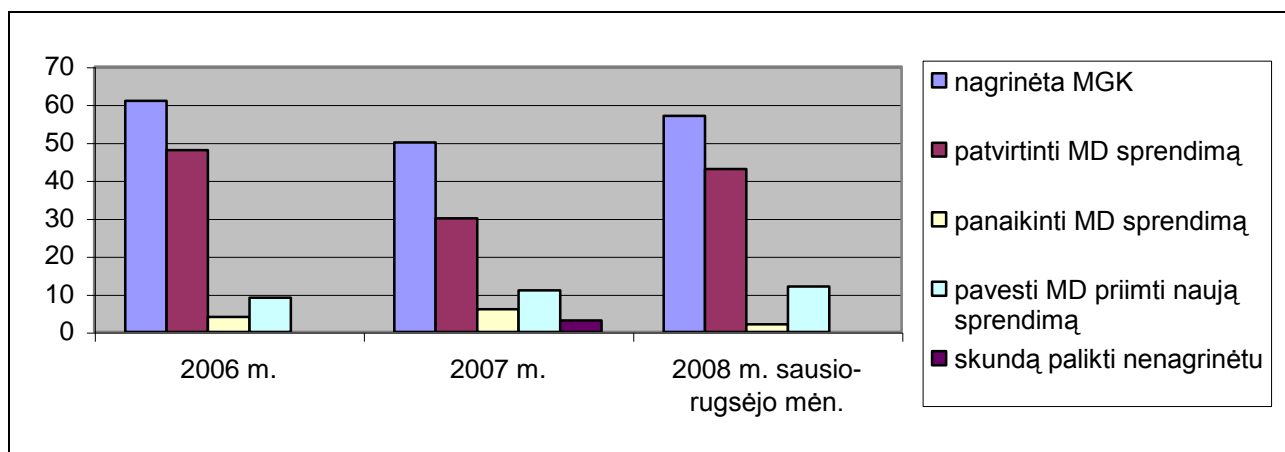
Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 2 dalimi ir 141 straipsnio 3 dalimi, nuo delspinigių ir baudų mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokestinio ginčo metu - ir mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija. Paprastai mokesčių mokėtojas, iniciuodamas mokestinį ginčą, t.y. apskųsdamas vietos mokesčių administratoriaus sprendimą dėl papildomai įregistruotos mokestinės prievolės, suformuluoja du prašymus: panaikinti įregistruotą mokestinę prievolę arba (jei mokestinė prievolė nebus panaikinta) atleisti nuo delspinigių ir baudų. Taigi, mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija atleidimo nuo delspinigių ir baudų klausimą dažnai sprendžia kartu nagrinėdama patį mokestinį ginčą. Būtent tai nulemia, kad atskirų mokestinių ginčų dėl delspinigių ir baudų nėra daug. 2006 metais Muitinės departamente išnagrinėti 8 skundai dėl delspinigių ir baudų, 2007 metais – 3 skundai, o 2008 m. sausio - rugsėjo mėn. – 2 skundai.

Išanalizavus mokestinių ginčų, išnagrinėtų Muitinės departamente, tolimesnio apskundimo Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės rezultatus, konstatuotina, kad 2006 metais šioje institucijoje buvo išnagrinėtas 61 skundas, iš jų 48 bylose Muitinės departamento sprendimai patvirtinti, 4 bylose – panaikinti, o 9 bylose Muitinės departamentui pavesta priimti naują sprendimą. 2007 metais išnagrinėta 50 bylų, iš jų 30 Muitinės departamentų sprendimų

---

<sup>47</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. vasario 9 d. nutartis administracinėje byloje A<sup>15</sup>-141/2005.// <http://www.lvat.lt/Default.aspx?item=nutartFast&lang=1>; prisijungimo laikas: 2008-10-20

patvirtinta, 3 skundai palikti nenagrinėtais, 11 atvejų Muitinės departamentui pavesta priimti naują sprendimą ir 3 Muitinės departamento sprendimai panaikinti. 2008 m. sausio – rugsėjo mėn. Mokestinių ginčų komisija išnagrinėjo 57 bylas. Patvirtinti 43 Muitinės departamento sprendimai, panaikinti – 2, o 12 atvejų Muitinės departamentui pavesta priimti naują sprendimą. Šių ginčų rezultatus matome 10 paveiksle.



10 pav. Mokestinių ginčų nagrinėjimo Mokestinių ginčų komisijoje rezultatai

Faktiškai mokestiniai ginčai – tai vieni sudėtingiausių teisminių ginčų rūšių, reikalaujantys ne tik teisinių, bet ir specialių kitų mokslinių žinių – ekonomikos, finansų valdymo, audito ir kt. Teisminiame mokestinių ginčų nagrinėjime paprastai visuomet dalyvauja mokesčių administratorius, t. y. institucijų, kurioms įstatymu pavesta administruoti mokesčius, atstovai. Tai aukštos kvalifikacijos, patyrę specialistai-praktikai, todėl mokesčių mokėtojams bylinėtis ir nuginčyti mokesčių administratoriaus sprendimus yra sudėtinga.



## IŠVADOS IR SIŪLYMAI

Darbe iškelta hipotezė „Muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių statusas, jų teisės ir pareigos teisės aktuose yra pakankamai reglamentuotos, tačiau šių ginčų nagrinėjimas nėra operatyvus“ pasitvirtino.

### *Darytinios išvados:*

1. Asmuo, kurio teisės ir laisvės yra pažeidžiamos, turi teisę kreiptis į teismą. Tačiau ši teisė negali būti aiškinama kaip asmens galimybė kreiptis į teismą bet koku būdu. Muitinės ir mokestiniai ginčai neatsiejami nuo specifinio proceso, kurio metu sprendžiami tokio pobūdžio ginčai, t.y. prieš kreipiantis į teismą, asmuo privalo pasinaudoti teise ginčą išspręsti išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka. Būtent tokią privalomą ikiteisminio nagrinėjimo tvarką nustato tiek Muitinės įstatymas, nagrinėjant muitinės ginčus, tiek Mokesčių administravimo įstatymas, nagrinėjant mokestinius ginčus.

2. Muitinės teisinių santykių subjektai - tai asmuo (fizinis asmuo, juridinis asmuo ar asmenų bendrija, pripažįstama galinčia atlikti teisinius veiksmus, tačiau neturinčia juridinio asmens teisinio statuso) ir Lietuvos muitinė, kurią sudaro Muitinės departamentas, teritorinės muitinės ir specialiosios muitinės įstaigos. Mokestinių teisinių santykių subjektai yra aktyvusis subjektas – tai Valstybinė mokesčių inspekcija, Lietuvos muitinė, Aplinkos ministerija ir Žemės ūkio ministerija ir pasyvusis subjektas – tai mokesčių mokėtojas arba asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei. Tačiau ne visi mokestinių teisinių santykių subjektai yra ir mokestinių ginčų dalyviai. Nors Žemės ūkio ministerija bei Aplinkos ministerija priskiriamos prie mokesčių administratorių Mokesčių administravimo įstatymo prasme, tačiau jos nėra mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos, t.y. jos nėra ir mokestinio ginčo dalyvis.

3. Privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo institucija yra centrinis mokesčių administratorius, o fakultatyvi - Mokestinių ginčų komisija. Muitinės ginčų privaloma ikiteisminė skundų nagrinėjimo institucija – Muitinės departamentas, o fakultatyvi - Vyriausioji administracinių ginčų komisija.

4. Muitinės įstatymas nenumato muitinės ginčų sąvokos, tačiau ją galima apibrėžti kaip ginčus, kurie kyla tarp asmens ir muitinės dėl Europos Bendrijos muitų teisės aktų, Lietuvos Respublikos muitinės įstatymo ir kitų muitinės kompetencijai priskirtų teisės aktų taikymo, kai skundžiamu sprendimu nėra naujai apskaičiuojami mokesčiai, ar deklaruotų mokesčių suma nesikeičia.

5. Faktiškai muitinės ir mokestiniai ginčai – tai vieni sudėtingiausių teisminių ginčų rūšių, reikalaujantys ne tik teisinių, bet ir specialių kitų mokslinių žinių – ekonomikos, finansų valdymo, audito ir kt. Teisminiame muitinės ir mokestinių ginčų nagrinėjime paprastai visuomet dalyvauja

Muitinės departamento, t. y. institucijos, kuriai įstatymais pavesta įgyvendinti muitų politiką bei administruoti mokesčius, atstovai. Tai aukštos kvalifikacijos, patyrę specialistai-praktikai, todėl asmenims bylinėtis ir nuginčyti šios institucijos sprendimus yra sudėtinga.

6. Ikiteisminė muitinės ir mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija – Muitinės departamentas – efektyviai ir profesionaliai atlieka įstatymų pavestas funkcijas. Tai patvirtina Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme Muitinės departamento naudai priimtų sprendimų procentinė išraiška, t.y. 95 proc. laimėtų bylų.

### ***Teiktini tokie siūlymai:***

1. Mokestinių ginčų pagrindinis skirtumas nuo kitų iš mokestinių teisinių santykių kylančių ginčų tas, kad jie nagrinėjami ypatinga, specifine tvarka, t. y. jiems nustatyta privaloma ikiteisminė nagrinėjimo stadija. Tačiau ši specifinė ginčų nagrinėjimo tvarka taikoma ne tik mokestiniams, bet ir ginčams dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų ar delspinigių mokėjimo bei mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymo. Todėl, siekiant teisinio aiškumo, siūlome patikslinti mokestinių ginčų sąvoką, kuri galėtų būti tokia: mokestiniai ginčai – ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti atleisti nuo paskirtos baudos ir apskaičiuotų delspinigių bei dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) ar turimos permokos (skirtumo) įskaitymo.

2. Įtvirtinti Mokesčių administravimo įstatyme terminą, per kurį ikiteisminė skundą nagrinėjanti institucija privalo išspręsti termino skundai paduoti atnaujinimo klausimą, kadangi tik priėmus sprendimą atnaujinti skundo padavimo terminą, stabdomas ginčijamų ir iki šio sprendimo priėmimo dienos dar neišieškotų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinis išieškojimas. Taip sutrumpės mokestinių ginčų nagrinėjimo laikotarpis ir ginčai bus sprendžiami operatyviau.

3. Registruotu laišku siunčiamos korespondencijos mokesčiui mokėtojui įteikimo diena laikytina penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos, tačiau sprendimo apskundimo terminas Mokesčių administravimo įstatymo 152 straipsnyje sietinas su įteikimo mokesčių mokėtojui diena. Siekiant išvengti dviprasmiškų situacijų, kai mokesčių mokėtojas skundžiamą sprendimą gavo vėliau minėto 5 darbo dienų termino (pvz., 10 darbo diena) ir skundą centriniam mokesčių administratoriui faktiškai pateikia nepraleidęs jo apskundimo termino (skaičiuojant nuo sprendimo įteikimo dienos), tačiau nepateikia tai patvirtinančių įrodymų, siūlome papildyti Mokesčių administravimo įstatymo 153

straipsnio 1 dalį (reikalavimai skundo mokestiniame ginče turiniui) punktu, numatančiu, kad skunde turi būti nurodyta skundžiamo sprendimo gavimo data kartu pateikiant tai patvirtinančius įrodymus.

4. Siūlome Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinti konkretų (pvz. 5 darbo dienų) terminą, per kurį ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija patikrintų skundo atitikimą įstatymo reikalavimams ir priimtų sprendimą nustatytiems trūkumams pašalinti.

5. Siekiant greito ir objektyvaus mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso, siūlome 60 dienų skundo nagrinėjimo terminą Mokestinių ginčų komisijoje sutrumpinti iki 14 dienų, arba išplėsti mokesčių mokėtojo teises, suteikiant jam teisę pateikti Mokestinių ginčų komisijai naujus įrodymus, kurie nebuvo vertinti centrinio mokesčių administratoriaus. Tokiu būdu Mokestinių ginčų komisija, išnagrinėjusi visus mokesčių mokėtojo pateiktus įrodymus, priimtų objektyvų įrodymais pagrįstą sprendimą, taip išvengiant proceso vilkinimo, kuomet dėl naujai pateiktų mokesčių mokėtojo įrodymų, skundas grąžinamas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

6. Mokesčių administravimo įstatymo 151 straipsnio 3 punkte yra numatyta situacija, kai Mokestinių ginčų komisija gali nagrinėti centrinio mokesčių administratoriaus neišnagrinėtą mokestinį ginčą, tačiau Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalyje nėra numatytas pastarosios situacijos galimas išsprendimas Mokestinių ginčų komisijoje, t. y. šiuo klausimu konstatuotina teisės spraga. Ši situacija, gali būti išspręsta papildant Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalį punktu, kuriuo Mokestinių ginčų komisijai būtų suteikta teisė priimti vieną iš 154 straipsnio 4 dalyje nustatytų sprendimų.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014;
2. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas// Valstybės žinios, 1999, Nr.13-308;
3. Lietuvos Respublikos administracinių ginčų komisijų įstatymas//Valstybės Žinios, 1999, Nr.13-310;
4. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas//Valstybės žinios, 2001, Nr. 99-3515;
5. Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas//Valstybės žinios, 2002, Nr.36-1340;
6. Lietuvos Respublikos mokėjimų įstatymas// Valstybės žinios, 1999, Nr. 97-2775;
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243;
8. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX – 394//Valstybės žinios, 2001, Nr. 62-2211;
9. Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas// Valstybės Žinios, 2004, Nr.: 73-2517;
10. Lietuvos Respublikos muitinės kodeksas// Valstybės Žinios, 1996, Nr.: 52-1239;
11. Lietuvos Respublikos pagalbos Europos Sąjungos valstybių narių institucijoms išieškant reikalaujamas skolas, susijusias su rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis pinigų sumomis, teikimo ir naudojimosi kitų Europos Sąjungos valstybių narių institucijų teikiama pagalba išieškant minėtas pinigų sumas įstatymas//Valstybės Žinios, 2003, Nr.104-4650;
12. Lietuvos Respublikos tarnybos Lietuvos Respublikos muitinėje statuto patvirtinimo ir įgyvendinimo įstatymas// Valstybės Žinios, 2000, Nr.: 94-2917;
13. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-09-02 nutarimas Nr. 1119 „Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“//Valstybės Žinios, 2004, Nr. 136-4946;
14. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-10-27 nutarimas Nr. 1332 „Dėl 1992-10-12 Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, ir 1993-07-02 Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas, taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklių patvirtinimo“. Valstybės Žinios, 2004, Nr. 158-5774;
15. Muitinės departamento direktoriaus 2003-09-18 įsakymas Nr. 1B-835 „Dėl duomenų taisymo muitinėje įformintuose dokumentuose taisyklių patvirtinimo“// Valstybės Žinios, 2003, Nr. 90-4094;
16. Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2004-04-28 įsakymas Nr. 1B-431 „Dėl Importuojamų prekių muitinio įvertinimo kontrolės taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios, 2004, Nr. 70-2475;

17. Bendrasis Susitarimas dėl muitų tarifų ir prekybos (GATT 1994)// Valstybės žinios. 2001, Nr. 46-1620;
18. 1976-03-15 Tarybos direktyva Nr. 76/308/EEB „Dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo“//
19. 1992-10-12 Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2006;
20. Nutarimas dėl atvejų, kai muitinės tarnybos turi pagrindo abejoti deklaruojamos vertės teisingumu ar tikslumu//Valstybės žinios, 2001, Nr. 46;
21. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. IV leidimas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000;
22. Marcijonas, A.; Sudavičius, B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003;
23. Povilauskienė D. Teisė ir muitinės veikla//Vilnius, 2006;
24. Romaškevičius I. Muitinio reguliavimo tikslų konkurencija (poliariškumas)// Jurisprudencija. LTU, 2003. T.48(40).P.52.
25. Teisės aiškinimo taisyklės// <[http://www.lvat.lt/?item=law\\_rule](http://www.lvat.lt/?item=law_rule)>.

#### ***Teismų praktika:***

1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. vasario 9 d. nutartis administracinėje byloje A<sup>15</sup>-141/2005
2. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. spalio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>15</sup> –1421/2005
3. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>10</sup>-1756/2006
4. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. lapkričio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-11-2153/2006;
5. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. vasario 6 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>11</sup> – 132/2007;
6. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-11-58/07;
7. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. balandžio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>14</sup>-398/2007;
8. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. rugpjūčio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-756-954;

9. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006 m. balandžio 21 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1155-02/2006;
10. Vyriausiosios administracinių ginčų komisijos 2005 m. liepos 27 d. sprendimas Nr.2005/05-4R-156;
11. Vyriausiosios administracinių ginčų komisijos 2006m. spalio 5 d. sprendimas Nr.2006/05-4R-227;
12. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) 2006 m. kovo 9 d. sprendimas byloje Nr. C-293/04.

## SANTRAUKA

### MUITINĖS IR MOKESTINIŲ GINČŲ DALYVIŲ STATUSAS, JŲ TEISĖS IR PAREIGOS

*Pagrindinės sąvokos: muitinės ginčas, mokestinis ginčas, muitinės ir mokestinių ginčų dalyviai, asmuo, ikiteisminė institucija, teisminė institucija, teisinė padėtis, teisės ir pareigos, skundas, prašymas.*

Pasirinkta tema „Muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių statusas, jų teisės ir pareigos“ yra naujoviška ir mažai nagrinėta teisinėje literatūroje, tačiau jos aktualumą geriausiai atspindi kiekvienais metais didėjantis valstybės institucijų nagrinėjamų muitinės ir mokestinių ginčų skaičius bei praktikoje išskylančios problemos sprendžiant šiuos ginčus.

Baigiamajame darbe iškelta hipotezė, kad muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių statusas, jų teisės ir pareigos teisės aktuose yra pakankamai reglamentuotos, tačiau šių ginčų nagrinėjimas nėra operatyvus. Siekiant patvirtinti ar paneigti šią hipotezę, buvo iškeltas tikslas - nagrinėjant teisės aktus, teisminę praktiką bei teisinę literatūrą, kompleksiskai išanalizuoti muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių statusą, jų teises ir pareigas atskirose ginčo stadijose ikiteisminėse ginčų nagrinėjimo institucijose bei teismuose, jų įgyvendinimo teorines bei praktines problemas, pateikti pasiūlymus įstatyminei bazei tobulinti.

Išsamiai išanalizavus muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių statuso, jų teisių ir pareigų teisinį reglamentavimą bei atlikus šių ginčų dalyvių teisių ir pareigų turinio analizę konkrečiuose muitinės ir mokestiniuose ginčiuose, baigiamajame darbe iškelta hipotezė pasitvirtino.

Baigiamąjį darbą sudaro trys dalys: 1. Lietuvos muitinė – Europos Sąjungos muitų politiką įgyvendinanti bei mokesčius administruojanti institucija; 2. Muitinės ir mokestinių ginčų dalyvių teisės ir pareigos; 3. Muitinės ir mokestinių ginčų analizė. Pirmojoje darbo dalyje aptariami teisės šaltiniai, reglamentuojantys muitinės veiklą, įvardijami muitinės ir mokestinių ginčų teisinių santykių dalyviai, pateikiama jų teisinė padėtis, analizuojama muitinės ir mokestinio ginčo samprata. Antrojoje darbo dalyje išsamiai analizuojamos šių ginčų dalyvių teisės ir pareigos, įtvirtintos teisės aktuose. Trečioje darbo dalyje analizuojami muitinės ir mokestiniai ginčai, atsižvelgiant į ginčo dalyką. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados ir siūlymai.

## SUMMARY

### CUSTOMS AND TAX DISPUTES: LEGAL STATUS OF SUBJECTS, THEIR RIGHTS AND OBLIGATIONS

*Keywords: customs dispute, subjects of customs and tax dispute, person, prejudiciary institution, judiciary institution, rights and obligations, disputation status, gravamen, motion.*

The subject of the thesis (legal status of subjects, their right and obligations in customs and tax disputes) is important for national legal system, but rather less researched by legal scholars. Increasing numbers of disputes of customs and tax, the problems they result, represent the actuality of the thesis subject.

The hypothesis of the legal status of subjects, their rights and obligations of customs and tax disputes are regulated sufficiently, but the hearing is not operative one. The analysis of hypothesis are based on the following goals: analysis of legal acts, case law and legal doctrine, complex identification of status, rights and obligations of customs and tax disputes subjects in the prejudiciary and judiciary institutions, identification of theoretical and practical problems of customs and tax disputes and provision of possible solutions for improvement of legal acts.

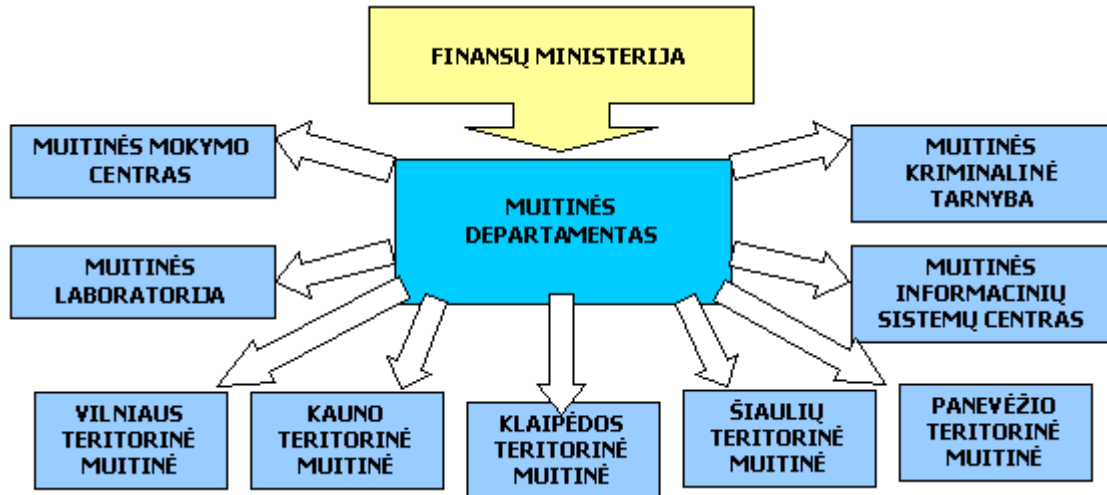
The completion of the thesis goals allows affirming the hypothesis.

Thesis consists of the following parts: 1. Lithuanian Customs – European Institution for implementation of customs policy and tax administration; 2. Rights and obligations of customs and tax disputes subjects; 3. Analysis of customs and tax disputes. The first part presents analysis of legal sources related to customs and tax disputes. Also there is provided an identification of subjects and their procedural position and definition of customs and tax dispute. The second part provides comprehensive analysis of rights and obligations of customs and tax dispute subjects. The third part is based on the analysis of customs and tax dispute object. Eventually the conclusions of the thesis is provided.



## **PRIEDAI**

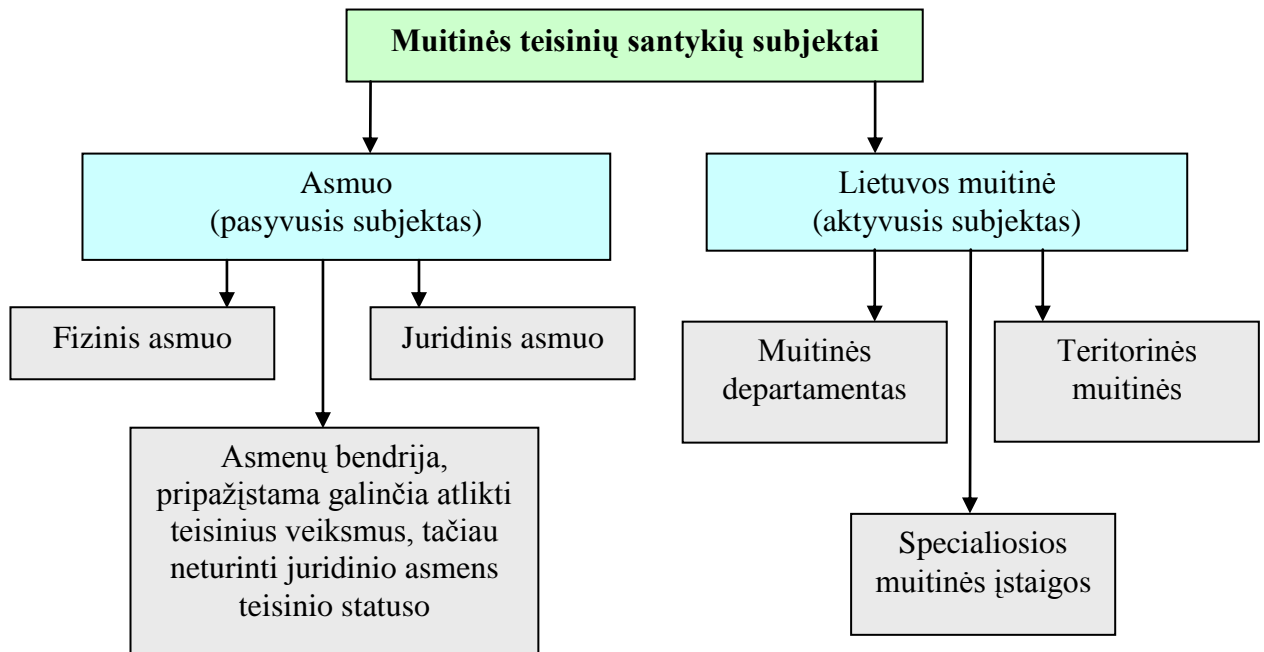
## MUITINĖS ADMINISTRACINĖS STRUKTŪROS SCHEMA

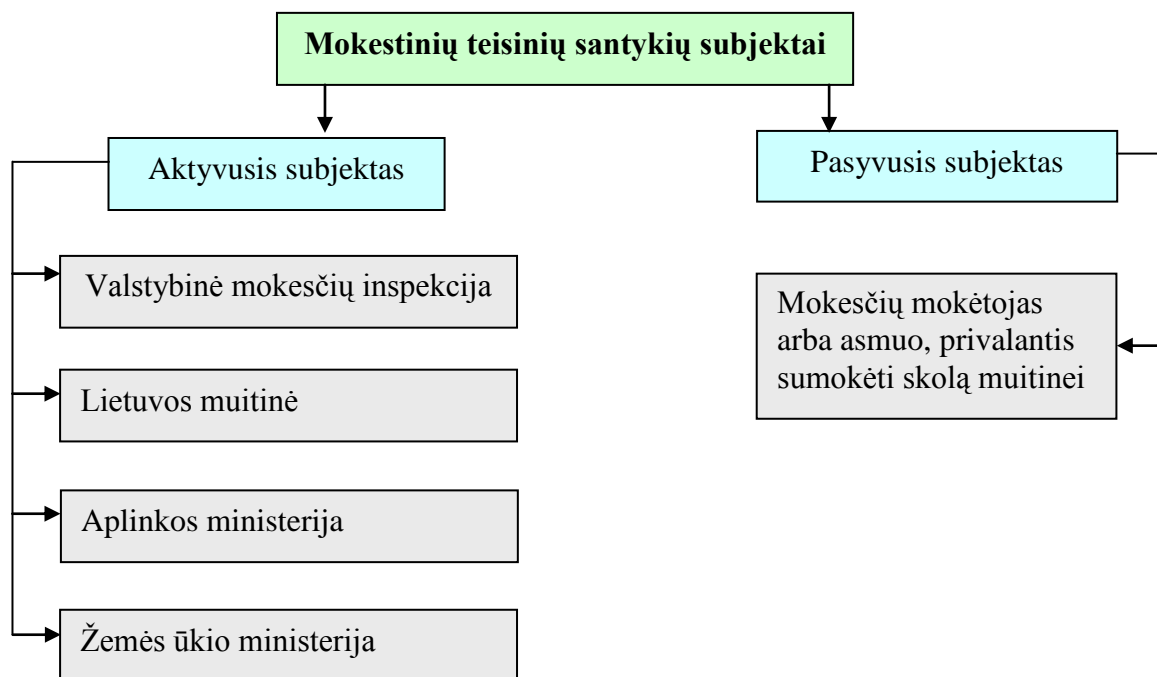


## Pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys muitinės veiklą

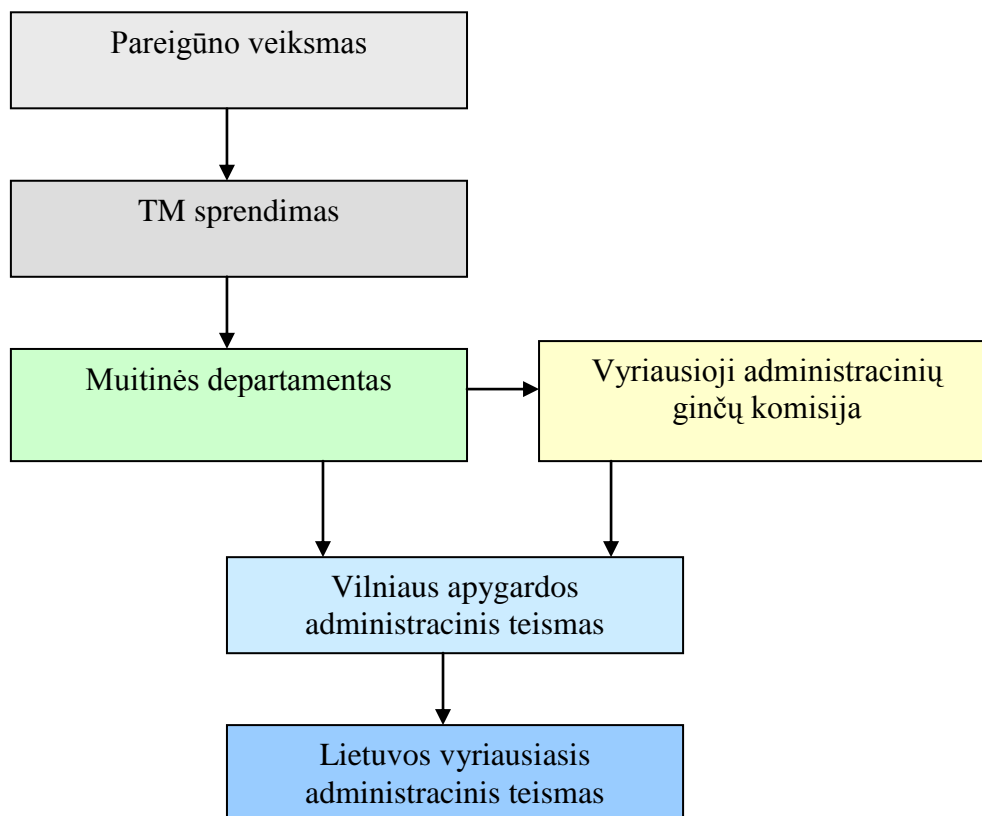
Teisės aktai, galioję iki įstojimo į ES	Teisės aktai, galiojantys po įstojimo į ES
Lietuvos Respublikos muitinės kodeksas	1. 1992-10-12 Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą; 2. 1993-07-02 Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2454/93, išdėstantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas
Lietuvos Respublikos muitų tarifų įstatymas	1. 1987-07-23 Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės prekių nomenklaturės bei dėl bendrojo muitų tarifo  2. 1983-03-28 Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 918/83, nustatantis Bendrijos atleidimo nuo muitų sistemą
Lietuvos Respublikos kompensacinių muitų įstatymas	1997-10-06 Tarybos reglamentas (EB) Nr. 2026/97 dėl apsaugos nuo subsidijuoto importo iš Europos Bendrijos narėmis nesančių valstybių
Lietuvos Respublikos antidempingo įstatymas	1. 1995-12-22 Tarybos reglamentas (EB) Nr. 384/96 dėl apsaugos nuo importo dempingo kaina iš Europos Bendrijos narėmis nesančių valstybių; 2. 1998-04-27 Tarybos reglamentas (EB) Nr. 905/98, iš dalies pakeičiantis Reglamentą (EB) Nr. 384/96 dėl apsaugos nuo prekių importo dempingo kaina iš Europos Bendrijai nepriklausančių valstybių; 3. 2000-10-09 Tarybos reglamentas (EB) Nr. 2238/2000, iš dalies pakeičiantis Reglamentą (EB) Nr. 384/96 dėl apsaugos nuo prekių importo dempingo kaina iš Europos Bendrijai nepriklausančių valstybių
Lietuvos Respublikos protekcinį (apsaugos) muitų įstatymas	1. 1994-12-22 Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 3285/94 dėl bendrų importo taisyklių ir Reglamento (EB) Nr. 518/94 panaikinimo; 2. 1994-03-07 Tarybos reglamentas (EB) Nr. 519/94 dėl bendrų importo iš tam tikrų trečiųjų šalių taisyklių ir Reglamentų (EEB) Nr. 1765/82, Nr. 1766/82 ir Nr. 3420/83 panaikinimo
Mokesčių mokėjimo muitinėje tvarka (patvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996-06-24 nutarimu Nr. 748)	1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas IX-2112 (įsigaliojęs nuo 2004 05 01); 2. Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996-06-24 nutarimo Nr. 748 „Dėl mokesčių mokėjimo muitinėje tvarkos“ pakeitimo (Mokesčių mokėjimo muitinėje tvarkos redakcija patvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-04-15 nutarimu Nr. 414)
Skundų nagrinėjimo Lietuvos Respublikos muitinėje nuostatai, patvirtinti Muitinės departamento direktoriaus 2002-05-15 įsakymu Nr. 267	Skundų nagrinėjimo Lietuvos Respublikos muitinėje nuostatai, patvirtinti Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2004-05-19 įsakymu Nr. 1B-540

## MUITINĖS TEISINIŲ SANTYKIŲ SUBJEKTAI



**MOKESTINIŲ TEISINIŲ SANTYKIŲ SUBJEKTAI**

## MUITINĖS GINČŲ NAGRINĖJIMO SCHEMA



## MOKESTINIŲ GINČŲ NAGRINĖJIMO SCHEMA

