

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO  
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

JULIUS RAŠKAUSKAS  
FINANSŲ TEISĖS NEAKIVAIZDINIŲ STUDIJŲ PROGRAMA

MOKESTINIŲ GINČŲ TEISENOS REGLAMENTAVIMO  
PROBLEMINIAI ASPEKTAI

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas – doc. dr. Egidija Smalakiene

Vilnius, 2006

## Turinys

Įvadas.....	3
1. Mokestinių ginčų teisenos ir mokestinių ginčų samprata, mokestinių ginčų teisenos vieta mokestinių ginčų procese ir mokesčių administravime.....	8
2. Pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės mokesčių administravime.....	15
3. Mokesčių mokėtojo pagrindinių teisių reglamentavimas užsienio valstybėse ir Lietuvoje. Lyginamoji analizė.....	27
4. Mokestinių ginčų teisenos reglamentavimas.....	42
4.1. Mokestinių ginčų teisenos dalyviai.....	43
4.2. Mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos skundo padavimo stadijoje.....	46
4.3. Mokestinių ginčų teisenos reglamentavimas nagrinėjant ginčą centriniame mokesčių administraciniame skyriuje.....	52
4.4. Mokestinių ginčų teisenos reglamentavimas nagrinėjant ginčą mokestinių ginčų komisijoje.....	58
Išvados.....	67
Pasiūlymai.....	70
Literatūros sąrašas.....	72
Santrauka.....	76
Summary.....	77

## Ivadas

Yra du neišvengiami dalykai šiame pasaulyje, tai mirtis ir mokesčiai. Taip pasakęs B.Franklinas labai aiškiai išreiškė mokesčių vietą mūsų gyvenime. Kiekvienam iš mūsų aktualus mokesčių mokėjimo klausimas. Lietuva, atgavusi nepriklausomybę, turėjo sukurti savo mokesčių sistemą. Mokesčių socialinė-ekonominė reikšmė pasireiškia per jos atliekamas funkcijas. Nors yra kelios mokesčių teorijos, kurių požiūris į mokesčius yra skirtingas (mokesčiai - kaip kaina už valstybės teikiamas paslaugas - atstovai A.Smitas, D.Rikardas, mokesčiai - kaip ekonomikos stabilizavimo priemonė - atstovas Dž. Keinsas, mokesčiai - kaip pajamų išlyginimo priemonė - atstovai Ž.Furasje, S.Kuznecas), tačiau jos visos išskiria fiskalinę, perskirstomąją ir reguliavimo socialines-ekonominės funkcijas. Tai reiškia, kad mokesčiai skirti formuoti nacionalinio biudžeto pajamas (fiskalinė funkcija), perskirstyti nacionalinį produktą įvairių transferų forma gyventojams, ūkio subjektams, regionams (perskirstomoji funkcija), o taip pat reguliuoti ekonomiką (reguliavimo funkcija). Šios funkcijos atsispindi ir Lietuvos mokesčių sistemoje. Mokestinės pajamos 2005 metais sudarė apie 77% valstybės biudžeto pajamų, o iš visų biudžeto pajamų atėmus Europos Sąjungos paramą - beveik 90%<sup>1</sup>. Valstybė aktyviai dalyvauja ekonominiame šalies gyvenime, vykdo įvairias daug kainuojančias socialines programas, o mokesčiai yra pagrindinis fiskalinės politikos įrankis. Negalima neįvertinti mokesčių reikšmės ekonominiame valstybės gyvenime, todėl labai svarbus ir šios srities teisinis reguliavimas. Valstybė turi teisiškai sureguliuoti ne tik normatyvinę kiekvieno mokesčio struktūrą, bet taip pat turi nustatyti mokestiniuose santykiuose dalyvaujančių asmenų teises ir pareigas, nes per teisių ir pareigų vienovę pasireiškia visos teisės, kaip visuomenės santykių reguliavimo priemonės, esmė<sup>2</sup>. Pagrindiniai mokesčių teisinių santykių dalyviai yra mokesčių mokėtojai ir mokesčių administratoriai. Kitaip tariant, tie, kas moka mokesčius ir tie kas juos surenka. Mokestiniuose teisiniuose santykiuose šalių padėtis nėra vienoda. Mokestiniai teisiniai santykiai priklauso viešosios teisės reguliuojamai sričiai ir čia pagrindinis yra imperatyvusis reguliavimo metodas. Mokesčių mokėtojai turi pareigą sumokėti mokesčius, o mokesčių administratoriai turi teisę reikalauti iš mokesčių mokėtojų sumokėti nustatytus mokesčius, o šiems nevykdant šių reikalavimų, priverstinai išieškoti mokesčius ir taikyti sankcijas. Mokestinių santykių teisinis reglamentavimas turi sureguliuoti mokesčių mokėtojų, mokesčių administratorių, kitų mokestinių teisinių santykių dalyvių teises ir pareigas taip, kad šios sudarytų teisių ir pareigų sistemą, sudarančią teises prielaidas valstybei įgyvendinti mokesčių politiką, o kartu suteikiančią mokesčių mokėtojui teises. Taip pat ši teisių ir pareigų sistema, esant mokesčių

<sup>1</sup>[http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis\\_inf.nsf%2F0%2F388E28AB8EC53696C22571010034EE75](http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F388E28AB8EC53696C22571010034EE75) :prisijungimo laikas 2006-03-25

<sup>2</sup> A.Vaišvila „Teisės teorija“ Vilnius 2004 m., 126 psl.

mokėtojų teisių pažeidimui, turi užtikrinti galimybę jas ginti. Edgaras Mikalonis straipsnyje „Konstituciniai mokesčių teisės principai Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimuose“ analizuodamas 1997 m. liepos 10 d. byloje Konstitucinio Teismo priimtą nutarimą „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antros dalies 1 punkto, 56 straipsnio trečiosios dalies 1, 2 punkto ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“<sup>3</sup>, atkreipė dėmesį, kad: „Teismas pripažino, kad mokesčių teisės santykių subjektų teisių ir pareigų įgyvendinimo sąlyga yra mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus ar mokesčių administratoriaus pareigūno teisių ir pareigų atitikties esant mokesčių teisiniam santykiui ir jų vieningumas. Nors iš teismo motyvų negalima spręsti, kad mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus ar mokesčių administratoriaus pareigūno teisių ir pareigų vienovė esant mokesčių teisiniam santykiui yra konstitucinis imperatyvas, tačiau teiginys, kad ši vienovė būtina tinkamai įgyvendinti mokesčių teises normas buvo viena iš prielaidų priimant sprendimą“.<sup>4</sup> Nuo to, kaip bus sureguliuotos mokestinių teisinių santykių dalyvių teisės ir pareigos priklauso ir pačios mokesčių sistemos stabilumas, jos galimybės atlikti jai skirtas funkcijas. Didžioji dauguma mokesčių mokėtojų atlieka savo pareigas gera valia. Valstybė per mokestinį laikotarpį gali patikrinti tik santykinai nedidelį skaičių mokesčių mokėtojų. Be to, kaip parodė studijos<sup>5</sup>, mokesčių kontrolės stiprinimas ir sankcijų didinimas neskatina mokesčių mokėtojų sąžiningai atlikti mokestinę prievolę, o pasiekiamas priešingas efektas. Tai patvirtina, kad svarbu sureguliuoti mokesčių mokėtojų, kitų mokesčių teisių santykių dalyvių teises ir pareigas pagal teisinės valstybės principus.

**Temos aktualumas.** Pasirinkto magistrinio darbo tema yra „Mokestinių ginčų teisenos reglamentavimo probleminiai aspektai“. Kiekvienais metais kyla daug nesutarimų tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo klausimais. Pavyzdžiui 2005 metais Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Mokestinių ginčų komisija) išnagrinėjo 595 mokestinius skundus. Ikiteisminį mokestinių ginčų nagrinėjimą atlieka dvi institucijos: Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos (toliau – Mokesčių inspekcija) ir Mokestinių ginčų komisija. Mokesčių inspekcija nagrinėja mokesčių mokėtojų skundus dėl apskričių valstybinių mokesčių inspekcijų sprendimų, dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl

---

<sup>3</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antros dalies 1 punkto, 56 straipsnio trečiosios dalies 1, 2 punkto ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“// Valstybės žinios, 1997, Nr. 67-1696

<sup>4</sup> E.Mikalonis „Konstituciniai mokesčių teisės principai Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimuose“ Teisė Nr. 46, 2003 m. Vilnius, 6 psl.

<sup>5</sup> B.Torgler, K.Murphy “Tax morale in Australia: what factors shape it and has it changed over time?”// <http://ctsi.anu.edu.au/publications/taxpubs/Murphy.Torgler.JAT.pdf>: prisijungimo laikas 2006-03-25

mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)<sup>6</sup>. Apskritis valstybiniai mokesčių administratoriai yra pavaldūs ir atskaitingi Mokesčių inspekcijai. Mokestinių ginčų komisija, kuri nagrinėja skundus dėl Mokesčių inspekcijos sprendimų mokestinių ginčų bylose, nėra tiesiogiai susijusi su Mokesčių inspekcija pavaldumo santykiais, tačiau priklauso tai pačiai, vykdomajai valdžiai. Todėl šios institucijos, ypač Mokesčių inspekcija, gali būti nelinkusios pripažinti klaidas tų institucijų, kurias apskundžia mokesčių mokėtojai. Mūsų manymu, tai yra dar viena aplinkybė patvirtinanti, kaip svarbu sureguliuoti mokestinių ginčų dalyvių teises ir pareigas, kad jos atitiktų teisinės valstybės principus ir suteiktų mokesčių mokėtojui visas galimybes apginti savo pažeistas teises. Teisė apskusti bet koki mokesčių administratoriaus veiksmą ar neveikimą yra įtvirtinta Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau tekste – Mokesčių administravimo įstatymas) 36 straipsnio 12 dalyje (Valstybės žinios. 2004 m., Nr. 63-2243). Mokestinių ginčų procedūra yra viena iš šios teisės įgyvendinimo būdų. Reikia pažymėti, kad įvairūs teisiniai mokestinių ginčų aspektai yra nagrinėti Lietuvos autorių. Tai atliko Egidija Smalakienė daktaro disertacijoje „Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė“ (daktaro dis. soc. mokslai: teisė(01S) MRU Vilnius 2002 m) ir analizavo tuometinį teisinį šios srities reglamentavimą, Aistė Strazdienė straipsnyje „Kai kurie mokestinių ginčų sąvokos probleminiai aspektai“ pagal 2003 metų lapkričio 1 dieną galiojančias teisės aktų redakcija (Teisė, Vilnius, 2004 m., Nr. 51), Aistė Medelienė straipsnyje „Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų procese“ (Teisė, Vilnius, 2004 m., Nr. 53) ir kiti autoriai. Mokestinių ginčų procesą kaip bendrojo administracinio proceso dalį nagrinėjo Stasys Šedbaras daktaro disertacijoje „Bendrojo administracinio proceso teisinis reglamentavimas Lietuvos Respublikoje: problemos ir sprendimai“ (daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01S) MRU Vilnius 2005 m.). Tačiau net esant tokiam gausiam tyrinėjimų skaičiui šioje srityje, tema išlieka aktuali. 2004 metų balandžio 13 dieną priėmus naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją (Valstybės žinios. 2004 m., Nr. 63-2243), kuri reglamentuoja ir mokestinius ginčus, įvyko svarbių pakitimų. Kyla klausimas, ar naujas reglamentavimas ištaisė anksčiau buvusius trūkumus, ar buvo atsižvelgta į šios srities tyrėjų pateiktas rekomendacijas, kokie yra šios srities reglamentavimo privalumai ir trūkumai lyginant su užsienio valstybių reglamentavimu.

**Tyrimo objektas** yra mokestinių ginčų teisenos samprata, mokesčių administravimo procesas, mokesčių administravimo dalyvių teisės ir pareigos, mokestinių ginčų teisenos, jos stadijos, mokestinių ginčų teisenos dalyviai, jų teisės ir pareigos atskirose mokestinių ginčų teisenos stadijose, užsienio valstybių mokesčių mokėtojų teisės.

---

<sup>6</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243 2 straipsnio 20 dalis

**Tyrimo dalykas** yra Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių norminė bazė; Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) tyrimai; Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių institucijų, nagrinėjančių mokestinius ginčus, taip pat institucijų, vykdančių mokesčių administravimą, teisės aktai ir nenorminio pobūdžio dokumentai - rekomendacijos, išaiškinimai, statistika.

**Darbo tikslas** - remiantis šioje srityje jau atliktais tyrinėjimais, nustatyti, kaip mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų reglamentavimas mokestinių ginčų teisenoje sudaro sąlygas realizuoti teises, kurias mokesčių mokėtojas turi mokesčių administravime.

**Darbo uždaviniai:**

1. Nustatyti, ar Lietuvos teisiniame reglamentavime mokesčių mokėtojui yra nustatytos visos pagrindinės teisės, reglamentuojamos EBPO narių mokesčių teisėje.

2. Pateikti pasiūlymus dėl pagrindinių mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimo ir kaip mokesčių mokėtojas galėtų būti geriau informuojamas apie jas.

3. Nustatyti mokestinių ginčų teisenos dalyvių teisinio statuso reglamentavimo trūkumus, kurie sudaro prielaidas pažeisti mokesčių mokėtojo teises.

4. Atskirai aptarti mokesčių mokėtojo procesines teises ikiteisminio mokestinių ginčų proceso metu ir jų reglamentavimą.

5. Atlikti mokestinių ginčų teisenos analizę.

**Tyrimo šaltiniai ir metodai.** Tyrimo šaltiniai buvo šios srities moksliniai darbai, Lietuvos Respublikos bei prieinami EBPO narių ir kaimyninių valstybių norminiai aktai, mokesčių administratorių ir mokestinius ginčus sprendžiančių institucijų, sprendimai, išaiškinimai, rekomendacijos, komentarai, EBPO chartijos, tyrimai, konstitucinės teisės, administracinės teisės, administracinio proceso teisės, civilinės teisės, civilinio proceso teisės, mokesčių psichologijos, teisės teorijos, mokesčių teorijos ir kitų mokslo šakų literatūra. Anksčiau atskirus šios temos klausimus nagrinėjo autoriai: Egidija Smalakienė, Aistė Medelienė, Stasys Šedbaras, Aistė Strazdienė, Remigijus Šimašius ir kt.

Teoriniai metodai, kurie buvo taikyti šiame darbe:

sisteminė analizė – šis metodas buvo panaudotas siekiant atskleisti atskirų teisės normų, teisių ir pareigų, principų vietą ir tarpusavio santykį mokestinių ginčų teisenos, mokesčių administravimo teisinio reglamentavimo sistemoje;

lyginamasis – šis metodas buvo panaudotas siekiant nustatyti Lietuvos teisinio reglamentavimo privalumus ir trūkumus lyginant su užsienio valstybių ir EBPO rekomenduojamu teisiniu reglamentavimu;

teisinė analizė – metodas buvo taikomas analizuojant norminius tyrimo šaltinius;

analogija – metodas buvo panaudotas ieškant panašių normų, kurios galėtų būti taikomos esant mokestinių ginčų teisenos reglamentavimo spragoms ar trūkumams;

apibendrinimas – šis metodas buvo vienas iš metodų, taikytų formuluojant išvadas.

**Magistrinio darbo hipotezė** - mokestinių ginčų teisenos reglamentavimas sudaro sąlygas pažeisti mokesčių mokėtojo teises.

**Darbo struktūra.** Šis darbas sudarytas iš įvado, keturių skyrių, ir išvadų. Pirmame skyriuje yra aptariamoms darbe vartojamos sąvokos. Antrame skyriuje nagrinėjimo objektas yra mokesčių mokėtojo teisės mokesčių administravime. Jame siekiama nustatyti pagrindines mokesčių mokėtojo teises, kurias gali susidaryti prielaidos pažeisti mokestinių ginčų teisenoje. Trečiame skyriuje yra atliekama lyginamoji Lietuvos ir užsienio valstybių pagrindinių mokesčių mokėtojo teisių analizė. Ieškoma būdų reglamentavimo trūkumams šalinti. Ketvirtame skyriuje nagrinėjama mokestinių ginčų teiseną. Siekiama nustatyti reglamentavimo trūkumus, kurie sudaro prielaidas pažeisti mokesčių mokėtojo pagrindines teises ir pateikti pasiūlymus dėl trūkumų šalinimo. Išvadose apibendrinami gauti rezultatai ir pateikiami pasiūlymai trūkumams taisyti.

## **1. Mokestinių ginčų teisenos ir mokestinių samprata, mokestinių ginčų teisenos vieta mokestinių ginčų procese ir mokesčių administravime**

Tam, kad būtų galima nagrinėti mokestinių ginčų teisenos reglamentavimą, svarbu apibrėžti teisenos sąvoką ir, remiantis ja, pateikti mokestinių ginčų teisenos sąvoką. Norminiuose aktuose teisenos apibrėžimo nėra. Stasys Šedbaras, nagrinėdamas administracinę teisena ir jos santykį su administraciniu procesu, apibendrinęs įvairias teisės teoretikų nuomones ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nuomonę, pateikė tokį teisenos apibrėžimą: „teisena yra tam tikrų bylų nagrinėjimo tvarka, taikoma vienodos materialinės teisinės prigimties bylų visumai.“<sup>7</sup> Šiuolaikinės Lietuvių kalbos žodynas teiseną apibrėžia kaip bylų nagrinėjimo tvarką.<sup>8</sup> Pranas Petkevičius ir Andrius Ciplijauskas, rašydami apie administracinių teisės pažeidimų bylų teisena, laikosi kitokios nuomonės ir teigia: „šią teisena sudaro kompleksas įvairių įstatymais nustatytų proceso veiksmų, teisių ir pareigų, kurias turi valstybės institucijos bei pareigūnai, tiriantys administracinių teisės pažeidimų bylas, taip pat asmenys, dalyvaujantys šiose bylose“.<sup>9</sup> Tuo tarpu įstatymo leidėjas teisena netiesiogiai apibrėžia kaip tam tikros rūšies bylų nagrinėjimo tvarką. Tai yra padaryta Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – Administracinių bylų teisenos įstatymas) 1 straipsnio 1 dalyje: „šis įstatymas nustato administracinių bylų dėl ginčų, kylančių iš administracinių teisinių santykių, nagrinėjimo tvarką“ (Valstybės žinios., 2000, Nr.85-2566). Tokios pačios nuomonės įstatymų leidėjas šiuo klausimu laikosi ir reglamentuodamas civilinį procesą, nustatydamas atskirų teisenų kaip proceso sudėtinių dalių, santykį su visu procesu. Civiliam procese yra ginčo teisena, ypatingoji teisena - jas reglamentuojančios normos nustato atskirų rūšių civilinių bylų nagrinėjimo tvarką teisme. Todėl manytume, kad P. Petkevičiaus ir A. Ciplijausko apibrėžimas yra per platus, kadangi autoriai įtraukia elementus išeinančius už teisinio proceso sąvokos ribų. Asmenys, turintys procesines teises ir pareigas, yra proceso dalyviai, o ne proceso dalis. Taip teigiame remdamiesi doktrinoje vyraujančia teisinio proceso kaip juridinės veiklos samprata. Todėl manytume, kad S.Šedbaro pateiktas teisenos apibrėžimas yra tikslus. Mokestinių ginčų teisenos sąvoka nėra apibrėžta Lietuvos norminiuose aktuose, nagrinėtuose šaltiniuose taip pat neteko jos sutikti. Todėl, remdamiesi suformuluota teisenos sąvoka, pateikiame tokį mokestinių ginčų teisenos apibrėžimą - tai mokestinių ginčų bylų nagrinėjimo tvarka.

Teisenos sąvoka savo turiniu yra glaudžiai susijusi su teisinio proceso sąvoka, todėl glaudžiai susijusios ir mokestinių ginčų proceso ir mokestinių ginčų teisenos sąvokos. Šių

<sup>7</sup> S.Šedbaras „Bendrojo administracinio proceso teisinis reglamentavimas Lietuvos Respublikoje: problemos ir sprendimai“ daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01S) MRU Vilnius 2005 m. 68 psl.

<sup>8</sup> Dabartinės lietuvių kalbos žodynas// <http://www.autoinfa.lt/webdic>: prisijungimo laikas 2006-03-25

<sup>9</sup> P.Petkevičius, A.Ciplijauskas „Administracinių teisės pažeidimų bylų teisena“ Vilnius 2003 m., 10 psl.



sąvokų santykio analizė padės tiksliau atskleisti teisenos sąvokos turinį. Mokestinių ginčų proceso sąvokos turinį detaliai įvairiais aspektais išnagrinėjo E. Smalakienė daktaro disertacijoje „Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė“. Autorė nustatė, kad mokestiniai ginčai yra teisinis procesas, pasižymintis tokiais teisinio proceso požymiais: „tai sąmoninga ir tikslinga veikla; šią veiklą realizuoja valdinius įgalinimus turintys subjektai; ši veikla yra nukreipta į tam tikro teisinio rezultato pasiekimą, sprendžiant individualias, konkrečias bylas (ginčo išsprendimą); ši veikla įtvirtinta atitinkamuose dokumentuose: tarpiniai ir galutiniai proceso rezultatai įtvirtinami atitinkamuose procesiniuose dokumentuose; ši veikla detalizuojama reglamentuojamose teisės normose.“<sup>10</sup> Matome, kad bendras visiems išvardintiems požymiams būdingas bruožas yra mokestinių ginčų proceso apibūdinimas kaip veiklos. Tuo tarpu mokestinių ginčų teisenos apibrėžime yra nurodoma, kad tai yra *nagrinėjimo tvarka*. Taigi, mokestinių ginčų teiseną galime suvokti kaip teisinį reglamentavimą, kuris nustato kaip turi būti atliekama tam tikra teisinė veikla, vienodos materialinės teisinės prigimties bylų visumos - mokestinių ginčų – nagrinėjimas. Kitaip tariant, teiseną yra teisinis institutas, teisės normų visuma. Taigi teiseną pasireiškia normatyviniu lygmeniu. Šioje vietoje norėtume priminti apie tris teisės pasireiškimo lygmenis: idėjos, teisės normos ir teisiniai santykiai.<sup>11</sup> Analizuodami teisenos sąvoką toliau, nustatėme, kad „Dabartinės lietuvių kalbos žodynas“ žodį *tvarka* apibrėžia kaip tai, *kas atitinka darną, sistemą, normą*.<sup>12</sup> Todėl teiseną galima suvokti ir kaip visuomeninius teisinius santykius, kurie kyla specialaus reglamentavimo srityje. Tokiu būdu teiseną pasireiškia ir teisinių visuomeninių santykių lygmenyje. Šiame magistro darbe bus nagrinėjama mokestinių ginčų teisenos reglamentavimo probleminiai aspektai, todėl mokestinių ginčų teisenos sąvoka bus vartojama suvokiant ją kaip teisės institutą. Norėdami nustatyti mokestinių ginčų teisenos ir mokestinių ginčų proceso santykį, turime analizuoti administracinį procesą, kadangi nekyla abejonių, kad mokestinių ginčų procesas (veikla, nukreipta mokestinių ginčų sprendimui) yra valstybės vykdomosios-tvarkomosios veiklos dalis ir pasižymi bendrais tokiais veiklai būdingais požymiais. Taip teigiame remdamiesi administracinio proceso samprata, kurią S.Šedbaras apibūdina: „kaip administracinio proceso teisės normų reglamentuota vykdomosios valdžios institucijų, įstaigų, pareigūnų, kitų valstybės tarnautojų veikla, pasinaudojus jiems suteikta kompetencija priimant valdymo srities teisės aktus ir kontroliuojant bei prižiūrint jų įgyvendinimą, nagrinėjant ir išsprendžiant įvairaus pobūdžio individualias administracines bylas,

---

<sup>10</sup> E. Smalakienė „Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė“ daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01S) MRU Vilnius 2002 m., 14 psl.

<sup>11</sup> A. Vaišvila „Teisės teorija“ Vilnius 2004 m.

<sup>12</sup> „Dabartinės lietuvių kalbos žodynas“// <http://www.autoinfo.lt/webdic/>

kurios atsiranda valstybės valdymo srityje vykdomajai valdžiai įgyvendinant savo uždavinius ir funkcijas, taip pat tiriant šių subjektų veiksmų ir priimtų teisės aktų teisėtumą.“<sup>13</sup>

Mokestinių ginčų procesas tikrovėje pasireiškia kompetentingų institucijų, pareigūnų veikla nagrinėjant mokestinius ginčus. Šis procesas pasižymi dalimi požymių, būdingų visam administraciniam procesui ir apima pastarojo individualių bylų sprendimo veiklą. Mokestinių ginčų teiseną, remiantis susitartu apibrėžimu ir žodžio *tvarka* lingvistine analize, apima *kompetentingų institucijų ir jų pareigūnų* procesinėmis teisės normomis reglamentuotą veiklą sprendžiant mokestinius ginčus. Kaip jau minėta, proceso ir teisenos santykis pasireiškia kaip dalies ir visumos santykis. Vieno proceso ribose gali būti numatyta keletas skirtingų teisenų. Taip yra civiliniame procese. Baudžiamajame procese tokiais požymiais pasižymi privataus kaltinimo procesas, nors taip ir nevadinamas. Administraciniame procese išskiriamos šios teisenos: administracinių teisės pažeidimų bylų teiseną, administracinę teiseną, kitos bylų nagrinėjimo tvarkos, pasižyminčios teisenai būdingais požymiais. Tokia yra ir mokestinių ginčų teiseną. Matome, kad su teisenos sąvoka tam tikrais atvejais konkuruoja teisinio proceso sąvoka suvokiama siaurąja prasme. Įstatymų leidėjas nėra nuoseklus vartodamas teisenos ir proceso sąvokas. Ar konkuruoja mokestinių ginčų proceso ir mokestinių ginčų teisenos sąvokos, ar jos yra sinonimai žvelgiant į šio reiškinio teisinį reglamentavimą Lietuvoje? Ikiteisminę mokestinių ginčų bylų nagrinėjimo tvarką nustato Mokesčių administravimo įstatymo IX skyrius ir jį lydintys teisės aktai. Tuo tarpu teisminis mokestinių ginčų bylų nagrinėjimas yra vykdomas Administracinių bylų teisenos nustatyta tvarka, Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis nėra vadovujamasi. Taigi, nagrinėjant mokestinių ginčų bylas tik ikiteisminėje stadijoje yra vadovujamasi specialia nagrinėjimo tvarka, kurią galima būtų apibūdinti kaip atskirą mokestinių ginčų teiseną. Tuo tarpu teisminiame lygmenyje, nagrinėjant mokestinių ginčų bylas, yra vadovujamasi administracinių bylų teiseną. Manytume, kad toks mokestinių ginčų proceso suskaidymas į dvi dalis nėra teigiamas dalykas. Mokestinių ginčų procesas negali būti suvokiamas plačiąja prasme, nes tai yra veikla, skirta spręsti individualias bylas. Be to, tai nėra tiek sudėtingas teisinis-procesinis reiškinys, nukreiptas spręsti ginčus iš artimų materialinių teisinių santykių, kad reikėtų nustatyti kelias skirtingas nagrinėjimo tvarkas įvairiems tokių bylų porūšiams. Šiuo metu nėra nuosekliai įgyvendinama tokio reglamentavimo esmė - padaryti tam tikrų bylų, kylančių iš vienas kitų materialinių teisinių santykių, sprendimą koncentruotu, suprantamu ir sparčiu. Tai galimą būtų pasiekti tik jei mokestinių ginčų nagrinėjimas būtų reglamentuotas nuo pradžios iki galo atskiro teisės instituto. Tokiu būdu būtų įgyvendinami 1998 m. rugpjūčio 11 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės

---

<sup>13</sup> S.Šedbaras „Bendrojo administracinio proceso teisinis reglamentavimas Lietuvos Respublikoje: problemos ir sprendimai“ daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01S) MRU Vilnius 2005 m. 70 psl.

bazės sutvarkymo programos“<sup>14</sup> įtvirtinti principai. Vienas iš jų yra aiškumas, reiškiantis, kad „<.....> mokesčio administravimo elementai bei mokesčių sistemos principai turi būti išdėstyti viename dokumente ar keliuose, tačiau sudaryti organinę visumą.“<sup>15</sup>

Atsižvelgiant į visą tai, kas paminėta, magistriniame darbe vartojama sąvoka „mokestinių ginčų teiseną“ reiškia Lietuvos ikiteisminę mokestinių ginčų ir kitų bylų, kurioms taikoma ši tvarka, nagrinėjimo tvarką. Kuomet tyrimo objektas yra užsienio valstybių mokestinių ginčų bylų nagrinėjimo tvarka, sąvoka mokestinių ginčų teiseną galės reikšti tiek ikiteisminę tiek teisminę mokestinių ginčų bylų nagrinėjimo tvarką, kiekvieną kartą tai atskirai aptariant.

Išsiaiškinę mokestinių ginčų teisenos santykį su mokestinių ginčų procesu ir administraciniu procesu, apibrėšime ir mokestinių ginčų teisenos santykį su mokesčių administravimu. Tam reikia nustatyti mokesčių administravimo sampratą, šio reiškinio požymius. Įstatymų leidėjas mokesčių administravimą apibrėžia taip: „mokesčių administratoriaus funkcijų įgyvendinimas, taip pat mokesčių ir kituose įstatymuose nustatytų mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas ir teisių įgyvendinimas“<sup>16</sup>. Viešasis administravimas yra apibrėžiamas kaip: „įstatymų ir kitų teisės aktų reglamentuojama viešojo administravimo subjektų veikla, skirta įstatymams ir kitiems norminiams teisės aktams įgyvendinti priimant administracinius sprendimus, teikiant įstatymų nustatytas administracines paslaugas, administruojant viešųjų paslaugų teikimą ir atliekant viešojo administravimo subjekto vidaus administravimą“<sup>17</sup>. Ši sąvoka susijusi su administracinio proceso sąvoka. Ji yra platesnė ir apima taip pat ir įvairius veiksmus - viešųjų paslaugų administravimą, kurie gali ir neturėti teisinės formos, todėl jie nepriskirtini administraciniam procesui.<sup>18</sup> Neabejotina, kad viešasis administravimas ir mokesčių administravimas yra vienas kitam visuomeniniai reiškiniai. Atsižvelgiant į viešojo administravimo sampratą, galime teigti, kad mokesčių administravimas yra tam tikra kompetentingų vykdomosios valdžios institucijų ir kitų įgaliotų subjektų vykdomoji-tvarkomoji veikla. Analizuodami mokesčių administravimo sąvoką matome, kad įstatymų leidėjas įtraukia papildomų požymių lyginant su viešojo administravimo sąvoka. Tai veikla, susijusi su mokesčių mokėtojų teisių ir pareigų įgyvendinimu. Mokesčių mokėtojas, būdamas teisiniame santykiyje su valstybe, iš kurio ir kyla jo, kaip mokesčių mokėtojo pareigos ir teisės, veikia nebūdamas viešojo administravimo subjektu. Šiuo atveju įstatymų leidėjas į

<sup>14</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11d. nutarimas Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“ // Valstybės žinios, 1998, Nr. 72-2102

<sup>15</sup> Edgaras Mikalonis „Konstituciniai mokesčių teisės principai Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimuose“ Teisė Nr. 46, 2003 m. Vilnius, 5 psl.

<sup>16</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243, 2 straipsnio 13 dalis

<sup>17</sup> Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2006, Nr. 77-2975

<sup>18</sup> S.Šedbaras „Bendrojo administracinio proceso teisinis reglamentavimas Lietuvos Respublikoje: problemos ir sprendimai“ daktaro dis. soc. mokslai: teisė (OIS) MRU Vilnius 2005 m. 69 psl.

mokesčių administravimo sąvoką įtraukė iš mokesčių teisės kylančių *visų* teisinių santykių dalyvių veiklą įgyvendinant iš tokio santykio kylančias teises ir pareigas. Taigi, įstatymų leidėjas mokesčių administravimui priskiria veiklą, nebūdingą viešajam administravimui ir *išplečia* mokesčių administravimo sąvoką. Mokesčių mokėtojai yra mokesčių teisės subjektai, tačiau jie nėra viešojo administravimo subjektai. Suvokiant mokesčių administravimą *siaurąja* prasme, ją apibrėžtume kaip mokesčių administratoriaus veiklą įgyvendinant nustatytas funkcijas. Tačiau mokesčių mokėtojų veikla mokant mokesčius, įgyvendinant kitas įstatymų nustatytas pareigas ir teises, nepriskirtina mokesčių administravimui kaip viešojo administravimo sudėtiniam elementui. Ar mokesčių administravimas pasižymi teisinio proceso požymiais? Taip, tačiau jis yra platesnis, kadangi nustatėme, kad veikla, kuri nėra išreiškiama teisine forma, išeina už teisinio proceso ribų. Tokiai veiklai priskirtume mokesčių mokėtojų konsultavimą žodžiu, kitą organizacinę-tvarkomąją mokesčių administratoriaus veiklą, kurios rezultatai neįtvirtinami nei individualiuose, nei bendruose norminiuose aktuose. Norėdami apibrėžti mokesčių administravimo procesą, kaip teisinį procesą, jam priskirtume tik tą veiklą, kurią vykdo kompetentingos institucijos, sprendamos individualias bylas, kylančias iš mokesčių teisės reglamentuotų mokestinių santykių, taip pat kylančias viešojo administravimo srityje. Norėdami suvokti mokesčių administravimo *procesą* platesniame, bendrojo administracinio proceso kontekste, įtrauktume taip pat ir kitą mokesčių administratorių ir jų pareigūnų veiklą, kuri yra reglamentuota procesinėmis teisės normomis, nustatančiomis tokios veiklos atlikimo tvarką, tokioje veikloje dalyvaujančių asmenų teises ir pareigas, ir kurios rezultatai būtų įtvirtinami individualaus ar bendro pobūdžio teisės aktuose. Galėtume teigti, kad mokestinių ginčų teiseną yra mokesčių administravimo, tuo pačiu ir mokesčių administravimo proceso dalis.

Norėtume detaliau aptarti mokestinių ginčų sąvoką, kadangi negalima kalbėti apie mokestinių ginčų teiseną nežinant, kokiems teisiniams ginčams ji yra skirta spręsti. Mokestinių ginčų sąvoka yra apibrėžta Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 20 dalyje: „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 gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)“<sup>19</sup>. Šio įstatymo 145 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad: „šiam Įstatyme numatyta 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 turimos mokesčio permokos įskaitymo“<sup>20</sup>. Neaišku

---

<sup>19</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

<sup>20</sup> Ten pat

kodėl įstatymų leidėjas pasirinko tokią formuluotę. Mokestinių ginčų sąvokos klausimą detaliai išnagrino Aistė Strazdienė straipsnyje “Kai kurie probleminiai mokestinių ginčų sąvokos aspektai”(Teisė, Vilnius, 2004 m., Nr. 51). Straipsnis parašytas remiantis 2003 metų lapkričio 1 dienos galiojančių teisės aktų redakcijas. Šiuo metu galioja 2004 metų balandžio 14 dienos Mokesčių administravimo įstatymo redakcija su vėlesniais pakeitimais. Autorė taip pat suabejojo Mokesčių administravimo įstatymo projekte nustatytų ginčų rūšies dėl neatleidimo nuo baudų ir delspinigių atskyrimo į atskirą ginčų rūšį tikslingumu, nes jie yra neabejotinai susiję su mokestiniais ginčais. Ši projekto nuostata buvo įgyvendinta dabar galiojančioje Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje. Ankstesnėje Mokesčių administravimo redakcijoje<sup>21</sup> buvo įtvirtinta kiek kitokia mokestinių ginčų sąvoka - ginčai tarp mokesčių mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) patikrinimo akto, mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo). Tokia pat sąvoka buvo įtvirtinta ir tuo metu galiojusiame Administracinių bylų teisenos įstatyme. Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas 2004 m. vasario 25 d. byloje Nr. A7-60-2004, pagal UAB “Akmenės transportas” apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2003 metų birželio 2 dienos sprendimo, pažymėjo, kad: „ginčo priskirtinumas mokestiniams yra faktas apibrėžiamas mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje įtvirtintos mokestinių ginčų sąvokoje - ar tai ginčas tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčių administratoriaus ir jo pareigūno dėl mokesčio mokėtojo (ar mokesčių išskaičiuojančio asmens) patikrinimo akto. Ginčo pobūdį ir jam taikomą nagrinėjimo tvarką lemia ne centrinio, o vietinio mokesčių administratoriaus sprendimas, t.y. vietiniam mokesčių administratoriui priėmus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, nepriklausomai nuo sprendimo turinio, ginčui nagrinėti taikoma privaloma išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka.“<sup>22</sup> Atlikus mokestinių ginčų sąvokos lyginamąją analizę ankstesnėje ir ją pakeitusioje dabar galiojančioje Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje pastebime, kad mokestinių ginčų sąvoka yra kiek pakeista. Šalia formalaus priskirtinumo mokestiniam ginčui kriterijaus (ginčas dėl mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo) ištrauktas ir ginčo turinį apibrėžiantis kriterijus (ginčas dėl naujai apskaičiuotų mokesčių ir nurodymo jų sumokėti). Taip pat pakeista kitų ginčų priskirtinumo mokestiniams ginčams formuluotė - mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą), vietoje mokesčių permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo). Analogiškai pakeista mokestinių ginčų formuluotė Administracinių bylų teisenos įstatyme, ji sutampa su Mokesčių administravimo įstatyme nustatyta formuluote. Taigi, apibendrinus galima teigti, kad mokestinių ginčų sąvoka

<sup>21</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios, 1995, Nr. 61-1525

<sup>22</sup> Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas “Administracinių teismų praktika” Nr.5 // <http://www.lvat.lt/default.aspx?item=admprakt>: prisijungimo laikas 2006-05-12

galiojančiame Mokestinių ginčų ir Administracinių bylų teisenos įstatymuose yra susiaurinta lyginant su ankstesnėmis šių įstatymų redakcijomis. Be to, yra išskirtos ginčų rūšys, kurioms taikoma mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra, tačiau tokio išskyrimo tikslingumas yra abejotinas.

## 2. Pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės mokesčių administravime

Šio darbo tikslas yra nustatyti, ar mokestinių ginčų teisenos reglamentavimas nesudaro prielaidų pažeisti mokesčių mokėtojo teisių. Šio skyriaus tikslas, išskirti ir analizuoti tas teises, kurioms potencialiai gali susidaryti prielaidos būti pažeistoms. Tam, kad būtų galima iš teisių visumos išskirti mus dominančias, reikėtų nustatyti tam tikrą kriterijų. Mūsų manymu toks kriterijus yra teisinis ryšys tarp mokesčių mokėtojo teisės ir mokestinių ginčų teisenos. Jam nustatyti reikia nagrinėti mokesčių mokėtojo teisių ir mokestinių ginčų teisenos santykį. Mokestinių ginčų teiseną yra skirta reglamentuoti ikiteisminę mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką. Patys mokestiniai ginčai, kaip jau minėta, tai ginčai tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, prasidedantys, kuomet mokesčių mokėtojas apskundžia mokesčių administratoriaus sprendimą, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą). Taigi, kai mokesčių mokėtojas nesutinka su tokiu sprendimu jis jį apskundžia. Taip jis realizuoja vieną iš savo teisių – teisę apskusti, bet kurią mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą arba neveikimą.<sup>23</sup> Taigi santykis tarp mokesčių mokėtojo teisės apskusti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ir mokestinių ginčų teisenos yra ypatingas. Ją nustatanti teisės norma yra tokia pat santykyje su mokestinių ginčų teiseną reglamentuojančiomis teisės normomis kaip ir materialinės teisės norma ir jos realizavimo būdą nustatanti procesinė teisės norma. Šią teisę galima išskirti iš kitų, kadangi ji turi tiesioginį ryšį su mokestinių ginčų teiseną. Kitas mokesčių mokėtojo teisės galima klasifikuoti kaip pagrindines ir kitas. Mokesčių administravimas *plačiaja* prasme, suvokiant jį kaip procesą, yra nevienalytis reiškinys. Jį sudaro kompleksas mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo veiklos formų, kurios reglamentuotos skirtingomis teisės normomis. Tačiau galime išskirti mokesčių mokėtojo teises ir pareigas, kurias jis turi viso *plačiaja* prasme suvokiamo mokesčių administravimo metu. Tai teisės ir pareigos, kurios jungia visas mokesčių mokėtojo teises ir pareigas į vieną sistemą, apibrėžia esminius mokesčio mokėtojo statuso elementus. Todėl šioms teisėms pažeisti gali susidaryti prielaidos ir mokestinių ginčų teisenoje. Tai ir yra tas ryšys, kriterijus, kuriuo remiantis bus atrenkamos analizuoti mokesčių mokėtojo teisės, kitas paliekant nuošalyje.

Norint nustatyti analizės dalyką, reikia nagrinėti mokesčių teisės šaltinius. Mokesčių teisės šaltiniai yra skirstomi į bendruosius ir specialiuosius teisės aktus.<sup>24</sup> Bendrieji teisės aktai - tai tokie, kurie be mokestinių visuomeninių santykių reguliuoja ir kitų teisės šakų reguliuojamus

<sup>23</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 144 str. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

<sup>24</sup> Antanas Marcijonas, Bronius Sudavičius „Mokesčių teisė“, Vilnius, VĮ Teisinės informacijos centras, 2003, 3 psl.

visuomeninius santykius. Specialieji teisės aktai reguliuoja išimtinai mokestinius santykius. Specialiųjų mokesčių teisės aktų sistemą sudaro Mokesčių administravimo įstatymas<sup>25</sup>, kiti mokesčių įstatymai, nustatantys apmokestinimo tvarką Mokesčių administravimo įstatyme nustatytais mokesčiais, Muitų įstatymas, tarptautinės sutartys ir Europos Bendrijos muitų teisės aktai, kurie nustato mokesčių ir (arba) apibrėžia su mokesčio taikymu arba mokesčių lengvatom susijusius klausimus, lydimieji teisės aktai, teismų sprendimai. Bus nagrinėjami tie specialieji teisės aktai, kuriuose yra įtvirtintos pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės. Tai visų pirma Mokesčių administravimo įstatymas.

Pagrindinis teisės aktas reglamentuojantis mokesčių administravimą, yra 2004 metų balandžio 13 dienos redakcijos Mokesčių administravimo įstatymas su vėlesniais pakeitimais. Šis įstatymas nustato pagrindinius apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principus, nustato Lietuvos mokesčius, mokesčių administravimo teisinių santykių dalyvių teises ir pareigas, bendrąsias mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ir išieškojimo taisykles, mokestinių ginčų procedūrą ir kt. Iš įstatymo tikslo matome, kad tai centrinis mokesčių sistemą reglamentuojantis teisės aktas. Iš to darytina išvada, kad šiame akte įtvirtintos mokesčių mokėtojo teisės yra pagrindinės.

Mokesčių administravimo įstatyme mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų reglamentavimui yra skirtas IV dalies II skirsnis. 36 straipsnyje yra pateikiamas mokesčių mokėtojo teisių sąrašas:

“1) iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti;

2) gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais;

3) reikalauti laiku grąžinti (įskaityti) mokesčio permokas;

4) asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose;

5) dalyvauti mokestinio patikrinimo procese;

6) teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto;

7) gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu;

---

<sup>25</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243



8) nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, įskaitant teisę atsisakyti pateikti informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kaupti neprivalo;

9) reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų;

10) reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą;

11) reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą;

12) įstatymų nustatyta tvarka apskusti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą;

13) naudotis kitomis šio ir kitų įstatymų bei jų lydimumų teisės aktų suteiktomis teisėmis.<sup>26</sup>

Analizuojant šio įstatymo tikslą galima teigti, kad šiomis teisėmis mokesčių mokėtojas turi teisę naudotis visame mokesčių administravime. Iš paskutinio straipsnio punkto suprantame, kad šis sąrašas nėra baigtinis ir mokesčių mokėtojo teisės gali būti išplėstos ar papildytos šiame ar kituose įstatymuose ir jų lydimumuose teisės aktuose. Toks požiūris yra pateisinamas, nes mokesčių administravimo sistema yra kompleksiška, sudėtinga, atskirose jos srityse gali susiklostyti savo prigimtimi skirtingi teisiniai santykiai, todėl nėra prasminga bandyti pateikti galutinį teisių sąrašą. Be to, reiktų pastebėti, kad, lyginant su ankstesnėmis įstatymo redakcijomis, padarytas žingsnis į priekį, koncentruotai vienoje vietoje pateikiant pagrindinių mokesčių mokėtojo teisių mokesčių administravime sąrašą. Ankstesnėse įstatymo redakcijose to nebuvo. Šias teises būtų tikslinga skirstyti naudojantis tam tikrais kriterijais, tai padėtų nustatyti ir analizuoti šių teisių turinį. Pirmas dalykas, į kurį reiktų atkreipti dėmesį yra tai, kad dalis teisių yra siejama su mokesčių mokėtojo teise reikalauti, kad nebūtų pažeistos jo teisės ir teisėti interesai. Pastarąją teisę galime sieti su bendruoju teisės principu - teisėtumu. Taigi, remiantis šiuo kriterijumi į šią grupę galime priskirti tokias mokesčių mokėtojo teises: nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, įskaitant teisę atsisakyti pateikti informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kaupti neprivalo; reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų; teisę reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą; teisę reikalauti laiku grąžinti (įskaityti) mokesčio permokas.

---

<sup>26</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios, 2004 m, Nr. 63-2243

Pirmų dviejų šios grupės teisių reglamentavimas yra kritikuotinas. Teisiniame santykiyje vieno santykio dalyvio pareiga suponuoja teisę kitiems santykio dalyviams reikalauti, kad šis tinkamai vykdytų savo pareigas ir nepažeistų jo teisių. Pareiga laikytis įstatymų ir kitų teisės aktų yra bendrasis teisės principas. Mokesčių administratoriaus pareiga „nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių ir tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų“<sup>27</sup> yra pakankamas principinės nuostatos įtvirtinimas.

*Teisė reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą* yra labai svarbi. Jos formuluotėje, kaip ir anksčiau minėtųjų teisių formuluotėse, yra žodis *reikalauti*, taip šią teisę tiesiogiai siejant su reikalavimu mokesčių mokėtojui vykdyti nustatytas pareigas. Tačiau skirtingai nei ankstesnėse, ši teisė yra išskirtinė mokesčių mokėtojo teisė mokesčių administravime. Jos pagrindą sudaro *teisė į informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą*. Mokesčių administratorius, vykdydamas nustatytas funkcijas, naudojasi informacija apie mokesčių mokėtoją, kurios atskleidimas jam galėtų sukelti didelę žalą. Tokia informacija gali sudaryti komercinę paslaptį, taip pat tai gali būti informacija, kuriai taikoma intelektinės nuosavybės apsauga, kita informacija. Ši teisė yra detalizuojama Mokesčių administravimo įstatymo 38 ir 39 straipsnyje. 38 straipsnyje nustatoma, kokia informacija apie mokesčių mokėtoją nėra laikoma paslapyje. Tai:

- „1) mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris, taip pat atskirų mokesčių mokėtojų registrų, duomenų bazių mokesčių mokėtojams suteikti identifikaciniai numeriai;
- 2) įregistravimo į mokesčių mokėtojų registrą ir į kitus šios dalies 1 punkte nurodytus registrus bei duomenų bazes datos, taip pat išregistravimo datos;
- 3) mokesčių mokėtojo – juridinio asmens sumokėtų mokesčių suma. Mokesčių mokėtojo – fizinio asmens sumokėtų mokesčių suma nelaikoma paslapyje įstatymų nustatytais atvejais;
- 4) mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos suma;
- 5) metinės finansinės atskaitomybės duomenys, skelbtini Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka;
- 6) informacija, susijusi su mokesčių teisės aktų pažeidimais, kai mokesčių mokėtojo kaltė už mokesčio įstatymo pažeidimus įrodyta.<.....>
- 7) kita pagal Lietuvos Respublikos įstatymus paslaptimi nelaikoma informacija.“<sup>28</sup>

Analizuojant minėtą straipsnį galima daryti išvadą, kad visa informacija apie mokesčių mokėtoją yra slapta, išskyrus tą, kurią įstatymas išakmiai nustato kaip neslaptą.

39 įstatymo straipsnis reglamentuoja informacijos apie mokesčių mokėtoją paskleidimą. Analizuojant šį straipsnį matome, kad jis taikomas visai informacijai apie mokesčių mokėtoją.

<sup>27</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios, 2004 m, Nr. 63-2243

<sup>28</sup> Ten pat

Numatomos svarbios pareigos atitinkančios mokesčių mokėtojo teisę į informacijos apie jį slaptumą. Analizuojant šio straipsnio 8 dalį galime teigti, kad įstatymų leidėjas nustato bendrą *pareigą* visiems asmenims saugoti informaciją, laikomą su mokesčių mokėtoju susijusia paslaptimi, kuriems tokia informacija tapo žinoma, neatsižvelgiant į jos gavimo būdą. Įtvirtinama mokesčių administratoriaus pareigūno *pareiga* informaciją apie mokesčių mokėtoją laikyti paslapyje ir pasibaigus darbiniam santykiams, išskyrus Mokesčių administravimo įstatymo nustatytus atvejus. Šiame straipsnyje numatoma svarbi prevencinė priemonė susijusi su informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumo išsaugojimu. Tai įpareigojimas juridiniams asmenims, kurie gauna informaciją pagal šį straipsnį, užtikrinti, kad informacija apie mokesčių mokėtoją būtų prieinama tik tiems darbuotojams, kuriems ši informacija reikalinga jų tiesioginėms funkcijoms atlikti. Kita svarbi prevencinė priemonė – šiems juridiniams nustatyta pareiga fiksuoti kiekvieną tokios informacijos panaudojimo atvejį. Šiame straipsnyje yra pateikiamas asmenų, kuriems gali būti pateikta informacija apie mokesčių mokėtoją be jo sutikimo, sąrašas. Daliai asmenų nustatomos konkrečios funkcijos, kurioms atlikti jiems gali būti pateikiama informacija. Šis sąrašas nėra baigtinis, kadangi Mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnio 1 dalies 4 punkte yra nustatyta, kad informacija gali būti pateikta: „teismams, teisėsaugos, kitoms valstybės įstaigoms bei institucijoms, operatyvinės veiklos subjektams ir kitiems asmenims įstatymų nustatytais atvejais, kai tai būtina jų funkcijoms atlikti.“<sup>29</sup> Atskiros šio straipsnio nuostatos yra skirtos bendradarbiavimui su užsienio kompetentingoms institucijomis. Mokesčių administratorius turi teisę perduoti informaciją apie mokesčių mokėtoją užsienio valstybių mokesčių administratoriams (kompetentingoms institucijoms) apmokestinimo ir teisės pažeidimų mokesčių srityje tyrimo tikslais. Be to, Lietuvos mokesčių administratorius turi teisę leisti užsienio mokesčių administratoriams (kompetentingoms institucijoms) perduoti pateiktą informaciją teismams ir teisėsaugos institucijoms, taip pat trečiųjų valstybių mokesčių administratoriams (kompetentingoms institucijoms), jei tai reikalinga apmokestinimo arba teisės pažeidimų mokesčių srityje tyrimo tikslams. Mokesčių administratorius turi teisę perduoti informaciją apie mokesčių mokėtoją ir Europos Sąjungos kompetentingoms institucijoms.

Mokesčių administravimo įstatymas nustato mokesčių mokėtojui teisę nesutikti, kad būtų paskleista informacija Mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnyje nepaminėtiems asmenims. Ši teisė svarbi informacijos apie mokesčių mokėtoją apsaugai. Tačiau minėta teisė yra sunkiai įgyvendinama, kadangi analizuojamame įstatyme nėra nustatytas baigtinis asmenų sąrašas, kuriems gali būti pateikta informacija apie jį. Yra paliktos blanketinės nuorodos į kitus įstatymus. Todėl mokesčių mokėtojas iš Mokesčių administravimo įstatymo nuostatų negalės žinoti ar jo teisė buvo pažeista. Prie mokesčių mokėtojo teisių apsaugos neprisideda ir

---

<sup>29</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 39 str. 1d. 4 p // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

analizuojamo straipsnio 4 dalies nuostata: „informacija apie mokesčių mokėtoją teikiama teisės aktuose, taip pat tarptautinėse sutartyse (susitarimuose) nustatytais būdais.“<sup>30</sup> Nenurodomi nei teisės aktai nei subjektai, kurie turėtų tokius būdus nustatyti.

Įstatymų leidėjas skiria didelį dėmesį informacijos apie mokesčių mokėtoją apsaugai. Tačiau matome reglamentavimo neišsamumą, sistemiskumo trūkumą. Teisės normos nėra sukoncentruotos vienoje vietoje. Nėra baigtinio subjektų sąrašo, kuriems gali būti pateikta informacija apie mokesčių mokėtoją. Nėra reglamentuojami informacijos apie mokesčių mokėtoją pateikimo būdai, nėra nuorodų į kitus teisės aktus, kurie yra skirti reglamentuoti šiuos būdus. Tai apsunkina slaptos informacijos apie mokesčių mokėtoją panaudojimo kontrolę ir sudaro prielaidas pažeidimams. Be to, keista yra teisinė formuluotė, kuri yra tiesiogiai siejama su mokesčių administratoriaus pareiga *užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą*. Mūsų manymu ši teisė turėtų būti formuluojama kaip mokesčių mokėtojo *teisė į informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą*. Ši teisė mus ypatingai domina. Nagrinėjant mokestinių ginčų bylas sprendimas priimamas remiantis informacija apie mokesčių mokėtoją, kuri neretai atitinka Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintą slaptos informacijos apie mokesčių mokėtoją sampratą. Į klausimą ar mokestinių ginčų teisenos reglamentavimas užtikrina informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą atsakysime nagrinėdami mokestinių ginčų teisenos reglamentavimą.

*Teisė reikalauti laiku grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką* susijusi su viena iš vietos administratoriaus funkcijų – grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką. Analizuodami šią teisę nustatančią teisės normą matome, kad ji visų pirma siejama su minėtos mokesčių administratoriaus pareigos vykdymu per nustatytus terminus. Be abejo, ši teisė kyla iš bendresnės teisės – teisės į susidariusios mokesčio permokos įskaitymą (grąžinimą) teisės aktu nustatytais atvejais. Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnyje reglamentuojama mokesčio permokos grąžinimas (įskaitymas) tais atvejais, kai kiti mokesčių įstatymai nenustato kitaip. Pagrindiniai poįstatyminiai teisės aktai, nustatantys šios funkcijos vykdymo tvarką, yra Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. VA-186 patvirtintos „Mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) taisyklės“ ir Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko ir Muitinės departamento direktoriaus įsakymu Nr. VA-182/1B-1042 patvirtintos taisyklės<sup>31</sup>. Teisė į susidariusios mokesčių permokos įskaitymą (grąžinimą) turi

<sup>30</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 39 str. 4 d. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

<sup>31</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko ir Muitinės departamento prie Finansų Ministerijos generalinio direktoriaus 2004 m. lapkričio 23 d. įsakymu Nr. VA-182/1B-1042 „Dėl Muitinės administruojamų mokesčių permokos įskaitymo kitų mokesčių nepriemokai padengti, taip pat kitų mokesčių permokos įskaitymo muitinės administruojamų mokesčių nepriemokai padengti taisyklių įgyvendinimo tvarkos“ patvirtintos taisyklės // Valstybės žinios, 2004, Nr. 174-6469

tiesioginį ryšį su mokestinių ginčų teiseną, kadangi ginčai dėl atsisakymo gražinti (įskaityti) mokesčio permoką yra priskiriami mokestiniams. Tačiau įstatyme įtvirtinta teisė reikalauti laiku gražinti (įskaityti) mokesčio permokas tokio ryšio neturi, kadangi jos galimas pažeidimas yra sietinas su netinkamu administratoriaus pareigų atlikimu pažeidžiant nustatytus terminus, bet ne su ginču dėl teisės. Todėl mokesčių mokėtojui apskundus mokesčių administratoriaus veiksmą ar neveikimą (mokesčio permokos negražinimą (neįskaitymą) ar gražinimą (įskaitymą) pažeidžiant nustatytus terminus) skundo nagrinėjimui nebus taikoma mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka, jei, pasikartosiu, nebus ginčo dėl teisės į mokesčio permokos gražinimą apskritai.

Kita teisių grupė, tai teisės kurių realizavimas priklauso pirmiausiai nuo paties mokesčių mokėtojo valios. Tai teisės: iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti; gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais; asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose; dalyvauti mokestinio patikrinimo procese; teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto; gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu; įstatymų nustatyta tvarka apskusti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą; reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą.

Jeigu prieš tai buvo nagrinėjama mokesčių mokėtojo teisė į informacijos slaptumą tai dabar nagrinėjimo objektas bus mokesčių mokėtojo teisė, kurią apibendrintai galima vadinti *teise į informaciją*. Ji yra siejama su mokesčių administratoriaus pareiga šviesti ir konsultuoti mokesčių mokėtoją, kad mokesčių mokėtojui būtų sudarytos sąlygos tinkamai įvykdyti savo pagrindinę pareigą - sumokėti jam priklausančius mokesčius. Įstatymų leidėjas numato du pagrindinius būdus, kuomet mokesčių mokėtojas gali naudotis šia teise. Pirmas būdas - tai *galimybė mokesčių mokėtojui nemokamai gauti, visą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti*. Pažymėtina, kad ši informacija yra teikiama nemokamai. Antras būdas – *iš vietos mokesčių administratoriaus raštu gauti konsultacijas konkrečiais mokesčių mokėjimo klausimais*.<sup>32</sup> Nors įstatymas to ir nenumato, tačiau ir šios konsultacijos yra nemokamos.<sup>33</sup> Nagrinėjamo įstatymo 37 straipsnio 2 dalis nustato, kad mokesčių mokėtojas neprivalo vadovautis jam pateikta konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais. Galima teigti, kad

<sup>32</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 37 str. 1d. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

<sup>33</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. V-119 „Dėl individualių paaiškinimų rengimo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintos taisyklės// Valstybės žinios, 2003, Nr.42-1960

mokesčių mokėtojo konsultacija neturi teisės akto galios ir išreiškia konsultaciją teikiančios institucijos nuomonę konkrečiu mokesčių mokėjimo klausimu. Tokia konsultacijos – individualaus paaiškinimo - samprata įtvirtinta ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. V-119 patvirtintose „Individualių paaiškinimų rengimo ir teikimo taisyklėse“.<sup>34</sup> Apibendrinant galima teigti, kad teisė *mokesčių mokėtojui nemokamai gauti, visą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti* yra labiau sietina su mokesčių mokėtojo galimybe gauti bendrą teisinę ar kitą greitai pateikiamą informaciją, reikalingą kasdieninėms mokestinėms prievolėms vykdyti. Norėdamas žinoti, kaip mokesčių administratorius spręstų sudėtingesnį mokesčių mokėjimo klausimą, mokesčių mokėtojas turi teisę gauti konsultaciją raštu. Šios teisės mokestinių ginčų teisenoje yra svarbios, kadangi Mokesčių administravimo įstatymas nustato, kad vienas iš pagrindų atleisti mokesčių mokėtoją nuo baudų yra: „kai mokesčio mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais“<sup>35</sup>. O mokesčių mokėtojas tokiu atveju taip pat turi teisę prašyti mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos atleisti jį nuo baudos.<sup>36</sup>

Kita šios grupės teisių siejamos su mokesčių mokėtojo teise dalyvauti arba įstatymo tiesiogiai neuždraustais atvejais būti atstovaujama tam tikrose mokesčių administravimo procesuose. Šiuo atveju turimos omenyje santykinai savarankiškos, tarpusavyje susijusios mokesčių administravimo subjektų veiksmų sekos, kurių visuma sudaro mokesčių administravimo sistemą. Teisės norma nustatanti *teisę dalyvauti mokestinio patikrinimo procese* konkrečiai įvardija mokesčių administravimo procesą, kuriame mokesčių mokėtojas turi teisę dalyvauti. Tuo tarpu *teisė asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose* yra bendresnio pobūdžio ir apima teisę *dalyvauti mokestinio patikrinimo procese*. Analizuojant lingvistiškai šią teisės normą galime teigti, kad mokesčių mokėtojas visais atvejais turi teisę (bet ne pareigą) asmeniškai dalyvauti visuose procesuose, atskirose jo stadijose ar atliekant veiksmus, kuomet jų atlikimo priežastis kyla iš santykio su mokesčių administratoriumi. Tuo tarpu atstovavimas gali būti uždraustas konkretų procesą, jo dalį ar veiksmą reglamentuojančiose teisės normose. Jei draudimo nėra, atstovavimas leidžiamas. Galima daryti išvadą, kad mokesčių mokėtojas turi teisę asmeniškai dalyvauti ar būti atstovaujamas atstovo pagal įstatymą ar sutartinio atstovo mokesčių mokėtojo skundą nagrinėjančioje institucijoje. Taigi, *teisė*

---

<sup>34</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. V-119 „Dėl individualių paaiškinimų rengimo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintos taisyklės// Valstybės žinios, 2003, Nr.42-1960

<sup>35</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 141 str. 1 d. 4 p. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

<sup>36</sup> Ten pat 141 str. 3 d.

*asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose, yra tiesiogiai susijusi su mokestinių ginčų teiseną.*

Mokesčių mokėtojo teisėms mokestinio patikrinimo procese įstatymų leidėjas skiria didelį dėmesį. *Teisė teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto* yra teisės dalyvauti mokestinio patikrinimo procese sąsaja. Tai būdas, kaip mokesčių mokėtojas gali įtakoti mokestinio patikrinimo rezultatus, pateikdamas informaciją dėl patikrinimo akte užfiksuotų faktų mokesčių administratoriaus pareigūnui. Ši teisė suteikiama mokesčių mokėtojui, kurio mokestinis patikrinimas yra atliekamas. Tai gali būti juridinio asmens darbuotojai, atstovai. Atliekant fizinio asmens mokestinį patikrinimą, pats fizinis asmuo, jo atstovai.

*Teisės gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu,* formuluotėje įstatymų leidėjas išskiria mokestinio patikrinimo rezultatus patvirtinančių sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo iš kitų mokesčių administratoriaus sprendimų, taip dar kartą patvirtindamas išskirtinį dėmesį mokestinio patikrinimo procedūrai. Šią teisę taip pat galima priskirti teisėms, numatančioms mokesčių mokėtojo teisę į informaciją. Sprendimas dėl mokesčių prievolės dydžio gali būti vienas iš pagrindų, suteikiančių mokesčių mokėtojui teisę kreiptis su skundu į ikiteisminę mokestinius ginčus nagrinėjančią instituciją.

Šio skyriaus pradžioje buvo analizuojama *teisė įstatymų nustatyta tvarka apskūsti bet kokią mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą.* Dabar norėtume patikslinti kai kuriuos jos realizavimo reglamentavimo aspektus. Ši teisė yra realizuojama Mokesčių administravimo įstatymo IX skyriuje numatytais keliais būdais. Ginčai, priskirtini mokestiniams ir, kuriems taikoma mokestinių ginčų procedūra, yra nagrinėjami vadovaujantis mokestinių ginčų teiseną, kuri yra reglamentuota šiame įstatyme ir lydimuose poįstatyminiuose teisės aktuose (Mokesčių administravimo įstatymo 145 straipsnis). „Skundai dėl mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) sprendimų, nenurodytų Įstatymo 145 straipsnyje, jų nepriėmimo, skundai dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų (jų nepriėmimo), kuriais mokestiniai ginčai nesprenžiami iš esmės, nagrinėjami Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka (įstatymo 146 straipsnis).“<sup>37</sup> Įstatymų leidėjas numato mokesčių mokėtojui teisę naudotis kituose įstatymuose nustatyta tvarka apskūsti neteisėtus mokesčių administratoriaus pareigūno veiksmus.

Įstatymų leidėjas nustato mokesčių mokėtojui *teisę reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą.* Taip nustatoma mokesčių

---

<sup>37</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 146 str. 1 d. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

administratoriaus materialinė atsakomybė už neteisėta veika padaryta žalą. Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojui suteikiama teisė reikalauti atlyginti ir neturtinę žalą. Šios teisės realizavimas sietinas su teise apskusti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksma ar jo neatlikimą. Tačiau skundas dėl turtinės ir (ar) neturtinės žalos atlyginimo yra nagrinėjamas Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka<sup>38</sup>. Tokius skundus nagrinėja vyriausioji administracinių ginčų komisija ir administraciniai teismai. Kyla klausimas: kuomet nagrinėjamas mokestinis ginčas ir jo metu išaiškėja neteisėta (-os) mokesčių administratoriaus veika (-os) ar mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos gali sprendimu įpareigoti mokesčių administratorių atlyginti tokia (-iomis) veika (-omis) padarytą turtinę ir (ar) neturtinę žalą? Mokestinių ginčų teisenos reglamentavimas į šį klausimą atsakymo nepateikia. Administracinių bylų teisenos įstatymo 18 straipsnio 2 dalis nustato apygardos administracinio teismo, kaip pirmos instancijos teismo, kompetenciją nagrinėti bylas, netaikant išankstinio nagrinėjimo ne teismo tvarka procedūros - „dėl turtinės ir moralinės žalos, padarytos fiziniam asmeniui ar organizacijai teritorinių valstybės ar vietos savivaldos institucijų, įstaigų, tarnybų bei jų tarnautojų, einančių tarnybines pareigas, neteisėtais veiksmais ar neveikimu viešojo administravimo srityje, atlyginimo(Civilinio kodekso 485 straipsnis).“<sup>39</sup> Šio įstatymo 19 straipsnis nustato papildomą Vilniaus apygardos administracinio teismo, kaip pirmosios instancijos teismo, kompetenciją netaikant išankstinio nagrinėjimo ne teismo tvarka procedūros nagrinėti bylas dėl minėtos turtinės ir moralinės žalos. Reikalavimas dėl materialinės žalos atlyginimo padarytos neteisėta mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veika mokestiniams ginčams nepriskirtinas. Iš to darytina išvada, kad mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos neturi kompetencijos nuspręsti dėl turtinės ar neturtinės žalos atlyginimo padarytos neteisėtais mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmais.

Mokesčių administravimo įstatymo 71 straipsnyje yra numatyta svarbi nuostata susijusi su mokesčių mokėtojo teisėmis – *tai galimybė mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti*. Šis susitarimas gali būti pasirašytas mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat visų mokestinių ginčų nagrinėjimo etapų metu. Analizuodami Mokesčių administravimo įstatymo 71 straipsnį matome, kad įstatymų leidėjas numato dispozityvinį mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo santykių reguliavimo metodą. Tokie metodai yra taikomi civilinėje teisėje. Nagrinėjamo santykio turinys pasižymi sutartiniams santykiams būdingais požymiais – laisva, suderinta šalių valia, galimybe sudaryti susitarimą bet kuriuo momentu (mokestinis tyrimas,

<sup>38</sup> Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas // Valstybės žinios., 2000, Nr.85-2566

<sup>39</sup> Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 18 str. 2 d. 4 p. // Valstybės žinios, 2000, Nr.85-2566



patikrinimas, mokestinių ginčų procesas išreiškia visą mokesčių administravimo procesą kaip mokesčių administratoriaus veiklą atliekant nustatytas funkcijas). Tačiau yra nustatytos aplinkybės, kurioms esant toks susitarimas gali būti sudarytas: kai nei viena šalis neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų pagrįsti. Teisinės susitarimo pasekmės yra tokios: mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą negu nurodyta susitarime.<sup>40</sup> Šio susitarimo sudarymo tvarką reglamentuoja „Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės“, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. VA-210<sup>41</sup>. Mokesčių mokėtojas turi teisę inicijuoti tokio susitarimo sudarymą mokestinio patikrinimo ar tyrimo metu, iki sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, raštu kreipdamasis į tokį tyrimą ar patikrinimą atliekantį mokesčių administratorių su siūlymu sudaryti susitarimą. Bet kurioje mokestinių ginčų stadijoje mokesčių mokėtojas taip pat turi teisę inicijuoti tokio susitarimo sudarymą raštu kreipdamasis į Valstybinę mokesčių inspekciją prie Finansų ministerijos arba pasiūlymą jai pateikdamas per Apskritis valstybinę mokesčių inspekciją, atlikusią patikrinimą. Mokesčių administratorius (Valstybinė mokesčių inspekcija) apie savo sprendimą turi informuoti mokesčių mokėtoją raštu. Mokesčių administratorius (Valstybinė mokesčių inspekcija) taip pat turi analogišką teisę siūlyti sudaryti tokį susitarimą. Susitarimas sudaromas derybomis, kurių eiga detaliau nėra reglamentuojama. Minėtoji tvarka nustato, kad derybos nesustabdo mokestinių ginčų reglamentavime nustatytų sprendimų priėmimo nustatytais terminais, o taip pat neužkerta kelio naudotis visomis Mokesčių administravimo įstatyme nustatytomis teisėmis. Suteikiant mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui teisę *pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti* yra numatoma svarbi priemonė sureguliuoti mokestinius santykius, sprendžiant nesutarimus dėl mokestinės prievolės dydžio. Tai būdas grindžiamas abiejų pusių suinteresuotumu, nereikalaujantis sudėtingų ginčo sprendimo procedūrų, todėl greitesnis ir paprastesnis.

Mokesčių administravimo įstatymo 88 straipsnis nustato galimybę mokestinės nepriemokos sumokėjimą atidėti arba išdėstyti, sudarant mokestinės paskolos sutartį. Sprendimas atidėti mokestinės nepriemokos mokėjimą ar jį išdėstyti gali būti priimtas tik nustačius, kad nedelsiant ją sumokėjus mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų kritine arba mokesčių

---

<sup>40</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 71 str. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

<sup>41</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. VA-210 „Dėl Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintos taisyklės // Valstybės žinios, 2005, Nr. 2-28

mokėtojas turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus, tačiau šios mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimas ar išdėstymas suteiktų jam galimybę stabilizuoti savo finansinę būklę ir sumokėti mokestinę nepriemoką vėliau.<sup>42</sup> Tačiau Mokestinės nepriemokos į biudžetą bei fondus mokėjimo atidėjimo tvarka nustato, kad „gali būti atidėtas tik tos mokestinės nepriemokos į biudžetą bei fondus sumokėjimas, kurios apskaičiavimo pagrindumas nėra skundžiamas.“<sup>43</sup>

Apibendrinami galime teigti, kad įstatymų leidėjas dalį mokesčių mokėtojo teisių išskyrė į atskirą sąrašą. Ankstesnėse Mokesčių administravimo įstatymo redakcijose mokesčių mokėtojo teisės nebuvo koncentruotai reglamentuotos. Manytina, kad šias teises įstatymų leidėjo nuomone yra pagrindinės. Vis dėl to nepavyko nustatyti vieno ar kelių kriterijų, kurių pagrindu šios teisės buvo išskirtos iš kitų. Vienos iš jų yra plačios ir iš jų kyla siauresnio turinio teisės, kurias mokesčių mokėtojas turi įvairiose mokesčių administravimo proceso procedūrose. Tačiau įstatymų leidėjas išskiria ir teises, kurias mokesčių mokėtojas turi tik tam tikroje vienoje mokesčių administravimo procedūroje. Pavyzdžiui, grupė teisių susijusių su mokestinio patikrinimo procedūra. Jos kyla iš bendresnių mokesčių mokėtojo teisių. Todėl kyla klausimas ar esamas pagrindinių mokesčių mokėtojo teisių reglamentavimas tinkamai atlieka savo funkcijas? Visų pirma ar jis yra išsamus, ar mokesčių mokėtojas yra informuojamas apie visas pagrindines savo teises. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojui teisės *inicijuoti ir sudaryti sutartį dėl mokėtino mokesčio dydžio kuomet nei mokesčių mokėtojas ne mokesčių administratorius neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti* įstatymų leidėjas neištraukė į pagrindinių teisių sąrašą tačiau mūsų nuomone šia teise numatomas reikšmingas instrumentas mokesčių mokėtojui spręsti nesutarimus su mokesčių administratoriumi. Taip pat į pagrindinių teisių sąrašą neištraukta teisė prašyti sudaryti mokestinės paskolos sutartį. Mūsų manymu šių teisių turinys atskleidžiamas nepakankamai. Esamame reglamentavime dažniausiai yra pasitenkinama teisių išvardijimų. Tuo tarpu jų realizavimo ir apsaugos būdai nėra atskleidžiami kartu su šiomis teisėmis. Tai apsunkena mokesčių mokėtojui galimybę naudotis savo teisėmis ir ginti jas esant jų pažeidimui.

---

<sup>42</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 88 str. 2 d. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

<sup>43</sup> Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. rugsėjo 7 d. įsakymu Nr. 260 „Dėl mokestinės nepriemokos į biudžetą bei fondus mokėjimo atidėjimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtintos tvarkos 2 punktas //Valstybės žinios, 2001, Nr. 78-2739

### 3. Mokesčių mokėtojo pagrindinių teisių reglamentavimas užsienio valstybėse ir Lietuvoje.

#### Lyginamoji analizė

Šiame skyriuje bus atliekama pagrindinių Lietuvos mokesčių mokėtojo teisių reglamentavimo lyginamoji analizė su užsienio valstybių, kurių teisinė ir kita medžiaga buvo prieinama. Tai Rusijos Federacijos, Estijos, Portugalijos, Jungtinių Amerikos Valstijų, Jungtinės Karalystės, Airijos, Australijos ir kai kurių kitų valstybių dokumentai. Rusija ir Estija buvo pasirinktos kaip kaimyninės valstybės, su pereinamojo laikotarpio ekonomika, esančios panašiam ekonominio-teisinio išsivystymo lygmenyje. Portugalija, Jungtinė Karalystė ir Airija pasirinktos dėl savo teisinės ir kitokios informacijos prieinamumo ir dėl to, kad tai Europos Sąjungos (toliau – ES) narės, atstovaujančios tiek kontinentinės, tiek bendrosios teisės sistemą. Jungtinės Amerikos Valstijos ir Australija pasirinktos dėl didelio šių valstybių dėmesio mokesčių mokėtojo teisėms ir mokesčių mokėtojo bei mokesčių administratoriaus bendradarbiavimui. Šiame skyriuje analizės dalykas bus ne tik teisiniai aktai, bet taip pat informaciniai dokumentai, skirti mokesčių mokėtojo teisėms ir mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimui, EBPO tyrimo duomenys<sup>44</sup>. Bus siekiama nustatyti teigiamą užsienio mokesčių administratorių praktiką informuojant mokesčių mokėtojus apie jų pagrindines teises. Taip pat bus ieškoma mokesčių mokėtojo pagrindinių teisių reglamentavimo trūkumų Lietuvos norminiuose aktuose, kurie galėtų sudaryti sąlygas pažeisti mokesčių mokėtojo teises mokesčių ginčų teisenos metu.

Analizuojant minėtų šalių, o taip pat EBPO atliktus tyrimus<sup>45</sup> galima nustatyti keletą pagrindinių mokesčių mokėtojo teisių reglamentavimo ir informavimo apie jas būdų. Rusijoje reglamentavimo forma yra panaši į Lietuvos. Tam yra skirtas Rusijos Federacijos Mokesčių kodekso 21 straipsnis<sup>46</sup>, kuriame glaustai išdėstomos pagrindinės mokesčių mokėtojo (mokesčių surenkančiojo asmens) teisės. 22 straipsnis skirtas mokesčių mokėtojui (mokesčius surenkančių asmenų) teisių užtikrinimui ir apsaugai. Atskiras straipsnis skirtas mokesčių mokėtojo pareigoms.<sup>47</sup> Tuo tarpu Estijos mokesčių teisiniame reglamentavime nėra teisės normų, skirtų koncentruotai nustatyti pagrindines mokesčių mokėtojo teises. Pagrindinis Estijos teisės aktas reglamentuojantis mokesčių administravimą yra Apmokestinimo įstatymas<sup>48</sup>. Ten pagrindinės

<sup>44</sup> Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>: prisijungimo laikas 2006-05-12

<sup>45</sup> Ten pat : prisijungimo laikas 2006-05-12

<sup>46</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации <http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200>: prisijungimo laikas 2006-05-12

<sup>47</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации 23 str. <http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200>: prisijungimo laikas 2006-05-12: prisijungimo laikas 2006-05-12

<sup>48</sup> Taxation Act, Passed 20 February 2002 (RT<sup>1</sup> I 2002, 26, 150) <http://www.fin.ee/?id=621>: prisijungimo laikas 2006-05-12

mokesčių mokėtojo teisės yra išreiškiamos per pagrindinių mokesčių administratoriaus pareigų reglamentavimą. Yra įtvirtinami mokesčių administratoriaus veiklos principai - tyrimo principai ir diskrecijos teisės naudojimosi principai. Atskirai įtvirtinama mokesčių mokėtojo teisė pateikti savo nuomonę ir prieštaravimus mokesčių administratoriui, prieš šiam priimant administracinę teisės aktą, kuris turėtų įtakos to asmens teisėms. Ten pat nustatomos šios teisės naudojimosi išimtys. Nustatoma mokesčių administratoriaus pareiga pateikti informaciją mokesčių mokėtojui, taip pat nustatoma mokesčių administratoriaus atsakomybė už padarytą žalą.

Portugalijos *Organica da DGCI* (Mokesčių procedūrų kodekse) yra skirtas atskiras skyrius mokesčių mokėtojo teisėms (Mokesčių procedūrų kodeksas 1 knygos 2 dalies 4 skyrius).<sup>49</sup> Tuo tarpu bendrosios teisės valstybėse Airijoje ir Jungtinėje Karalystėje nėra vieno teisės akto, ar teisės akto dalies, skirto pagrindinių mokesčių mokėtojų teisių reglamentavimui. Tačiau abiejų valstybių mokesčių administratoriai parengė informacinio pobūdžio dokumentus, skirtus supažindinti mokesčių mokėtoją su jo pagrindinėmis teisėmis. Šis dokumentas Airijoje vadinamas „Revenue Customer Service Charter“ (Mokesčių administratoriaus kliento chartija)<sup>50</sup>. Jungtinėje Karalystėje jis vadinamas „The Taxpayer's Charter“ (Mokesčių mokėtojo chartija)<sup>51</sup>. Tokio pobūdžio dokumentus turi ir kai kurios kitos mūsų tirtos valstybės: Kanada, Australija, Jungtinės Amerikos Valstijos. EBPO, viename iš savo tyrimų, skirtų mokesčių mokėtojo teisėms ir pareigoms<sup>52</sup>, teigia, kad tokio pobūdžio dokumentai (jie vadinami „Mokesčių mokėtojo chartijomis“) *dažniausiai* yra teisinis vadovas, tačiau jie patys dažniausiai nėra teisinio pobūdžio dokumentai ir papildomų teisių ir pareigų nesukuria. Tokių dokumentų tikslas yra informuoti ir išaiškinti mokesčių mokėtojui neteisine kalba apie pagrindines jo teises ir pareigas, susijusias su mokestiniais santykiais. Šių dokumentų neteisinis pobūdis daro juos labiau suprantamus ir prieinamus<sup>53</sup>. Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių mokėtojo teisių reglamentavimo sistemą federaliniame lygmenyje sudaro šie pagrindiniai teisės aktai: 1986 metų „Internal revenue code“ (Mokesčių kodeksas)<sup>54</sup> ir „Taxpayer bill of rights 2“<sup>55</sup>. Be to, JAV federalinis mokesčių administratorius Internal Revenue Service (toliau IRS) parengė neteisinį dokumentą „Declaration of taxpayers rights“ (Mokesčių mokėtojų teisių deklaracija) ir teisės akto „Taxpayer bill of rights 2“ (Mokesčių mokėtojų teisių bilis 2) informacinio pobūdžio

---

<sup>49</sup> *Organica da DGCI*, Portugalija, [http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/\\_sgt/frtaxsystem.htm](http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/_sgt/frtaxsystem.htm): prisijungimo laikas 2006-05-12

<sup>50</sup> „Revenue Customer Service Charter“ – Airija, <http://www.revenue.ie/>: prisijungimo laikas 2006-05-12

<sup>51</sup> „PSI2Appendix 1 - The Taxpayer's Charter“, HM Revenue and Customs – Jungtinė Karalystė, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/psimanual/part02/psi2appendix1.htm>: prisijungimo laikas 2006-05-12

<sup>52</sup> Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>: prisijungimo laikas 2006-05-12

<sup>53</sup> Ten pat: prisijungimo laikas 2006-05-12

<sup>54</sup> Internal revenue code [http://www.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/usc\\_sup\\_01\\_26.html](http://www.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/usc_sup_01_26.html): prisijungimo laikas 2006-05-12

<sup>55</sup> Taxpayer bill of rights 2 <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/tbor2.pdf>: prisijungimo laikas 2006-05-12

išaiškinimą. JAV Mokesčių kodekse nėra koncentruotai reglamentuojamos pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės. Mokesčių mokėtojų teisių bilis 2 yra skirtas papildyti ir pakeisti JAV Mokesčių kodekso teisės normas, teisės normomis, nustatančiomis „padidintą mokesčių mokėtojo teisių apsaugą, kurios kyla laikantis Mokesčių kodekso nuostatų, o taip pat santykiuose su IRS“.<sup>56</sup> Valstijų lygmenyje mokesčių administratoriai yra parengę savo „Mokesčių mokėtojo teisių bilius“<sup>57</sup>.

Kanadoje ir Australijoje, kaip ir JAV, nėra vieno teisės akto ar teisės akto dalies, skirtos koncentruotai reglamentuoti pagrindines mokesčių mokėtojo teises, tačiau yra mokesčių administratorių parengti išsamūs informaciniai dokumentai. Ypač išsiskiria Australijos mokesčių administratorius parengęs „Mokesčių mokėtojo chartiją“<sup>58</sup> ir grupę informacinių dokumentų, aiškinančių mokesčių administratoriaus veiklos principus<sup>59</sup>, būdus ginti savo teises<sup>60</sup> ir kt.<sup>61</sup> Taigi matome, kad dauguma tirtų valstybių, tais atvejais, jeigu koncentruotai nereglementavo pagrindinių mokesčių mokėtojo teisių norminiame akte, apie jas informavo mokesčių mokėtoją specialiai tam skirtuose neteisiniuose dokumentuose, kuriuose taip pat dažniausiai aptariamos ir pagrindinės mokesčių mokėtojo pareigos. Juos paprastai rengia tos valstybės mokesčių administratorius. Dažniausiai tokie dokumentai yra vadinami „Mokesčių mokėtojo chartija“, „Mokesčių mokėtojo teisių chartija“ ar panašiai.

Ar reikalinga Lietuvai „Mokesčių mokėtojo chartija“ ir panašūs dokumentai? EBPO tyrime yra siūloma pavyzdinė „Mokesčių mokėtojo teisių chartija“<sup>62</sup>. Jos turinį sudaro pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės, taip pat pagrindinės mokesčių mokėtojo pareigos. Mokesčių mokėtojo teisių turinys yra atskleidžiamas pateikiant veiksmus, kuriuos mokesčių administratorius atliks, kad mokesčių mokėtojo teisės būtų realizuojamos. Taip pabrėžiama mokesčių mokėtojo teisių ir mokesčių administratoriaus pareigų sąsaja, išryškinamas bendradarbiavimo aspektas. Minėtame tyrime mokesčių mokėtojo teisės yra susistemintos. Jos yra plataus pobūdžio. Jų realizavimas yra detalizuojamas konkrečiais mokesčių administratoriaus veiksmais. Lietuvos reglamentavime mokesčių mokėtojo teisių yra daugiau, tačiau kaip jau

---

<sup>56</sup> <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/doc7394.pdf> „Taxpayer bill of rights 2“ išaiškinimas parengtas IRS: prisijungimo laikas 2006-05-12

<sup>57</sup> Kentucky: Department of Revenue – Taxpayer Bill of Rights, <http://revenue.ky.gov/billofrights.htm>; Florida Taxpayer’s Bill of Rights <http://dor.myflorida.com/dor/taxes/billofrights.html>; The South Dakota Taxpayers’ Bill of Rights [www.state.sd.us/drr2/publications/Tprights.pdf](http://www.state.sd.us/drr2/publications/Tprights.pdf); North Carolina Taxpayers’ Bill of Rights <http://www.dor.state.nc.us/taxes/rights.html>; prisijungimo laikas 2006-05-12

<sup>58</sup> The Taxpayers’ charter, prepared by Australian Taxation Office <http://www.ato.gov.au/distributor.asp?doc=/content/charter.htm>: prisijungimo laikas 2006-05-16

<sup>59</sup> The Taxpayers’ charter explanatory booklet 10. If you’re subject to enquiry or audit <http://www.ato.gov.au/distributor.asp?doc=/content/63140.htm>: prisijungimo laikas 2006-05-16

<sup>60</sup> The Taxpayers’ charter explanatory booklet 1. Treating you fairly and reasonably <http://www.ato.gov.au/distributor.asp?doc=/content/63134.htm>: prisijungimo laikas 2006-05-16

<sup>61</sup> <http://www.ato.gov.au>

<sup>62</sup> Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>: prisijungimo laikas 2006-05-16

minėta, neaiškus jų atrankos kriterijus, jos yra nevienodo „svorio“. Vienos yra platesnės už kitas ir apima pastarąsias. Mokesčių mokėtojo chartija galėtų išspręsti sistemiškumo, informacijos pateikimo aiškumo ir išsamumo trūkumus. Tokie dokumentai turi jau minėtus privalumus: galimybę išdėstyti informaciją bendrine kalba, galimybę dėl nenorminio pobūdžio greitai atnaujinti jų informaciją pasikeitus teisiniam reguliavimui, galimybę atskleisti visą svarbiausią informaciją susijusią su konkrečia mokesčių mokėtojo teise vienoje vietoje.

Dabar nuo formos pereisime prie pagrindinių mokesčių mokėtojo teisių reglamentavimo turinio. Visų pirma palyginsime EBPO tyrimo rezultatus ir Lietuvos teisinį reglamentavimą. EBPO tyrime nustatyta, kad visų šalių EBPO narių (Lietuva nėra EBPO narė) teisiniame reglamentavime nustatomos tokios pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės: teisė būti informuotam, išklaustyti ir teisė į pagalbą; teisė apskusti bet kokią mokesčių administratoriaus veiksmą ar neveikimą; teisė mokėti mokesčio sumą tik tokio dydžio, kokia jam priklauso pagal įstatymą; teisė į aiškumą; teisė į privatumą; teisė į konfidencialumą ir slaptumą<sup>63</sup>.

EBPO tyrime taip pat atskleidžiamos šių teisių turinys. *Teisė būti informuotam, išklaustyti ir teisė į pagalbą* reiškia, kad mokesčių mokėtojas turi teisę gauti visą naujausią informaciją susijusią su mokesčių sistemos veikla ir mokesčių apskaičiavimu. Ši informacija turi padėti mokesčių mokėtojui geriau suvokti viską, kas susiję su jo teisėmis ir pareigomis mokestiniuose santykiuose. *Teisės apskusti bet kokią mokesčių administratoriaus veiksmą ar neveikimą*, mūsų manymu papildomai komentuoti nereikia. *Teisė mokėti mokesčio sumą tik tokio dydžio kokia jam priklauso pagal įstatymą* apima ir teisę į lengvatas, priklausančias pagal mokesčių teisę. *Teisė į aiškumą* reiškia, kad mokesčių mokėtojas turi būti užtikrintas dėl to, kokias pasekmes sukels jo veiksmai ar neveikimas. Tam tikrais atvejais tokio aiškumo užtikrinti negalima, pavyzdžiui mokesčių administratorius neturėtų padėti mokesčių mokėtojui, kuris siekia piktnaudžiauti teise. Tačiau mokesčių administratorius turėtų informuoti mokesčių mokėtoją, kad šis žinotų pasekmes veiksmų ar neveikimo susijusių su įprastais mokestiniais reikalais. *Teisė į privatumą* reiškia, kad mokesčių administratorius be reikalo nesikiš į privačius mokesčių mokėtojo reikalus. Praktikoje tai reiškia, kad turėtų būti vengiama mokesčių mokėtojo namų apieškojimo (o jeigu tokia būtinybė iškyla tai atliekama griežtai reglamentuotais atvejais ir tvarka), nerenkama informacija nesusijusi su mokestiniais klausimais. *Teisė į konfidencialumą ir slaptumą* susijusi su teise į privatumą ir reiškia, kad informacija, kurią mokesčių administratorius turi apie mokesčių mokėtoją, yra konfidenciali ir būtų naudojama tik mokesčių teisės nustatytiems tikslams. Pažymima, kad mokesčių administratoriams lyginant su kitomis

---

<sup>63</sup> Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>: prisijungimo laikas 2006-05-16

vykdomosios valdžios institucijomis keliami ypač dideli reikalavimai, susiję su informacijos konfidencialumo užtikrinimu.

Lygindami minėto tyrimo išvadas su Lietuvos mokesčių teisiniu reglamentavimu išsiaiškinome, kad teisės atitinkančios teisę būti informuotam, išklaustam, teisę į pagalbą, teisę apskusti bet koki mokesčių administratoriaus veiksmą ar neveikimą, teisę į konfidencialumą ir slaptumą yra numatytos pagrindiniame mokesčių mokėtojo teisių sąrašė<sup>64</sup>. Teisės į aiškumą šiame sąrašė, tiesiogiai suformuluotos nėra, nėra jos ir mokestiniuose įstatymuose. Tačiau Valstybinės mokesčių inspekcijos nuostatuose yra nustatyta funkcija: „kitais būdais bendradarbiauja su mokesčių mokėtojais ir stengiasi, kad būtų pasiektas savitarpio supratimas“<sup>65</sup>. Mokesčių administravimo įstatyme yra nustatomas apmokestinimo reglamentavimo aiškumo siekis<sup>66</sup>. Taigi aiškumo siekimas yra nustatomas ne kaip mokesčių mokėtojo teisė, bet įtvirtinamas reglamentuojant mokesčių administratoriaus veiklą ir apmokestinimo reglamentavimo aiškumo principą. Manytume, kad vis dėl to tikslinga Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinti atskirą mokesčių mokėtojo *teisę į aiškumą dėl savo veiksmų ar neveikimo pasekmių*. Ji yra susijusi su teisėtų lūkesčių principu, prisidėtų siekiant reglamentavimo aiškumą ir sustiprintų mokesčių mokėtojo teisių apsaugą. Mokesčių mokėtojo teisė į privatumą Lietuvos mokesčių teisėje nėra suformuluota pagrindinių teisių sąrašė, tačiau Mokesčių administravimo įstatyme yra nustatyta mokesčių administratoriaus pagrindinė pareiga atliekant savo funkcijas, stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą<sup>67</sup>. Be to, Mokesčių administravimo įstatyme yra nustatyta, kad mokestinio patikrinimo metu patekti į fizinio asmens gyvenamąsias patalpas galima tik jo sutikimu, jeigu įstatyme nenustatyta kitaip. Su teise į privatumą yra glaudžiai susijusi teisė į konfidencialumą ir informacijos slaptumą. Kaip jau minėta, teisė į informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą yra įtvirtinta pagrindiniame mokesčių mokėtojo teisių sąrašė. Priemonės šių teisių užtikrinimui papildo viena kitą. Galime teigti, kad Lietuvos mokesčių teisėje teisė į mokesčių mokėtojo privatumą yra nustatyta, nors taip ir nėra formuluojama. *Teisė mokėti tik įstatyme nustatyto dydžio mokesčio sumą* Lietuvos mokesčių teisėje nėra formuluojama kaip atskira mokesčių mokėtojo teisė. Tačiau ji kyla iš viso apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir yra susijusi su teisėtumo ir kitais teisės principais. Apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principuose mes randame nuostata, kad „kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius,

<sup>64</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 36 str. // Valstybės žinios, 2004 m., Nr. 63-2243

<sup>65</sup> Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. gegužės 14 d. įsakymu Nr. 1K-183 „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymo Nr. 110 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie finansų ministerijos nuostatų patvirtinimo“ pakeitimo“ patvirtinti nuostatai 9.28 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 82-2966

<sup>66</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 6 str. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

<sup>67</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 32 str. 1 d. 7 p. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

laikydamosis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos<sup>68</sup>. Iš šio principo ir kyla teisė mokesčių mokėtojui mokėti tik tokius mokesčius ir tik tokio dydžio, kokie yra numatyti įstatymo.

Apibendrinant galima teigti, kad Lietuvos mokesčių teisėje yra reglamentuotos *visos* pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės, randamos EBPO narių mokesčių teisėje. Tam tikrais atvejais Lietuvos mokesčių teisėje šios teisės nėra reglamentuojamos kaip atskiros mokesčių mokėtojo teisės, tačiau kyla iš kitų mokesčių teisės nuostatų. Teisių turinys tam tikrais atvejais skiriasi nuo EBPO tyrime nustatyto jų reglamentavimo EBPO šalyse narėse. Tačiau reikia atsižvelgti, kad šis tyrimas<sup>69</sup> buvo atliktas siekiant nustatyti bendrus bruožus pažymint, kad reglamentavimas gali skirtis dėl objektyvių ir kiekvienai konkrečiai mokesčių sistemai būdingų aplinkybių.

Norint susidaryti išsamesnį vaizdą bus atliktas Lietuvos ir pasirinktų valstybių teisinio reglamentavimo palyginimas. EBPO tyrime yra minimos tik tos mokesčių mokėtojo teisės, kurios yra bendros visoms EBPO narėms. Tuo tarpu tai, kas skirtinga, nebuvo įtraukta. Bus lyginamos Lietuvos ir šių valstybių teisinis reglamentavimas: Estijos, Rusijos Federacijos, JAV, Portugalijos, Australijos, Kanados. Kaip informacijos šaltinis apie teisinį reglamentavimą bus naudojamos ir „Mokesčių mokėtojų chartijos“, kiti informacinio pobūdžio dokumentai, parengti tų valstybių mokesčių administratorių. Lyginamą Lietuvos teisiniame reglamentavime nustatytą pagrindinę mokesčių mokėtojo teisę pateiksime kitokiu šriftu. Tirsime ar panašią teisę yra reglamentuota tiriamų valstybių teisiniuose dokumentuose, o taip pat ar apie ją informuojama neteisinio pobūdžio dokumentuose.

Teisės *nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, įskaitant teisę atsisakyti pateikti informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kausti neprivalo ir reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir nevirsytų jam suteiktų įgaliojimų* identiškas atitikmuo yra randamas Rusijos Federacijos Mokesčių kodekso 21 straipsnio 1 dalies 10 ir 11 punktuose. Kitų valstybių teisės aktuose ir mokesčių inspekcijų parengtuose dokumentuose taip formuluojamos teisės nėra. Kaip jau minėta, šios teisės išskyrimas mums atrodė abejotinas, dėl jau minėtų priežasčių. Tarptautinė praktika taip pat nepatvirtina, kad tokią teisę reikia išskirti atskirai. Mūsų manymu pakanka nustatyti mokesčių administratoriui pareigą nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių ir tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų<sup>70</sup>.

<sup>68</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 8 str. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

<sup>69</sup> Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>: prisijungimo laikas 2006-05-20

<sup>70</sup> LR Mokesčių administravimo įstatymo 32 str. 1 d. 2 ir 3 p. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243



Teisė reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą yra nustatyta Rusijos Federacijos Mokesčių kodekso 21 straipsnio 13 punkte.<sup>71</sup> Portugalijos teisiniame reglamentavime ši teisė yra formuluojama kaip teisė į informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą. Ji yra detaliai išdėstyta Mokesčių administravimo procedūrų kodekso 17 straipsnyje. Nagrinėjama teisė yra taikoma bet kokiai informacijai apie mokesčių mokėtojo mokestinę padėtį. Lietuvos teisiniame reglamentavime yra apibrėžiama kas nėra slapta informacija, susijusi su mokesčių mokėtoju, tuo tarpu Portugalijos teisiniame reglamentavime yra priešingai. Apibrėžiama kas yra slapta informacija, susijusi su mokesčių mokėtoju. Kartu Portugalijos teisiniame reglamentavime įtvirtinamos apsaugos priemonės šiai teisei: įpareigojimas mokesčių administratoriui ir jo pareigūnams saugoti informaciją ir atsakomybė už pareigos pažeidimą.<sup>72</sup> Estijos Apmokestinimo įstatyme kaip ir Lietuvos teisiniame reguliavime yra įtvirtinama mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) pareiga saugoti paslapyje informaciją, susijusią su mokesčių mokėtoju bei nustatoma kas yra vieša informacija. Įtvirtinama pareiga pareigūnui saugoti paslapyje informacija ir pasibaigus jo tarnybai mokesčių administracijoje. Taip pat reglamentuojama, kokiais atvejais slapta informacija gali būti atkleista kitiems mokesčių administratoriams arba mokesčių gavėjams, kai tokios informacijos reikia mokesčio apskaičiavimui ar jo teisingumui patikrinti. Informacijos atskleidimas valstybės, administracinio vieneto, miesto institucijoms, taip pat asmenims atliekantiems viešosios teisės funkcijas yra dažniausiai reglamentuotas nurodant konkrečius teisės aktus, kuriuose yra apibrėžtos aplinkybės ir tvarka, kaip tokia informacija gali būti atskleista<sup>73</sup>. Mūsų manymu taip reglamentuojant yra pasiekiamas didesnis aiškumas, nei Lietuvos teisėje pasirinktu būdu. Kitų nagrinėjamų valstybių teisiniame reguliavime taip pat yra įtvirtinta mokesčių mokėtojo teisė į informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą. Pavyzdžiui, JAV IRS Mokesčių mokėtojo teisių deklaracijoje yra įtvirtinta mokesčių mokėtojo teisė žinoti, kodėl iš jo prašoma informacijos, koku tikslu ji bus naudojama ir kokios pasekmės bus jei mokesčių mokėtojas atsisakys pateikti informaciją<sup>74</sup>. Kanadoje<sup>75</sup> ir Australijoje mokesčių mokėtojo teisės į informacijos slaptumą apsauga yra nustatoma remiantis specialiais Privatumo aktais ir kitais teisės aktais, reglamentuojančiais informacijos apsaugą bendrai. Apie tokį teisinį reguliavimą mokesčių mokėtojas yra informuojamas neteisinio pobūdžio dokumentuose. Vienas iš svarbių Lietuvoje privataus gyvenimo apsaugą reglamentuojančių teisės aktų yra Visuomenės informavimo įstatymo

<sup>71</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации <http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200>: prisijungimo laikas 2006-06-20

<sup>72</sup> Organica da DGCI- Portugalija, [http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/\\_sgt/frtaxsystem.htm](http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/_sgt/frtaxsystem.htm)

<sup>73</sup> Taxation Act, Passed 20 February 2002 (RT<sup>1</sup> I 2002, 26, 150), 29 straipsnis- Estija, <http://www.fin.ee/?id=621>: prisijungimo laikas 2006-05-20

<sup>74</sup> Declaration of taxpayers rights 2 skyrius, IRS United States Department of the Treasury <http://www.irs.gov/publications/p1/ar02.html#d0e24> : prisijungimo laikas 2006-05-20

<sup>75</sup> <http://www.ccra-adrc.gc.ca>: prisijungimo laikas 2006-05-20

pakeitimo įstatymas<sup>76</sup>, Asmens duomenų teisinės apsaugos įstatymas<sup>77</sup>, tačiau Mokesčių administravimo įstatyme tai nėra minima. Nėra nuorodų ir į kitus teisės aktus, kuriais remiamasi užtikrinant teisę į informacijos slaptumą. Tai reiškia, kad arba įstatymų nuostatos yra nederinamos, o tai rodo Lietuvos teisinės sistemos sistemiškumo trūkumą arba kad įstatymų leidėjas nemano, kad apie tai reikia informuoti mokesčių mokėtoją. Mūsų manymų toks įstatymų leidėjo požiūris nepadeda siekti teisinio reguliavimo aiškumo ir sistemiškumo. Taigi tarptautinėje praktikoje yra įtvirtinama *teisė į informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą*, o ne *teisė reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą*, kadangi ji yra platesnė.

*Teisė reikalauti laiku gražinti (įskaityti) mokesčio permokas* yra randama Rusijos Federacijos Mokesčių kodekso 21 straipsnio 1 dalies 5 punkte<sup>78</sup>. Estijos Apmokestinimo įstatyme *teisė į permokėtų mokesčių ir susijusių sumų* (pagal šio akto nuostatas) įtvirtinama 33 straipsnyje, kartu su kitomis finansinėmis paraiškomis (claims) ar išipareigojimais, kurie gali kilti iš mokesčio teisės akto arba šio akto.<sup>79</sup> Kitose tirtose valstybėse *teisė reikalauti laiku gražinti (įskaityti) mokesčio permokas* nėra išskiriama kaip viena iš pagrindinių mokesčių mokėtojo teisių, nors apskritai mokesčių permokų gražinimo ir įskaitymo būdai yra reglamentuoti.

*Teisė iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokesčiams prievolėms vykdyti* reglamentuojanti panaši teisės norma yra randama Rusijos Federacijos mokesčių kodekse 21 straipsnio 1 dalies 1 punkte<sup>80</sup>. Čia yra naudojama kitokia formuluotė nei Lietuvos įstatymuose. Rusijos Federacijos mokesčių kodekse yra reglamentuotas baigtinis informacijos rūšių sąrašas, konkrečiai įvardijant, kokio pobūdžio informaciją mokesčių mokėtojas turi teisę gauti. Lietuvos reglamentavime baigtinis sąrašas nėra pateikiamas. Kitaip nei Lietuvoje, Estijos Apmokestinimo įstatyme yra reglamentuota ir mokesčių mokėtojo teisė gauti iš mokesčių administratoriaus mokesčines informacijas apie jį patį. Šios teisės įgyvendinimo būdas detalai reglamentuotas tame pačiame straipsnyje<sup>81</sup>. Portugalijos mokesčių kodekse įtvirtinama mokesčių mokėtojo teisė į informaciją, kuri suvokiama dar plačiau nei Estijos

---

<sup>76</sup> Lietuvos Respublikos visuomenės informavimo įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios, 2000, Nr. 75-2272

<sup>77</sup> Lietuvos Respublikos asmens duomenų teisinės apsaugos įstatymas // Valstybės žinios, 2003, Nr. 15-597

<sup>78</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации <http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200> : prisijungimo laikas 2006-05-20

<sup>79</sup> Taxation Act, Passed 20 February 2002 (RT<sup>1</sup> I 2002, 26, 150) – Estija, <http://www.fin.ee/?id=621>: prisijungimo laikas 2006-05-20

<sup>80</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации <http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200> : prisijungimo laikas 2006-05-24

<sup>81</sup> Taxation Act, Passed 20 February 2002 (RT<sup>1</sup> I 2002, 26, 150) 14 str. – Estija, <http://www.fin.ee/?id=621>: prisijungimo laikas 2006-05-24

mokesčių teisėje. Čia mokesčių mokėtojas taip pat turi teisę gauti iš mokesčių administratoriaus informaciją apie tai kokioje stadijoje yra jo pateikta paraiška ar pretenzija. Be to, mokesčių mokėtojas turi teisę žinoti, kad prieš jį pradėta neformali baudžiamoji procedūra, kokiu pagrindu tai padaryta ir kokia procedūros eiga. Kitaip tariant, kad juo yra pradėta domėtis, nors tai dar ir nėra teisiškai įtvirtinta baigiamuosiuose dokumentuose. Be to, pačiame kodekse yra nurodoma, kokiu būdu galima gauti šią informaciją<sup>82</sup>. Australijos mokesčių teisėje yra išskiriamos mokesčių mokėtojo *teisė į patarimą ir informaciją iš mokesčių administratoriaus, kuria mokesčių mokėtojas gali pasikliauti* ir *teisė gauti informaciją kurią mokesčių administratorius turi apie mokesčių mokėtoją*<sup>83</sup>. *Teisė į patarimą ir informaciją iš mokesčių administratoriaus, kuria mokesčių mokėtojas gali pasikliauti* apima ir tai, kas Lietuvos mokesčių teisėje suvokiama kaip *mokesčių mokėtojo teisė gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais*. Australijos mokesčių mokėtojo chartijoje mokesčių mokėtojas yra informuojamas, kad teisė į informaciją apie jį patį yra suteikta Freedom of information act 1982 (Informacijos laisvės įstatyme)<sup>84</sup>. Australijos mokesčių administratorius yra parengęs specialų informacinį biuletinį, kuriame nurodoma, kad paprastap mokesčių mokėtojas gali gauti informaciją apie jį patį užklausus telefonu ir pan., tačiau tam tikrais atvejais, jis turės parašyti specialų užklausimą pagal Freedom of information act (Informacijos laisvės įstatymą). JAV federalinio IRS mokesčių mokėtojų chartijoje nėra išskiriama mokesčių mokėtojo pagrindinė *teisė į informaciją*.<sup>85</sup> Bet išskiriamos panašią funkciją atliekančios teisės – teisė į pagalbą iš mokesčių administratoriaus ir teisė į pagalbą naudojantis mokesčių advokato institucijos paslaugomis. IRS pripažįstą teisę į informaciją, kurios turinį sudaro yra mokesčių mokėtojo teisė žinoti apie jo teises ir mokesčių administratoriaus atliekamas procedūras. IRS yra parengęs specialų dokumentą - „Ką jūs turite žinoti apie IRS apmokestinimo procedūras“, kuri jį išsiunčia mokesčių mokėtojui su kiekvienu pranešimu apie apmokestinimo veiksmus.<sup>86</sup> Be to, kaip jau minėjome, atskirų valstijų mokesčių administratoriai yra priėmę savo „Mokesčių mokėtojo teisių bilius“ arba „chartijas“, kuriose yra įtvirtinama teisė gauti su mokesčiais susijusią informaciją. Apibendrinant galima pažymėti, kad tirtose kontinentinės teisės valstybėse linkstama detaliam reglamentuoti visus informacijos pateikimo būdus vienoje vietoje. Be to pati teisė yra reglamentuojama išsamiai, nepaliekant vietos neapibrėžtumui. Lietuvos teisiniame reglamentavime formuluotė, kad mokesčių

<sup>82</sup> Organica da DGCI- Portugalija, [http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/\\_sgt/frtaxsystem.htm](http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/_sgt/frtaxsystem.htm) : prisijungimo laikas 2006-05-24

<sup>83</sup> The Taxpayers' charter, prepared by Australian Taxation Office

<http://www.ato.gov.au/distributor.asp?doc=/content/charter.htm>: prisijungimo laikas 2006-05-24

<sup>84</sup> Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note, prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>: prisijungimo laikas 2006-05-24

<sup>85</sup> Declaration of taxpayers rights, IRS United States Department of the Treasury <http://www.irs.gov/publications/p1/ar02.html>: prisijungimo laikas 2006-05-24

<sup>86</sup> IRS Emphasizes Taxpayer Rights, <http://www.unclefed.com/Tax-News/2001/nrfs01-04.html> : prisijungimo laikas 2006-05-26

mokėtojas turi teisę gauti *kitą informaciją, reikalingą jo mokesčinėms prievolėms vykdyti* įneša painiavą. Niekur nėra reglamentuota, kas yra ta kita informacija. Neaišku, ar mokesčių mokėtojas turi teisę gauti informaciją apie jį patį ir koku būdu tai padaryti. Estijoje, Portugalijoje, Australijoje ši teisė yra numatyta pagrindiniuose mokesčių aktuose arba mokesčių administratoriaus „Mokesčių mokėtojų teisių chartijose“. JAV ši teisė nėra nustatyta federalinio IRS mokesčių mokėtojo teisių chartijoje, tačiau atskirų valstijų chartijose ji yra numatyta<sup>87</sup>. Be to, JAV mokesčių chartijoje yra kitokio pobūdžio teisės, kurių turinys yra panašus į Lietuvos teisiniame reglamentavime numatytų teisių turinį. Tai teisė gauti pagalbą iš mokesčių administratoriaus ir teisė gauti pagalbą iš mokesčių advokato. Manytume, kad detalus šios teisės apibrėžimas, numatant teisę mokesčių mokėtojui gauti informaciją apie jį patį ir kartu su šia teise – būdus, kaip tai padaryti, prisidėtų prie mokesčių administravimo reglamentavimo aiškumo bei mokesčių mokėtojo teisių užtikrinimo.

*Teisė gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais* yra įtvirtinta Australijos ir JAV mokesčių teisėje, tačiau kaip atskira pagrindinė teisė ji nėra išskiriama. Kadangi tai yra bendrosios teisės valstybės, čia mokesčių administratorius turi teisę pateikti ir teisiškai įpareigojančius išaiškinimus - rulinus. Australijos „Mokesčių mokėtojų teisių chartijoje“ ši teisė yra įtraukiama į platesnę teisę - teisę gauti profesionalų aptarnavimą ir pagalbą tam, kad mokesčių mokėtojui būtų lengviau įgyvendinti savo teises ir vykdyti pareigas<sup>88</sup>. JAV IRS Mokesčių mokėtojo teisių chartijoje ši teisė yra apimama platesnių teisių, bei teisės gauti pagalbą iš IRS ir mokesčių advokato institucijos<sup>89</sup>. Estijos Apmokestinimo įstatyme atskirai tokia teisė nėra išskirta. Estijos mokesčių administratoriams ir Finansų ministerijai nustatyta teisė leisti komentarus dėl mokesčių teisės aktų, siekiant jų taikymo praktikos vienodumo. Jie nėra teisiškai įpareigojantys<sup>90</sup>. Rusijos Federacijos mokesčių kodeksas nustato mokesčių mokėtojo teisę gauti išaiškinimą raštu iš Rusijos Federacijos Finansų ministerijos dėl Rusijos Federacijos mokesčių teisės taikymo. Mokesčių mokėtojas taip pat turi teisę gauti ir iš Rusijos Federacijos subjektų mokesčių institucijų išaiškinimus raštu apie tų subjektų mokesčių norminių dokumentų taikymą<sup>91</sup>. Tačiau, skirtingai nei Lietuvoje, Rusijos norminiame reglamentavime nustatyta, kad,

---

<sup>87</sup> Kentucky: Department of Revenue – Taxpayer Bill of Rights, <http://revenue.ky.gov/billofrights.htm>; Florida Taxpayer’s Bill of Rights <http://dor.myflorida.com/dor/taxes/billofrights.html>; The South Dakota Taxpayers’ Bill of Rights [www.state.sd.us/drr2/publications/Trights.pdf](http://www.state.sd.us/drr2/publications/Trights.pdf); North Carolina Taxpayers’ Bill of Rights <http://www.dor.state.nc.us/taxes/rights.html>; tax.state.nv.us/documents/TPRight3.PDF: prisijungimo laikas 2006-05-26

<sup>88</sup> The Taxpayers’ charter, prepared by Australian Taxation Office,

<http://www.ato.gov.au/distributor.asp?doc=/content/charter.htm> : prisijungimo laikas 2006-05-26

<sup>89</sup> Declaration of taxpayers rights, IRS United States Department of the Treasury

<http://www.irs.gov/publications/p1/ar02.html> : prisijungimo laikas 2006-05-26

<sup>90</sup> Taxation Act, Passed 20 February 2002 (RT<sup>1</sup> I 2002, 26, 150) 15 str. <http://www.fin.ee/?id=621> : prisijungimo laikas 2006-05-26

<sup>91</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации <http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200> : prisijungimo laikas 2006-05-29

jeigu mokesčių mokėtojas padaro teisės pažeidimą vadovaudamasis tokiu išaiškinimu, jam nekyla teisinė atsakomybė<sup>92</sup>. Lietuvoje tai yra pagrindas, kuriuo remiantis mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo baudų<sup>93</sup> ir delspinigių<sup>94</sup>. Iš prieinamų Portugalijos teisinių šaltinių mums nepavyko nustatyti ar ši teisė yra reglamentuojama, ir, jei yra, tai kaip. Apibendrinami galime teigti, kad tiek Rusijoje, tiek JAV, tiek Australijoje *teisė gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais* numatoma kaip viena iš pagrindinių mokesčių mokėtojo teisių nors ir ne visais atvejais formuluojama atskirai. Tačiau, mūsų nuomone, šių valstybių teisiniame reglamentavime ji daug labiau prisideda prie mokesčių mokėtojo teisių apsaugos, kadangi yra numatytos galimybės gauti išaiškinimą, kuris yra teisiškai įpareigojantis, ir tuo galima remtis, jeigu dėl tokio išaiškinimo padaromas teisės pažeidimas. Mūsų manymu Mokesčių administravimo įstatyme reikėtų įtvirtinti mokesčių mokėtojo teisę gauti individualų išaiškinimą raštu individualaus administracinio akto formos ir galios, kuriuo mokesčių mokėtojas galėtų remtis santykiuose su mokesčių administratoriumi, t.y. jis būtų privalomas tokį išaiškinimą pateikusiai institucijai. Remigijus Šimašius<sup>95</sup> teigia, kad esant dabartiniam teisiniam reglamentavimui, vis dėl to asmuo neturėtų išvengti sankcijų, nors ir vadovaudamasis teisiniu išaiškinimu, tačiau akivaizdžiai priešingam įstatymui. Mes siūlytume, kad atsakomybė tokiu atveju turėtų tekti institucijai ir jos pareigūnui, kuris pateikė tokį išaiškinimą. Tokiu būdu būtų užkirstas galimas piktnaudžiavimas naudojantis tarnybine padėtimi, o mokesčių mokėtojas gavęs individualų išaiškinimą galėtų be baimės juo vadovautis.

*Teisės - dalyvauti mokestinio patikrinimo procese ir asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose* kaip atskiros pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės yra formuluojamos Rusijos Federacijos Mokesčių kodekso 21 straipsnio 1 dalies 6 punkte - atstovauti savo interesus mokestiniuose teisiniuose santykiuose asmeniškai arba per atstovą - ir 8 punkte - dalyvauti mokestiniame patikrinime. Mokestinio patikrinimo sąvoka Rusijos Federacijos mokesčių teisėje apibrėžiama taip pat kaip ir Lietuvos.<sup>96</sup> Estijos Apmokestinimo įstatymo 48 straipsnyje yra išskirta mokesčių mokėtojo teisė į atstovavimą mokesčių administravimo procedūrose. Ši teisė yra apibrėžiama skyriuje, kuriame reglamentuojamos pagrindinės mokesčių procedūros. Ji turi būti įgyvendinama remiantis atitinkamomis Estijos

<sup>92</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации 111 str. 1 d. 3 p.

<http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200> : prisijungimo laikas 2006-05-29

<sup>93</sup> LR mokesčių administravimo įstatymo 141 str. 3 d. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

<sup>94</sup> Ten pat 100 str. 2 d.

<sup>95</sup> Remigijus Šimašius „Teisės aiškinimas ir jo privalomumas“; <http://www.teise.org/admin/docs/upload/2004%202%20Remigijus.doc> : prisijungimo laikas 2006-05-29

<sup>96</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации 89 str. <http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200> : prisijungimo laikas 2006-05-29

Civilinio kodekso normomis, jeigu Estijos Apmokestinimo įstatyme nėra numatyta kitaip. Nustatomos kelios taisyklės susijusios su atstovavimu: atstovavimas atstovaujamojo vardu galimas visais atvejais išskyrus kai teisė tai draudžia, arba kai to reikalauja atliekamo veiksmo esmė. Skirtingai nei Lietuvos teisėje Estijos Apmokestinimo įstatyme įtvirtinta mokesčių mokėtojo teisė dalyvauti mokesčių administravimo procedūrose kartu su atstovu. Tokiais atvejais nereikalaujamas joks dokumentas patvirtinantis atstovavimą. Be to, tokio atstovo reikalavimai ir pareiškimai turi būti traktuojami kaip duoti paties atstovaujamojo, išskyrus atvejus kai atstovaujamas iškart išreiškia prieštaravimą. Taigi, Estijos mokesčių teisėje nustatyta mažiau formalių reikalavimų atstovui. Estijos mokesčių teisė numato mokesčių administratoriaus procedūrą – mokesčių mokėtojo inspektavimą jo gyvenamojoje vietoje arba verslo vietoje, tačiau atskirai *teisės dalyvauti šios procedūros metu* kaip atskiros, ar, juo labiau, kaip pagrindinės, nenustato<sup>97</sup>. JAV mokesčių chartija informuoja apie teisę į atstovavimą, kaip apie vieną iš pagrindinių mokesčių mokėtojo teisių<sup>98</sup>. Ši teisė apima atstovavimą pagal sutartį advokato, mokesčių agento ar panašaus asmens. Be to, atskleidžiant šios teisės turinį į ją įtraukiama ir teisė mokesčių mokėtojui atsivesti asmenį į mokesčių administravimo tyrimo procedūrą – interviu, pokalbį tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus pareigūnų. Australijos „Mokesčių mokėtojo chartija“ informuoja, kad asmuo turi teisę būti atstovaujamas jo pasirinkto asmens<sup>99</sup>. Informuojama, kas gali imti mokestį už atstovavimą. Atstovas turi turėti teisės nustatytą įgaliojimą. Iš prieinamų Portugalijos teisės šaltinių nepavyko nustatyti ar teisė į atstovavimą yra išskiriama kaip pagrindinė mokesčių mokėtojo teisė. Apibendrinant galima teigti, kad teisė į atstovavimą tirtose valstybėse yra pripažįstama, kaip viena iš pagrindinių teisių. Teisės *dalyvauti visų mokestinių procedūrų metu ir dalyvauti ar būti atstovaujama būtent mokestinio patikrinimo ar savo turiniu panašios mokesčių administravimo procedūros metu*, išskyrus Rusijos Federaciją, tiriamose valstybėse nėra formuluojamos, kaip pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės. Neaišku kodėl Lietuvos įstatymų leidėjas išskiria mokestinio patikrinimo procedūrą iš kitų. Ši procedūra nėra vyraujanti mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus sąveikos forma.

*Teisė teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto* yra nustatyta Rusijos Federacijos mokesčių kodekse, kuri čia yra formuluojama plačiau nei Lietuvos teisiniame reglamentavime, suteikiant mokesčių mokėtojams teisę teikti atsikirtimus ir paaiškinimus mokesčių administratoriui, jo pareigūnams ir kitiems įgaliotiems asmenims, dėl mokesčių

---

<sup>97</sup> Taxation Act, Passed 20 February 2002 (RT<sup>1</sup> I 2002, 26, 150) <http://www.fin.ee/?id=621>: prisijungimo laikas 2006-06-05

<sup>98</sup> Declaration of taxpayers righth, IRS United States Department of the Treasury <http://www.irs.gov/publications/p1/ar02.html> : prisijungimo laikas 2006-06-05

<sup>99</sup> The Taxpayers' charter, prepared by Australian Taxation Office

<http://www.ato.gov.au/distributor.asp?doc=/content/charter.htm> : prisijungimo laikas 2006-06-05

apskaičiavimo ir sumokėjimo<sup>100</sup>. Estijos Apmokestinimo įstatyme kaip ir Rusijos teisėje taip pat įtvirtinta platesnė pagrindinė mokesčių mokėtojo teisė - *teisė būti išklaustyta*<sup>101</sup>. Mokesčių mokėtojas turi teisę išsakyti savo argumentus ir prieštaravimus prieš priimant administracinį aktą, susijusį su jo teisėmis. Čia taip pat nustatomos išimties, kuomet ši teisė neturi būti užtikrinta. *Teisė teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto*, ar platesnė, ją apimanti teisė, panaši savo turiniu į nustatytą Lietuvos, Estijos ar Rusijos teisiniame reglamentavime, nei Portugalijos, nei JAV, nei Australijos mokesčių teisėje nėra išskiriama kaip pagrindinė.

*Teisė gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu* yra nustatyta Rusijos Federacijos Mokesčių kodekso 21 straipsnio 1 dalies 9 punkte<sup>102</sup> – mokesčių mokėtojas turi teisę gauti mokestinio patikrinimo, tyrimo, mokestinių institucijų sprendimų kopijas, o taip pat mokestinių pranešimų ir reikalavimų aktus. Estijos Apmokestinimo įstatyme ši teisė nėra išskiriama kaip pagrindinė, tačiau dokumentų, įskaitant administracinius aktus, šaukimus, skelbimus, įteikimo(paskelbimo) tvarka adresatams yra reglamentuota 4 skyriuje<sup>103</sup>. Australijos teisėje nagrinėjama teisė apima kitos pagrindinės teisės, įskaitant ir teisę iš mokesčių administratoriaus gauti paaiškinimus dėl sprendimų kurie yra susiję su tuo mokesčių mokėtoju. Nei JAV, nei Portugalijoje nagrinėjama teisė nėra išskiriama kaip pagrindinė, tačiau ji kyla iš pagrindinių.

*Teisė reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą* yra randama Rusijos Federacijos Mokesčių kodekso 21 straipsnio 1 dalies 14 punkte<sup>104</sup>. Čia ji išskiriama kaip pagrindinė ir formuluojama kaip teisė reikalauti nustatyta tvarka pilnai atlyginti žalą, padarytą neteisėtu mokesčių institucijų sprendimu arba jos pareigūno neteisėtu veiksmu (neveikimu). Tokia pati formuluotė yra naudojama Lietuvos mokesčių teisiniame reglamentavime. Estijos Apmokestinimo įstatyme yra nustatyta, kad žala padaryta mokesčių mokėtojui ar trečiajam asmeniui neteisėta veika turi būti atlyginta vadovaujantis „Valstybės atsakomybės aktu“<sup>105</sup>. Iš prieinamų Portugalijos teisinių šaltinių mums nepavyko nustatyti ar reglamentuojama nagrinėjama teisė. Australijos „Mokesčių mokėtojo chartijoje“ teisės į kompensaciją ir į palūkanas yra minimos kaip išvestinės teisės iš pagrindinės mokesčių

<sup>100</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации <http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200> Rusijos Federacijos mokesčių kodeksas 21 str. 1 d. 7 p : prisijungimo laikas 2006-06-05

<sup>101</sup> Taxation Act, Passed 20 February 2002 (RT<sup>1</sup> I 2002, 26, 150) 13 str. <http://www.fin.ee/?id=621> : prisijungimo laikas 2006-06-07

<sup>102</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации <http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200> : prisijungimo laikas 2006-06-07

<sup>103</sup> Taxation Act, Passed 20 February 2002 (RT<sup>1</sup> I 2002, 26, 150) – Estija, <http://www.fin.ee/?id=621>: prisijungimo laikas 2006-06-07

<sup>104</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации <http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200>: prisijungimo laikas 2006-06-07

<sup>105</sup> Taxation Act, Passed 20 February 2002 (RT<sup>1</sup> I 2002, 26, 150) 16 str. <http://www.fin.ee/?id=621>: prisijungimo laikas 2006-06-07

mokėtojo teisės *į peržiūrą*, kuria mokesčių mokėtojas gali pasinaudoti, jei nesutinka su mokesčių administratoriaus sprendimu, veiksmais ar neveikimu<sup>106</sup>. JAV „Mokesčių mokėtojo chartijoje“ nėra išskiriama teisė reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą ar panaši į ją savo turiniu teisė. Tačiau informaciją apie galimybę gauti kompensaciją už žalą, padarytą neteisėtais mokesčių administratoriaus veiksmais, yra randama teisės *į atleidimą nuo tam tikrų palūkanų ir baudų* turinio aprašyme. Čia teigiama, kad IRS atleis nuo palūkanų, kurios atsirado dėl IRS darbuotojų klaidingų veiksmų ar neveikimo<sup>107</sup>. JAV teisėje valstybės, jos institucijų, jos darbuotojų atsakomybė už teisės pažeidimus yra reguliuojama specialiais teisės aktais, tokiais kaip „Federal tort claim act“ ir kt.<sup>108</sup> Taigi, galime teigti, kad aptariama teisė yra įtvirtinama visose tirtose mokesčių sistemose, tačiau ne visose ji išskiriama kaip viena iš pagrindinių mokesčių mokėtojo teisių. Estijoje nagrinėjamos teisės reglamentavimas yra sektinas dėl to, kad nurodoma kokias teisės aktais vadovaujantis ši teisė yra įgyvendinama.

Rusijos Federacijos Mokesčių kodekso 21 straipsnio 1 dalies 4 punkte yra išskiriama pagrindinė mokesčių mokėtojo *teisė gauti atidėjimą, mokėjimo išdėstymą, mokestinį kreditą arba investicinį mokestinį kreditą Rusijos Federacijos Mokesčių kodekso nustatytais atvejais ir tvarka*.<sup>109</sup> Lietuvos Mokesčių administravimo įstatymas, kaip jau minėta, numato galimybę mokestinę nepriemoką išdėstyti arba atidėti. Mūsų manymu tai pakankamai svarbi teisė ir esant pasirinktam mokesčių mokėtojo pagrindinių teisių reglamentavimo būdai tikslinga ją įtraukti į pagrindinių teisių sąrašą.

*Teisė mokesčių mokėtojui inicijuoti ir pasirašyti susitarimą su mokesčių administratorium dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti* yra svarbi procedūrinė teisė ir nors nei Lietuvos, nei tirtų valstybių teisėje nėra išskiriama kaip pagrindinė, tačiau, manytume, kad ji yra pakankamai svarbi ir įtrauktina į pagrindinių teisių sąrašą. Galimybė ją pasinaudoti yra įvairių mokestinių procedūrų metu. Be to, tai yra vienas iš galimų sprendimo būdų esant nesutarimams tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus. Manytume, kad mokesčių mokėtojas turi būti apie tai informuotas nagrinėjamą teisę minint kartu su kitomis pagrindinėmis mokesčių mokėtojo teisėmis.

---

<sup>106</sup> The Taxpayers' charter, prepared by Australian Taxation Office  
<http://www.ato.gov.au/distributor.asp?doc=/content/charter.htm>: prisijungimo laikas 2006-06-07

<sup>107</sup> Declaration of taxpayers right, IRS United States Department of the Treasury  
<http://www.irs.gov/publications/p1/ar02.html> : prisijungimo laikas 2006-06-07

<sup>108</sup> The 'Lectric Law Library's Legal Lexicon On Federal Tort Claims Act <http://www.lectlaw.com/def/f071.htm> : prisijungimo laikas 2006-06-07

<sup>109</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации <http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200> : prisijungimo laikas 2006-06-07



*Teisė įstatymų nustatyta tvarka apskūsti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą* yra įtvirtinta visose tirtose mokesčių sistemose vienokia ar kitokia forma.

Apibendrinami išanalizuotą medžiagą galime teigti, kad Lietuvos įstatymų leidėjas reglamentuodamas pagrindines mokesčių mokėtojo teises pasirinko labai panašų modelį į naudojamą Rusijos Federacijos mokesčių kodekse. Šio kodekso nuostatos dėl pagrindinių mokesčių mokėtojo teisių yra išdėstytos viename straipsnyje papunkčiui, detaliau neatskleidžiant jų turinio. Rusijos Federacijos mokesčių kodeksas įsigaliojo 1998 metų liepos 31 dieną, minėtą straipsnį vėlesniais pakeitimais papildant keletu nuostatų, nustatančių papildomas pagrindines mokesčių mokėtojo teises ir kitas nuostatas<sup>110</sup>. Mūsų manymu būtina iš esmės peržiūrėti Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnį. Turi būti suformuluoti aiškūs tokių teisių atrankos kriterijai, teikiant pirmenybę pačiom pagrindinėms ir plačiausioms mokesčių mokėtojo teisėms. Kadangi toks sąrašas būtų kuriamas remiantis iš esmės jau esančiu reglamentavimu, jo pagrindinė funkcija praktikoje būtų informacinė. Į tai atsižvelgiant jis ir turėtų būti kuriamas. Mes siūlytume reglamentuoti šias pagrindines mokesčių mokėtojo teises: teisė į informaciją; teisė į informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą; teisė į atstovavimą; teisė gauti pagalbą ir konsultaciją iš mokesčių administravimą atliekančių institucijų; teisė apskūsti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar neveikimą; teisė į neteisėta mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veika padarytos turtinės ir neturtinės žalos atlyginimą; teisė mokėti tik pagal įstatymus priklausančią mokesčių sumą; teisė naudotis įstatymų nustatytais mokestinėmis lengvatomis; teisė į mokestinės nepriemokos atidėjimą ir išdėstymą; teisė mokesčių mokėtojui inicijuoti ir pasirašyti susitarimą su mokesčių administratorium dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti; teisė į aiškumą dėl savo veiksmų ar neveikimo pasekmių. Remiantis šiuo sąrašų mokesčių administratoriui siūlytume parengti informacinio pobūdžio dokumentą ar keletą jų, detalizuojančių šias teises, jų naudojimosi būdus, apsaugą. Šis dokumentas ar keletas jų turėtų būti reguliariai peržiūrimi ir atnaujinami atsižvelgiant į teisinio reglamentavimo pokyčius.

Manytume, kad būtina padaryti mūsų minėtus pakeitimus detalizuojant ar pakeičiant kai kurių teisių reglamentavimą. Viena iš tokių priemonių turėtų būti blanketinių normų naudojimo vengimas kuriant mokesčių teisės aktus. Tai prisidėtų prie teisinio reglamentavimo ir juo nustatytų mokesčių administravimo procedūrų aiškumo, sustiprintų mokesčių mokėtojo teisių apsaugą.

---

<sup>110</sup> Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ; Федеральный закон от 29 июня 2004 г. N 58-ФЗ, <http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200> : prisijungimo laikas 2006-06-10

#### 4. Mokestinių ginčų teisenos reglamentavimas

Tirdami mokesčių mokėtojo teises mes nustatėme kokias pagrindines teises turi mokesčių mokėtojas esamame mokesčių administravimo reglamentavime. Kaip jau minėta mokestinių ginčų teiseną yra ikiteisminė mokestinių ginčų proceso stadija ir yra teisinis procesas. Jis skirtas realizuoti mokesčių mokėtojo materialinei teisei į teisinę apsaugą tais atvejais, jei kilęs ginčas yra priskirtinas mokestiniams. Ši materialinė teisė – tai teisė apskusti bet kokį mokesčių administratoriaus veiksmą ar neveikimą. Ar mokesčių mokėtojui pasinaudojus minėta teise prasidės mokestinių ginčų procesas ir ginčas bus nagrinėjamas mokestinių ginčų teisenos nustatyta tvarka priklausys nuo ginčo rūšies. Mokesčių mokėtojas mokestinių ginčų teisenoje turi procesines teises ir pareigas, kurios kyla tik ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo metu. Kiti šio proceso dalyviai taip pat turi specialias procesines teises ir pareigas. Mūsų tikslas yra nustatyti galimus mokestinių ginčų teisenos reglamentavimo trūkumus, kurie sudarytų prielaidas pažeisti pagrindines mokesčių mokėtojo teises mokesčių administravimo. Mokesčių mokėtojas būdamas mokesčių administravimo proceso, suprantant jį *plačiąja* prasme, dalyviu, yra viena iš šalių mokestinių ginčų teisenoje. Tapdamas mokestinių ginčų teisenos dalyviu jis kartu su savimi „atsineša“ ir pagrindines teises, kurias jam suteikia teisinis mokesčių administravimo reglamentavimas. Todėl, nagrinėdami mokesčių mokėtojo procesines teises ir pareigas mokestinių ginčų teisenoje, o taip pat ir kitų mokestinių ginčų teisenos dalyvių procesines teises ir pareigas, mes galėsime nustatyti ar jų reglamentavimas sudaro sąlygas realizuoti pagrindines mokesčių mokėtojo teises susijusias su mokestinių ginčų teiseną. Priminsime, kad specialieji mokestinius ginčus reglamentuojantys teisės aktai yra 2004 metų balandžio 13 d. redakcijos Mokesčių administravimo įstatymas<sup>111</sup>, „Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatai“<sup>112</sup> (toliau - Nuostatai), „Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės darbo reglamentas“<sup>113</sup> (toliau - Darbo reglamentas). Pagrindinis mokestinių ginčų teiseną reglamentuojantis teisės aktas yra, jau minėtas, Mokesčių administravimo įstatymas. Tam skirtas IX įstatymo skyrius „Mokesčių administratoriaus sprendimų apskundimas. Mokestiniai ginčai“. Administracinių bylų teisenos įstatymo 26 straipsnio 4 dalies nuostata nustatanti privalomą išankstinį mokestinių ginčų nagrinėjimą neteismina tvarka yra teisinis pagrindas mokestinių ginčų teisei sukurti. Nuostatai ir Darbo

<sup>111</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

<sup>112</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 09 02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtinti nuostatai // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946

<sup>113</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtintas darbo reglamentas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

reglamentas yra poįstatyminiai teisės aktai, kuriais mokestinių ginčų komisija vadovaujasi nagrinėdama mokestinius ginčus.

#### 4.1. Mokestinių ginčų teisenos dalyviai

Norėdami analizuoti mokestinių ginčų teisenos dalyvių teises ir pareigas mes, visų pirma, turime nustatyti, kas yra mokestinių ginčų teisenos dalyviai. Procesinėje teisėje proceso dalyviais yra laikomi visi asmenys kurie turi tame procese procesine teises ir pareigas. Jie skiriami į teisiškai suinteresuotus ir teisiškai nesuinteresuotus bylos baigtimi asmenis. Mokestinių ginčų teiseną reglamentuojantys teisės aktai nenustato kas yra mokestinių ginčų teisenos dalyviai. Administracinių bylų teisenos įstatymo 48 straipsnio 3 dalis nustato, kad administracinės bylos proceso dalyviais laikomi: proceso šalys ir jų atstovai, taip pat prokuroras, administravimo subjektai, organizacijos ir fiziniai asmenys, dalyvaujantys byloje šio įstatymo 56 straipsnyje nurodytais pagrindais. Šio įstatymo 56 straipsnis nustato prokuroro, administravimo subjektų, valstybės institucijų, įstaigų, organizacijų, tarnybų ir fizinių asmenų, ginančių valstybės, savivaldybės ir asmenų teises, procesines teises. Administracinės bylos proceso šalys pagal šio įstatymo 48 straipsnio 2 dalį yra: pareiškėjas (skundą, prašymą padavęs subjektas; teismas, priėmęs nutartį); atsakovas (institucija, įstaiga, tarnyba, tarnautojas, kurių aktai ar veiksmai skundžiami); tretieji suinteresuoti asmenys (t. y. tie, kurių teisėms ar pareigoms bylos išsprendimas gali turėti įtakos). Mokestinių ginčų teisenoje nagrinėjama byla yra administracinė byla, tačiau jai negalima pilnai taikyti minėtųjų nuostatų. Mokestinių ginčų procese nedalyvauja prokuroras, be to ikiteisminei stadijai netaikomos teismines institucijas mininčios teisinės nuostatos. Teisinio proceso (suvokiant jį siaurąją prasme) ypatingi dalyviai yra proceso bylos šalys. Civiliniame procese, šalimis yra ieškovas ir atsakovas. Administracinių bylų teisenos įstatymo 48 straipsnio 1 dalis nustato, kad ginčo (administracinės bylos) šalys yra pareiškėjas ir atsakovas. Mokestinių ginčų teisenoje šalimis yra mokesčių mokėtojas padavęs skundą (pareiškėjas) ir vietinis arba centrinis mokesčių administratorius, kurio sprendimas yra ginčijamas (atsakovas). Be to, reikia pažymėti, kad teismui apskūsti mokestinių ginčų komisijos sprendimą turi teisę ir centrinis mokesčių administratorius, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Trečiųjų asmenų procesinis statusas ikiteisminiame mokestinių ginčų procese nereglementuotas. Nėra numatyta galimybė įsitraukti ar įtraukti į mokestinių ginčų procesą trečiuosius asmenis, nors „praėjus šiame 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.<sup>114</sup> Tai reiškia, kad nors ir nedalyvaudami mokestiniame ginče, asmenys susiję su mokestiniu ginču yra tam tikrame teisiniame santykiyje su mokestinio ginčo šalimis ir jiems galioja ikiteisminių mokestinių ginčą nagrinėjančių institucijų sprendimai. Ikiteisminio mokestinių ginčų proceso šalis galima apibūdinti kaip dalyvius, teisiškai suinteresuotus bylos baigtimi. Mokestinių ginčų proceso dalyviu taip pat yra ir atstovas. Mokesčių mokėtojo teisė turėti atstovą yra įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnio 4 punkte. Teisė į gynybą yra viena iš pagrindinių procesinių teisių. Procesinėje teisėje yra išskiriami sutartiniai ir įstatyminiai atstovai, pagal tai, koku pagrindu kyta atstovavimas. Mokesčių administravimo įstatymas nereglamentuoja atstovo bendrojo teisinio statuso mokestiniuose ginčiuose. Esant reglamentavimo spragai taikytinos analogiškos Administracinių bylų teisenos įstatymo normos, nustatančios: „atstovai pagal įstatymą atlieka atstovaujamojo vardu visus procesinius veiksmus, kuriuos atlikti teisė priklauso atstovaujamesiems“ su nustatytomis išimtimis ir „atstovo pagal pavedimą įgaliojimas vesti teisme bylą suteikia atstovui teisę atlikti atstovaujamojo vardu visus procesinius veiksmus,<sup>115</sup> su nustatytomis išimtimis bei 49 straipsnio nuostatos nustatančios kas gali būti atstovais. Pagal įgaliojimą tai paprastai būna advokatai. Atstovais pagal įstatymą laikomi atitinkamų valstybinių institucijų, įstaigų, tarnybų vadovai arba jeigu proceso šalis yra nepilnametis ar neįgalus asmuo, jų interesams turi teisę atstovauti jų atstovai pagal įstatymą (tėvai, tėviai, globėjai, rūpintojai). Teisę būti atstovaujamas turi ir mokesčių administratorius. Jam gali atstovauti jo vadovas, įstatymų ar kitų teisės aktų numatytais atvejais – ir kiti darbuotojai, veikiantys neviršydami įgaliojimų, suteiktų remiantis įstatymu ar kitais teisės aktais. Manytume, kad atstovo teisinio statuso reglamentavimo spragą svarbu užpildyti, detalai reglamentuojant atstovavimą ir atstovo statusą ikiteisminiame mokestinių ginčų procese. Tai prisidėtų prie reglamentavimo aiškumo ir mokesčių mokėtojui būtų paprasčiau pasinaudoti pagrindine teise į atstovą.

Mokestiniuose ginčiuose taip pat dalyvauja ir kiti asmenys. Tai ekspertas, specialistas, vertėjas, sekretorius, liudytojas. Jie nėra ikiteisminių mokestinių *ginčų proceso bylos* dalyviai, tačiau yra *procesu* dalyviai, kadangi dalyvaudami procese jie turi procesines teises ir pareigas. Teisę pasitelkti ekspertus ir kitus specialistus, turinčius atitinkamą pasirengimą ir galinčius pateikti išvadas ginčijamu klausimu Mokestinių ginčų komisijai suteikia Nuostatai. Tačiau nėra reglamentuotos kitų mokestinių ginčų teisenos dalyvių teisės, susijusios su ekspertu ir specialistu. Mūsų manymu analogišką teisę nustatytai Nuostatuose reikėtų įtvirtinti ir Mokesčių administravimo įstatyme, nustatant centrinio mokesčių administratoriaus teises mokestinių ginčų tyrime. Administracinių bylų teisenos įstatymo 62 straipsnio 2 dalis nustato, kad: „klausimus,

---

<sup>114</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 158 str. // Valstybės žinios, 2004 m., Nr. 63-2243

<sup>115</sup> Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 50 str. 1 d. // Valstybės žinios, 2000, Nr.85-2566

kuriais reikalaujama eksperto išvados, turi teisę pateikti teismui kiekvienas proceso dalyvis, tačiau galutinai juos nustato teismas ar teisėjas.“ Mūsų manymu analogišką teisę reikėtų reglamentuoti ir mokesčių ginčų teisenoje. Tai prisidėtų prie šalių galimybių ginti savo interesus, įtakoiant proceso eigą.

Liudytojo teisinis statusas mokesčių ginčų teisenoje nėra reglamentuotas. Administracinių bylų teisenos įstatymo 9 skyrius yra skirtas įrodymams ir įtvirtinama asmenų teisė prašyti teismo šaukti liudytoją į posėdį. Liudytoju gali būti bet koks asmuo, žinantis informaciją, reikšmingą ginčo išsprendimui. Jau 2002 metais Egidija Smalakienė pabrėžė, kad: „liudytojo vaidmuo mokesčių ginčų teisenoje yra ypač svarbus, todėl Mokesčių administravimo įstatyme ir mokesčių kodekse reikėtų numatyti liudytojo dalyvavimą bei teisinį statusą mokesčių ginčų procese, numatyti asmenis, kurie turi teisę kviesti liudytoją į mokesčių ginčų procesą, liudytojo teikiamų parodymų statusą, bei jo teises ir pareigas.“<sup>116</sup> Deja, nei Mokesčių administravimo įstatymo naujoje redakcijoje, nei poįstatyminiuose aktuose reglamentuojančiuose mokesčių ginčų teiseną ši nuostata nebuvo įgyvendinta.

Nuostatų 17 punktas suteikia mokesčių mokėtojui teisę naudotis vertėjo paslaugomis: „mokesčių mokėtojai, 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.“ Tačiau Mokesčių administravimo įstatyme tokia teisė nėra nustatyta, todėl nenustatyta ir mokesčių mokėtojo teisė naudotis vertėjo paslaugomis vykstant procesui centriniame mokesčių administraciniame departamente. Administracinių bylų teisenos įstatymo 9 straipsnio 4 dalis nustato, kad teismo proceso metu: „asmenims, nemokantiems lietuvių kalbos, garantuojama teisė naudotis vertėjo paslaugomis. Už vertėjo paslaugas mokama iš valstybės biudžeto.“ Reikėtų įtvirtinti analogišką teisę mokesčių mokėtojui esant reikalui naudotis vertėjo paslaugomis nuo mokesčių ginčų kilimo pradžios. Šis trūkumas buvo ir ankstesnėje Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje ir į jį buvo atkreiptas autorių<sup>117</sup> dėmesys, tačiau į pastabas nebuvo atsižvelgta rengiant naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją.

Nuostatų 27 punktas nustato posėdžių sekretoriaus dalyvavimą nagrinėjant ginčą Mokesčių ginčų komisijos posėdyje.

Reikia išskirti ir specialiuosius mokesčių ginčų teisenos dalyvius. Tai institucijos ir jų pareigūnai nagrinėjantys mokesčių ginčų bylas ikiteismine tvarka. Dabar yra įtvirtinta dviejų

---

<sup>116</sup> E.Smalkienė „Mokesčių ginčų proceso teisinė analizė“ daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01S) MRU Vilnius 2002 m.57 psl.

<sup>117</sup> Ten pat 53 psl.

pakopų ikiteisminė mokesčių ginčų nagrinėjančių institucijų sistema. Mokesčius ginčus dėl vietinio mokesčių administratoriaus sprendimų nagrinėja centrinis mokesčių administratorius – Mokesčių inspekcija. Mokesčių ginčų bylų nagrinėjimo funkcija yra priskirta Apeliaciniam skyriui. Centrinio mokesčių administratoriaus (Mokesčių inspekcijos) sprendimai mokesčių ginčų byloje gali būti apskūsti Mokesčių ginčų komisijai arba tiesiogiai teismui.

Mokesčių ginčų komisija nagrinėja mokesčius ginčus: „kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus; mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokesčius ginčus dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų, priimtų išnaginėjus mokesčių mokėtojų skundus dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimų; mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokesčius ginčus, kai centrinis mokesčių administratorius per šio Įstatymo nustatytus terminus nepriėmė sprendimo dėl mokesčio ginčo.“<sup>118</sup> Mokesčių ginčų komisijos struktūra ir funkcijos yra reglamentuotos Mokesčių administravimo įstatyme, Nuostatuose ir Darbo reglamente.

Šiuo metu Mokesčių administravimo įstatyme į atskirus straipsnius yra išskirtos pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės, pareigos, mokesčių administratoriaus teisės ir pareigos. Tačiau, kaip jau nustatėme, šių asmenų, tapusių mokesčių ginčų dalyviais, teisinis statusas išsamiai nėra reglamentuotas. Nėra išsamiai reglamentuotas ir kitų proceso dalyvių teisinis statusas. Išimtis – Mokesčių ginčų komisija, kurios sudarymą, funkcijas ir pagrindines teises reglamentuoja Mokesčių administravimo įstatymo 148 straipsnis, Nuostatai ir Darbo reglamentas. E. Smalakienė pažymėjo, kad: „derėtų Mokesčių administravimo įstatyme ir mokesčių kodekse į atskirus straipsnius išskirti ir apjungti mokesčių ginčų proceso dalyvių teises ir pareigas, kurios atsiranda tik šio proceso metu.“<sup>119</sup> Deja, tai nėra įgyvendinta.

#### 4.2. Mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos skundo padavimo stadijoje

Mes jau nustatėme, kad mokesčių ginčų teise prasideda mokesčių mokėtojui pasinaudojus viena iš pagrindinių teisių – „įstatymo nustatyta tvarka apskūsti bet koki mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą“<sup>120</sup> ir kuomet kilęs ginčas yra priskiriamas mokesčiams. Skundo padavimo stadijoje atsiranda teisinis santykis tarp mokesčio mokėtojo ir ikiteisminės institucijos, kuriai paduodamas skundas. Mokesčių mokėtojui, paduodančiam skundą, atsiranda keletas procesinių pareigų, susijusių su skundo padavimo tvarka ir reikalavimais skundo turiniui. Skunde, paduodamame mokesčių ginčą nagrinėjančiai

<sup>118</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 151 str. // Valstybės žinios, 2004 m., Nr. 63-2243

<sup>119</sup> E. Smalakienė „Mokesčių ginčų proceso teisinė analizė“ daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01S) MRU Vilnius 2002 m. 62 psl.

<sup>120</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 36 str. 1 d. 12 p. // Valstybės žinios, 2004 m., Nr. 63-2243

ikiteisminei institucijai, 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; skundo pareiškėjo reikalavimas. Skundas turi būti pasirašytas mokesčių mokėtojo (jo atstovo).<sup>121</sup> Be to, Mokesčių administravimo įstatymas nustato, kad skundas turi būti paduodamas raštu. Ankstesniuose mokestinių ginčų proceso tyrimuose buvo pažymėta skundo ir įrodymų pateikimo elektroniniu būdu ir elektronine forma svarba.<sup>122</sup> Tai leistų padaryti mokestinių ginčų procesą efektyvesnį. Elektroninio parašo įstatyme yra nustatyta, kad atitinkantis įstatymo reikalavimus elektroninis parašas elektroniniams duomenims turi tokią pat teisinę galią kaip ir parašas rašytiniuose dokumentuose ir yra leistinas kaip įrodinėjimo priemonė teisme.<sup>123</sup> Valstybinė mokesčių inspekcija yra įdiegusi mokesčių deklaravimo internetu sistemą. Daugelis bankų savo klientams suteikia galimybę naudotis elektronine bankininkyste.<sup>124</sup> Galima teigti, kad infrastruktūra, kuri leistų pateikti skundą ir įrodymus elektroniniu būdu yra sukurta, tačiau esamame reglamentavime galimybė pateikti skundą ir įrodymus elektroniniu būdu nėra numatyta. Viena iš galimų to priežasčių yra tai, kad fiziniai asmenys iki šiol negali pasirašyti elektroniniu parašu. Minėta infrastruktūra nėra susieta su elektroninio parašo naudojimu. Citata iš Informacinės visuomenės komiteto prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės internetinio puslapio: „Trečiadienį Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir pirmaujančių Lietuvos įmonių „Omnitel“, „Bitė Lietuva“, AB banko "Hansabankas" ir AB SEB Vilniaus bankas, taip pat asociacijos „Langas į ateitį“ iniciatyva buvo pasirašyta Elektroninio parašo proveržio programa. Šios programos pasirašymas simbolizuoja susitarimą siekti tikslo - sudaryti palankias sąlygas elektroniniam parašui plisti Lietuvoje, kad per trejus ateinančius metus saugaus elektroninio parašo infrastruktūros naudojimas mūsų šalyje taptų masinis, o aktyviai besinaudojančių šia infrastruktūra interneto ir mobiliųjų vartotojų skaičius siektų ne mažiau kaip tris šimtus tūkstančių. Programoje dalyvaujančios šalys sutaria dar šiais metais suderinti techninius sprendimus ir 2007 metais masinei rinkai pateikti paslaugas, kuriose būtų naudojamas elektroninis parašas.“<sup>125</sup> Pranešimo data yra 2006-10-19. Ši informacija patvirtina, kad iki šiol nėra sudarytos galimybės masiškai naudoti elektroninį parašą. Tai riboja ir mokesčių mokėtojo teises, apsunkina jo galimybes ginti savo teises ir teisėtus interesus.

Labai svarbi yra Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 3 dalies nuostata, reikalaujanti pateikti visus įrodymus ir aplinkybes, kuriomis grindžiamas skundas, kadangi

<sup>121</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 153 str. // Valstybės žinios, 2004 m., Nr. 63-2243

<sup>122</sup> E. Smalakiene „Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė“ daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01S) MRU Vilnius 2002 m. 71-73 psl.

<sup>123</sup> Lietuvos Respublikos elektroninio parašo įstatymo 8 str. // Valstybės žinios, 2000, Nr. 61-1827

<sup>124</sup> <http://www.hanza.net: prisijungimo laikas 2006.07.25>

<sup>125</sup> <http://www.ivpk.lt/main-search.php?wm=beg&q=elektroninis+para%F0as: prisijungimo laikas 2006-11-25>

nepateikus įrodymų kartu su skundu vėliau to nebus galima padaryti. Mokesčių administravimo įstatymas nustato keletą išimčių iš šios taisyklės. Viena iš jų, jeigu apie negalimumą pateikti konkrečius įrodymus yra nurodoma pačiame skunde, kartu nurodant svarbias priežastis arba ikiteisminį ginčą nagrinėjanti institucija atsisakė be pagrindo priimti įrodymus. Šioje vietoje iškyta problema, ką daryti mokesčių mokėtojui jei proceso metu arba po jo išaiškėja naujos įrodomąją vertę turinčios aplinkybės. Esamame reglamentavime vienas iš būdų pateikti su skundu nepateiktus įrodymus yra numatytas proceso atnaujinimo institute. Mokesčių administravimo įstatymo 160 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatos teigia, kad procesas gali būti atnaujinamas kai: „naujai paaiškėja esminės aplinkybės, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių mokėtojui mokestinio ginčo nagrinėjimo metu“. Teoriškai net ir ši formulotė neleidžia jokių būdų panaudoti aplinkybių, kurios paaiškėjo proceso metu, tačiau *nebuvo ir negalėjo būti žinomos skundo padavimo metu*. Kitas kelias, mokestinių ginčų proceso tęsimas teisme. Teismai nėra saistomi Mokesčių administravimo nuostatų susijusių su įrodymų pateikimu. Taigi, manytume, kad esamas Mokesčių administravimo įstatyme nustatytas reglamentavimas yra keistinas. Civilinio proceso kodekso 181 straipsnio 2 dalyje yra įtvirtinta nuostata, kad: „teismas turi teisę atsisakyti priimti įrodymus, jeigu šie įrodymai galėjo būti pateikti anksčiau, o jų vėlesnis pateikimas užvilkins bylos nagrinėjimą.“<sup>126</sup> Mokesčių mokėtojui reikėtų suteikti teisę pateikti naujus įrodymus mokestinio ginčo nagrinėjimo metu, jeigu jis nežinojo ir negalėjo žinoti apie šiuos įrodymus skundo pateikimo momentu. Mokestinį ginčą nagrinėjančiai ikiteisiminei institucijai turėtų būti suteikta su šia teise susijusi teisė atsisakyti priimti tokius įrodymus jei jie neatitiktų minėtų reikalavimų.

Daug problemų kyla dėl to, kad nėra detalčiai reglamentuota įrodymų pateikimo tvarka. Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 4 dalis nustato, kad: „skundą gavusi ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija privalo patikrinti, ar skundas atitinka šio straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodytus reikalavimus.“ Vienas iš įrodinėjimo reikalavimų yra mūsų jau nagrinėtas reikalavimas pateikti visas aplinkybes ir jas pagrindžiančius įrodymus. Ikiteisiminei mokestinį ginčą nagrinėjančiai institucijai yra suteikiama teisė nurodyti mokesčių mokėtojui pašalinti trūkumus, susijusius su visų aplinkybių ir jas pagrindžiančių įrodymų pateikimu. Kokiu pagrindu yra nustatomi tokie trūkumai – neaišku. Galime teigti, kad ginčo sprendimas prasideda dar prieš sprendimą priimti skundą nagrinėti, nes ikiteisminė mokestinių ginčų institucija prieš priimdama skundą turi nuspręsti, ar ji galės, remdamasi pateiktais įrodymais, spręsti ginčą. Įrodymai šioje stadijoje vertinami ne tik formaliąja prasme, bet tikrinamas ir jų turinys. Tai galima teigti remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 7 dalies nuostata: „tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas nepašalina trūkumų, atsiradusių dėl šio straipsnio 1 dalies 3

---

<sup>126</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios, 2002, Nr. 36-1340



punkto nuostatų<sup>127</sup> nevykdymo, 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.“ Kaip jau minėjome, Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 3 dalis nustato išimtį susijusią su įrodymais, kurie nepateikiami su skundu - mokesčių mokėtojas nepraranda teisės jais remtis, jeigu mokesčių administratorius, neturėdamas pagrindo, atsisakė priimti mokesčių mokėtojo pateiktus dokumentus ir įrodymus. Ši įstatymo nuostata yra nelabai aiški, kadangi esamu reglamentavimu įrodymai gali būti pateikiami tik su skundu išskyrus nustatytas išimtis. Dar viena galimybė pateikti įrodymus yra tuomet kada apie jų negalimumą pateikti skundo padavimo metu yra nurodoma pačiame skunde, kartu nurodant svarbias priežastis. Nesureguliuota kaip mokesčių mokėtojas turi informuoti skunde apie negalimumą pateikti įrodymus. Todėl galimos situacijos kai mokesčių mokėtojas proceso metu pateikia įrodymus remdamasis minėta nuostata, tačiau pateikiami įrodymai institucijos manymu yra ne tie, kurie minimi skunde. Kaip tokioje situacijoje turėtų elgtis ikiteisminio ginčo institucija, ar ji turi teisę atsisakyti priimti įrodymus. Mūsų manymu būtina tokia teisę įtvirtinti, kad nebūtų galimybės mokesčių mokėtojui piktnaudžiauti šia teise. Tačiau privalu nustatyti ir tvarką, kaip turi būti informuojama skunde apie negalimumą pateikti įrodymus su skundu, kad ikiteisminė ginčo institucija negalėtų nepagrįstai atsisakyti priimti įrodymus. Šiuo metu neaiškios ir nuostatos, reikalaujančios nurodyti svarbias priežastis, kurios trukdo pateikti įrodymus kartu su skundu. Ar ikiteisminį mokestinio ginčo nagrinėjimą atliekanti institucija turi teisę nepriimti įrodymų, jeigu jai atrodo, kad nurodytos priežastys nebuvo svarbios? Šiuos klausimus būtina sureguliuoti iki galo. Visi procesinių teisių ir pareigų neaiškumai sudaro prielaidas proceso nestabilumui ir proceso bylos dalyvių teisių pažeidimui.

Kita pareiga mokesčių mokėtojui yra susijusi skundo kalba. Jis turi būti paduodamas lietuvių kalba. Lietuvių kalba turi būti paduodami ir visi dokumentai, dokumentų užsienio kalba turi būti paduodami autentifikuoti vertimai.

Mokesčių mokėtojas paduodamas skundą turi teisę prašyti atleisti jį nuo baudų ir (ar) delspinigių mokėjimo. Atleidimo nuo baudų ir (ar) delspinigių tvarką, kai iniciatyva priklauso mokesčių mokėtojui ar mokesčių administratoriui, reglamentuoja Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2006 m. vasario 28 d. įsakymu Nr. VA-20 patvirtintose taisyklės.<sup>128</sup> Mokesčių mokėtojas turi pateikti mokesčių administratoriui laisvos

<sup>127</sup> Nuostatos kuri reikalauja, kad su skundu būtų pateiktos aplinkybės, kuriomis mokestinį mokėtojas grindžia savo reikalavimą ir tai patvirtinantys įrodymai. Mokesčių administravimo įstatymas

<sup>128</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2006 m. vasario 28 d. įsakymu Nr. VA-20 „Dėl sprendimo dėl atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių formos FR1002 bei sprendimo pripažinti netekusiu galios sprendimą dėl atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių formos FR1007 patvirtinimo ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymo Nr. VA-144

formos raštišką prašymą per vietos mokesčių administratorių, kurio sprendimas yra skundžiamas atleisti nuo baudų ir/ar delspinigių kartu su skundu arba vėliau.<sup>129</sup> Tačiau jis turi tai padaryti per tą patį 20 dienų terminą skaičiuojant nuo skundžiamo sprendimo įteikimo dienos.<sup>130</sup>

Mokesčių mokėtojui šioje stadijoje turi būti užtikrinama bendroji teisė į atstovavimą. Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 2 dalyje yra reglamentuota, kad skundas gali būti pasirašytas mokesčių mokėtojo atstovo. Tačiau įstatyme nėra atskirai nustatyta atstovo teisė paduoti skundą. Be to, įstatyme yra nuostata, kad apie skundo trūkumus ikiteisminė mokesčių ginčą nagrinėjanti institucija informuoja *tik* skundą padavusį mokesčių mokėtoją. Ji įneša dar daugiau neaiškumo kaip ir nuostata, kad: „Nurodytų reikalavimų laiku neįvykdžius, skundas laikomas nepaduotu ir gražinamas jį pateikusiam mokesčių mokėtojui“<sup>131</sup>. Mūsų manymu to neturėtų būti ir informuojamas turėtų būti tiek mokesčių mokėtojas, kuris ar kurio vardu paduotas skundas, tiek ir mokesčių mokėtojo atstovas, pasirašęs ir padavęs skundą. Analogiškai taisytina ir Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 6 dalies nuostata, kurioje tikslinga nurodyti, kad skundas gražinamas jį pateikusiam mokesčių mokėtojui arba jo atstovui.

Atskirai norėčiau aptarti skundo padavimo stadijos terminus ir su jais susijusias mokesčių mokėtojo teises ir pareigas. Skundas turi būti paduodamas per 20 dienų skundžiamo sprendimo įteikimo arba jeigu skundas paduodamas Mokesčių ginčų komisijai kuomet centrinis mokesčių administratorius nepriėmė sprendimo ginčo byloje per nustatyta terminą, per 20 dienų nuo tada, kuomet toks sprendimas turėjo būti priimtas<sup>132</sup>. Mokesčių mokėtojas turi teisę į šio termino atnaujinimą, jeigu jis buvo praleistas dėl svarbių priežasčių. Jo prašymas atnaujinti terminą turi būti išnagrinėtas per mokesčių ginčo išsprendimui nustatytą terminą. Nuostatai ir Darbo reglamentas nustato, kad skundo nagrinėjimas yra 60 dienų<sup>133</sup>. Mūsų manymu toks terminas yra per ilgas sprendžiant klausimą dėl terminų atnaujinimo. Centrinis mokesčių administratorius tokį prašymą turi išnagrinėti per 30 dienų. Analogiškas terminas turėtų būti pakankamas ir Mokesčių ginčų komisijai. Mokesčių mokėtojas turi teisę apskusti atsisakymą atnaujinti praleistą terminą. Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka.

---

„Dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“ patvirtintos taisyklės // Valstybės žinios, 2006, Nr. 28-973

<sup>129</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2006 m. vasario 28 d. įsakymu Nr. VA-20 „Dėl sprendimo dėl atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių formos FR1002 bei sprendimo pripažinti netekusiu galios sprendimą dėl atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių formos FR1007 patvirtinimo ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymo Nr. VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“ patvirtintos taisyklių 12 punkto 5 papunktis // Valstybės žinios, 2006, Nr. 28-973

<sup>130</sup> Ten pat 15 punktas

<sup>131</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 153 str. 6 d. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

<sup>132</sup> Ten pat 152 str. 2 d.

<sup>133</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu „Dėl mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų nuostatų 16 p. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946 ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu „Dėl mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtinto darbo reglamento 36 p. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

Mokesčių komisijos darbo reglamente yra nustatytas terminas (5 dienos) per kurį turi būti nusprendžiama ar skundas atitinka įstatymo nustatytus reikalavimus.

Mokesčių mokėtojai neįvykdžius nustatytų pareigų susijusių su reikalavimais skundo turiniui ikiteisminė mokestinių ginčą nagrinėjanti institucija priima sprendimą, kuriuo nustato 15 dienų terminą trūkumams pašalinti. Jeigu mokesčių mokėtojas trūkumų nepašalina, skundas laikomas nepaduotu ir gražinamas mokesčių mokėtojui. Jeigu reikalavimai įvykdomi, skundas laikomas paduotu pirmo padavimo terminu, o ginčo nagrinėjimo terminai yra skaičiuojami nuo reikalavimų ištaisymų dienos<sup>134</sup>.

Mūsų manymu šioje stadijoje yra nenumatytos kelios svarbios mokesčių mokėtojo teisės. Mokesčių mokėtojui nėra numatyta teisė atšaukti skundą. Ankstesniuose tyrimuose taip pat yra siūloma reglamentuoti šią teisę<sup>135</sup>. Ja mokesčių mokėtojas turi turėti galimybę pasinaudoti bet kurioje mokestinių ginčų stadijoje pateikdamas pareiškimą ikiteisminei mokestinius ginčus nagrinėjančiai institucijai. Ikiteisminis mokestinių ginčų procesas yra vienas iš teisinių mechanizmų skirtų mokesčių mokėtojo teisių gynimui. Jo iniciatyva šis procesas pradedamas, jis turėtų teisę šį procesą ir pabaigti.

Siekiant padaryti mokestinių ginčų teisenos reglamentavimą aiškesniu reikėtų Mokesčių administravimo įstatyme nustatyti mokesčių mokėtojui teisę apskusti ikiteisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos sprendimą atsisakyti priimti nagrinėti ginčą dėl skundo turinio trūkumų. Šiuo metu ši teisė yra reglamentuota tik Administracinių bylų teisenos įstatymo 37 straipsnyje. Be abejo, mokesčių mokėtojas galėtų apskusti centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą atsisakyti priimti nagrinėti ginčą dėl skundo turinio trūkumų naudodamasis bendrąja teise – apskusti, bet kokį mokesčių administratoriaus veiksmą ar neveikimą. Tačiau šia teise mokesčių mokėtojas negalės pasinaudoti Mokestinių ginčų komisijos sprendimo atžvilgiu, kadangi ji nėra mokesčių administratorius. Mokestinių ginčų komisijos darbo reglamento 45 punkte yra nustatyta: „Komisijos sprendimai ir protokoliniai sprendimai gali būti apskusti teismui Mokesčių administravimo įstatymo ir Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (Žin., 1999, Nr. 13-308; 2000, Nr. 85-2566) nustatytais sąlygomis bei tvarka.“, bet nei Mokestinių ginčų komisijos darbo reglamentas, nei Mokestinių ginčų komisijos nuostatai Komisijos sprendimo atsisakyti nagrinėti ginčą dėl skundo turinio trūkumų šalia kitų sprendimų nemini. Mūsų manymu norint reglamentavimą padaryti aiškesniu reikėtų Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinti mokesčių mokėtojo teisę apskusti centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą atsisakyti nagrinėti skundą dėl skundo neatitikimo teisės aktų reikalavimams. Analogiška teisė turėtų būti įtvirtinama nustatant galimybę skusti Mokestinių

<sup>134</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 153 str. // Valstybės žinios, 2004 m., Nr. 63-2243

<sup>135</sup> E.Smalakienė „Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė“ daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01S) MRU Vilnius 2002 m. 75 psl.

ginčų komisijos sprendimą atsisakyti nagrinėti skundą dėl skundo neatitikimo teisės aktų reikalavimams.

Atskirai reikia paminėti svarbią Mokesčių administravimo nuostatą įtvirtintą 110 straipsnyje: „Skundo, kilus mokestiniam ginčui, padavimas sustabdo mokestinių nepriemokų išieškojimą taip pat mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymą minėtosioms sumoms padengti (išskyrus atvejus, kai įskaitoma mokesčių mokėtojo prašymu), tačiau nėra kliūtis taikyti mokestinės prievolės užtikrinimo priemones, nurodytas šio Įstatymo 95 straipsnyje, arba pagrindas jas naikinti.“ Taigi, mokesčių mokėtojui net padavus skundą, mokesčių administratorius nepraranda teisės taikyti jau taikytas užtikrinimo priemones (turto areštas, delspinigiai ir t.t.) ir turi teisę taikyti naujas.

#### 4.3. Mokestinių ginčų teisenos reglamentavimas nagrinėjant ginčą centriniam mokesčių administratoriuje

Centriniam mokesčių administratoriui priėmus sprendimą, kad skundas atitinka reikalavimus prasideda skundo nagrinėjimo centriniam mokesčių administratoriuje stadija. Ši stadija nėra detaliai reglamentuota. Nėra detaliai reglamentuota kaip centrinis mokesčių administratorius atlieka nagrinėjimą. Nagrinėdami mokesčių mokėtojo procesines teises ir pagrindines teises šioje stadijoje matome, kad esamu reglamentavimu mokesčių mokėtojui atskirai išskiriama tik teisė apskųsti centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą Mokestinių ginčų komisijai arba teismui.<sup>136</sup>

Kaip jau nustatyta – mokesčių mokėtojas turi teisę į informaciją. Šioje stadijoje ši teisė užtikrinama tik įtvirtinant centriniam mokesčių administratoriui pareigą informuoti apie sprendimą pratęsti skundo nagrinėjimo terminą. Tačiau pagrindiniame mokestinių ginčų teiseną reglamentuojančiame teisės akte Mokesčių administravimo įstatyme nėra nustatyta, kaip elgtis mokesčių mokėtojui, norinčiam sužinoti apie nagrinėjimo eigą ir rezultatus, be to, nepamirškime, kad nėra aptartos ir atstovų teisės bei pareigos mokestinių ginčų proceso metu. Norint užtikrinti mokesčių mokėtojo teisę į informaciją, turi būti užtikrinta ir jo atstovų teisė į informaciją. Mokesčių mokėtojui Mokesčių administravimo įstatyme turėtų būti nustatyta teisė susipažinti su byloje esančia medžiaga, bei gauti informaciją, kokie veiksmai atliekami nagrinėjimo metu.

Šiame darbe mes jau nagrinėjome mokesčių mokėtojo teisę inicijuoti ir sudaryti susitarimą dėl mokėtino mokesčio dydžio, kuomet, nei mokesčių administratorius, nei mokesčių mokėtojas neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Šios teisės įgyvendinimo būdas nėra detalizuotas Mokesčių administravimo įstatymo teisės normose, reglamentuojančiose

<sup>136</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1 d. // Valstybės žinios, 2004 m., Nr. 63-2243

ikiteisminį mokestinių ginčų procesą. Visa procedūra yra reglamentuota Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklėse<sup>137</sup>.

Esamu reglamentavimu mokesčių mokėtojui nėra suteikiama teisė į mokestinės nepriemokos išdėstymą ar atidėjimą, jeigu jos apskaičiavimo pagrindumas yra ginčijamas<sup>138</sup>. Mokesčių administravimo įstatymo 110 straipsnio 1 dalis nustato: „jeigu dėl atskiro mokesčio to mokesčio įstatymas nenustato kitaip, skundo, kilus mokestiniam ginčui, padavimas *stabdo* ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą, taip pat mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymą minėtosioms sumoms padengti (išskyrus atvejus, kai įskaitoma mokesčių mokėtojo prašymu)“, todėl kol nepriemokos išieškojimas sustabdytas ir ginčo baigtis neaiški nėra prasmės prašyti ją išdėstyti ar atidėti. Pasibaigus ginčui mokesčių mokėtojas turi teisę kreiptis dėl mokestinės nepriemokos, kurios pagrindumas buvo ginčijamas, išdėstymo ar atidėjimo. Toks prašymas dažniausiai stabdo nepriemokos, dėl kurios paduotas prašymas, išieškojimą.<sup>139</sup>

Esamame skundo padavimo stadijos reglamentavime nėra išskirta mokesčių mokėtojo teisė į atstovą. Tačiau remiantis kitomis Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis mokesčių mokėtojas turi šią teisę. Atitinkamai atstovas turi turėti visas teises ir pareigas, kokias turi mokesčių mokėtojas, jeigu atstovas veikia įgalinimų ribose.

Dabar panagrinėkime pačią skundo nagrinėjimo tvarką. Vietos mokesčių administratoriui, per kurį paduodamas skundas, nustatoma pareigą per tris darbo dienas persiųsti skundą ir nagrinėjimui reikalingą medžiagą centriniam mokesčių administratoriui. Centrinis mokesčių administratorius turi išnagrinėti skundą per 30 dienų terminą nuo jo gavimo dienos. Tačiau šis savo sprendimu gali pratęsti terminą dar 30 dienų, jeigu reikia papildomo tyrimo<sup>140</sup>. Ankstesniuose tyrimuose analogiška nuostata tuo metu galiojusioje Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje buvo kritikuota<sup>141</sup>. Buvo teigiama, kad neaišku ką tuomet turi daryti mokesčių mokėtojas nesutinkantis su tokiu sprendimu. Esamame reglamentavime tokia nuostata lygiai taip pat kritikuotina. Vis dėl to, remiantis Mokesčių administravimo įstatymo nuostata, kad mokesčių mokėtojas turi teisę apskusti bet kokį mokesčių administratoriaus veiksmą ar

---

<sup>137</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. VA-210 patvirtintos „Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės“

<sup>138</sup> Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. rugsėjo 7 d. įsakymu Nr. 260 „Dėl mokestinės nepriemokos į biudžetą bei fondus mokėjimo atidėjimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtintos tvarkos 9 punktą //Valstybės žinios, 2001, Nr. 78-2739

<sup>139</sup> Ten pat 20 punktą

<sup>140</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 154 str. 2 d. ir 3d. // Valstybės žinios, 2004 m., Nr. 63-2243

<sup>141</sup> E.Smalakienė „Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė“ daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01S) MRU Vilnius 2002 m. 106 psl.

neveikimą, jis gali pasinaudoti šia teise ir tokio sprendimo atžvilgiu. Tačiau 30 dienų pratęsimo terminas yra labai ilgas. Jeigu mokesčių mokėtojas apskųs tokį sprendimą, jis rizikuoja procesą dar labiau užtęsti, jeigu jo skundas bus atmetas. Pavyzdžiui, Estijos mokesčių administratorius gali pratęsti pagrindinį 30 dienų terminą tik iki 10 dienų<sup>142</sup>. Mūsų manymu Lietuvos centriniam mokesčių administratoriui nustatytas pratęsimo terminas turėtų būti sutrumpintas iki 10 dienų.

Niekur atskirai nėra aptarta kokius veiksmus atlieka centrinis mokesčių administratorius tirdamas skundą. Pavyzdžiui, Estijos Apmokestinimo įstatyme tokie veiksmai yra aptarti<sup>143</sup>. Siūlytume numatyti Mokesčių administravimo įstatyme, kad centrinis mokesčių administratorius nagrinėdamas mokesčių ginčą atlieka šiuos veiksmus:

- 1) gauna visą informaciją iš vietos mokesčių administratoriaus, susijusią su tiriamu skundu;
- 2) atlieka tyrimą mokesčių mokėtojo buveinėje ar kitose vietose, jeigu to reikia;
- 3) pasitelkia specialistus ir ekspertus, jeigu to reikia;
- 4) pareikalauja raštiško paaiškinimo iš vietos mokesčių administratoriaus apie skundžiamą sprendimą, jeigu to reikia;
- 5) išklauso suinteresuotų asmenų paaiškinimus;
- 6) informuoja atitinkamą mokesčių administratorių apie tai, kad gautas mokesčių mokėtojo skundas ir pradėta mokesčių ginčo nagrinėjimo procedūra;
- 7) atlieka kitus veiksmus, kuriuos jam suteikia teisę atlikti Mokesčių administravimo įstatymas ir kiti įstatymai.

Siūlomi reglamentuoti veiksmai neprieštarauja mokesčių administratoriaus teisėms nustatytoms Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnyje. Mūsų nuomone apibrėždami pagrindinius veiksmus, kuriuos atlieka centrinis mokesčių administratorius nagrinėdamas skundą, mokesčių ginčų nagrinėjimo centriniam mokesčių administratoriuje procedūrai būtų suteikta daugiau aiškumo. Mokesčių mokėtojas žinotų kokių veiksmų tikėtis iš centrinio mokesčių administratoriaus jam nagrinėjant mokesčių ginčą. Be to, įgyvendinus tokį siūlymą, būtų aiškiai ir įstatyminiu lygmeniu nustatyta atsakomybė dėl mokesčių nepriemokos išieškojimo sustabdymo įgyvendinimo, kaip tai nustatyta Mokesčių administravimo įstatymo 110 straipsnyje.

Norėtume atkreipti dėmesį ir į kitas reglamentavimo spragas. Nėra nustatyta šalių teisės prašyti eksperto ar specialisto išvados. Nėra reglamentuotas liudytojo statusas. Nėra nustatyta teisė šalims prašyti kviesti liudytoją. Mokesčių mokėtojui nėra užtikrinama teisė į

---

<sup>142</sup> Taxation Act, Passed 20 February 2002 (RT<sup>1</sup> I 2002, 26, 150) 147 straipsnio 5 dalis - Estija  
<http://www.fin.ee/?id=621>: prisijungimo laikas 2006-09-02

<sup>143</sup> Ten pat 147 straipsnio 2 dalis: prisijungimo laikas 2006-09-02

vertėją, bendraujant su centriniu mokesčiu administratoriumi skundo tyrimo metu. Mūsų manymu šie reglamentavimo trūkumai turi būti ištaisyti ir spragos užpildytos.

Centrinis mokesčių administratorius turi teisę sustabdyti skundo ar jo dalies nagrinėjimą įstatymo nustatytais atvejais. Tai galima padaryti „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“<sup>144</sup>.

Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 2 dalis nustato, kad: „skundo nagrinėjimas mokestiniame ginče taip pat sustabdomas, 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.“ Kaip jau minėjome šiuo atveju taip pat reiktų įtvirtinti Mokesčių administravimo įstatyme mokesčių administratoriaus pareigą informuoti apie nagrinėjimo sustabdymą.

Atskirai reiktų analizuoti sprendimus, kuriuos centrinis mokesčių administratorius turi teisę priimti. Vienas iš galimų sprendimų yra pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą<sup>145</sup>. Mūsų manymu toks sprendimas sudaro sąlygas pažeisti mokesčių mokėtojo teises. Pakartotinį patikrinimą tokiu atveju atliks tas pats vietinis mokesčių administratorius, kurio sprendimas buvo apskūstas ir nėra įtvirtintas draudimas pakartotinį patikrinimą atlikti tiems patiems pareigūnams, kurių veiksmų pagrindu priimtas skundžiamas sprendimas. Ši spraga buvo pastebėta jau ankstesniuose tyrimuose<sup>146</sup>. Mūsų manymu taip pažeidžiamas nešališkumo principas. Civilinio proceso kodekso 65 straipsnio 1 dalies 6 punkte yra įtvirtinta nuostata, kad teisėjas negali nagrinėti bylos, jei jis dalyvavo joje pirmos instancijos teisme ir vėliau apeliacinis teismas grąžino ją nagrinėti iš naujo. Mūsų manymu Mokesčių administravimo įstatyme reiktų įtvirtinti nuostata, kad tokiu atveju pakartotinį patikrinimą draudžiama atlikti tam pačiam vietos mokesčių administratoriui. Centrinis mokesčių administratorius galėtų savo nuožiūra pasirinkti kitą vietos mokesčių administratorių, kuriam pavestų pakartotinai atlikti patikrinimą. Tokių būdų būtų užtikrintas realus nešališkumo principo įgyvendinimas.

Esamas reglamentavimas nenumato centriniam mokesčių administratoriui priimti sprendimą sustabdyti ginčo nagrinėjimą ir pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti

---

<sup>144</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 156 str. 1 d.// Valstybės žinios, 2004 m., Nr. 63-2243

<sup>145</sup> Ten pat 154 str. 4 d. 5 p.

<sup>146</sup> E.Smalakienė „Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė“ daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01S) MRU Vilnius 2002 m. 106 psl.

papildomą patikrinimą. Mūsų manymu būtų tikslinga numatyti tokio sprendimo priėmimo galimybę. Kaip jau minėjome, esamas reglamentavimas nenustato, kokius veiksmus atlieka centrinis mokesčių administratorius nagrinėdamas mokestinius ginčus. Mūsų siūlomas sprendimas leistų centriniam mokesčių administratoriui pasitelkti į pagalbą vietos mokesčių administratorių. Šiuo metu centrinis mokesčių administratorius, manydamas, kad patikrinimas buvo atliktas neišsamiai, neatsižvelgiant į visas egzistuojančias aplinkybes, gali pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą. Tačiau taip yra gaišamas laikas, nukenčia proceso operatyvumas. Tam tikrais atvejais nėra tikslinga iš naujo atlikti tų dalykų patikrinimą, kurie jau buvo tikrinti. Užtektų tikrinti tik tai, kas nebuvo patikrinta. Tačiau, kaip jau minėta šiuo metu nėra nustatyta galimybė pateikti tokio pavidimo. Kita vertus, patikrinimo neišsamumas kartais gali būti priežastimi mokesčių mokėtojui nepagrįstai išvengti mokestinių nepriemokų išieškojimo. Centrinis mokesčių administratorius atsižvelgdamas į tai, kad pakartotinis patikrinimas gali užtrukti pakankamai ilgai, neišsamaus patikrinimo pagrindu priimtą sprendimą gali traktuoti kaip neteisingą, nenorėdamas gaišinti proceso. Tačiau tai ne visuomet būtų teisingas sprendimas, nes gali likti nenustatytos svarbios aplinkybės. Todėl galimybė pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti papildomą patikrinimą padėtų centriniam mokesčių administratoriui priimti teisingą sprendimą nagrinėjant mokestinius ginčus.

Nešališkumo principas yra pažeidžiamas nesuteikiant teisės mokesčių mokėtojui pareikšti nušalinimą centrinio mokesčių administratoriaus pareigūnui, nagrinėjančiam mokestinį ginčą, jeigu mokesčių mokėtojas pagrįstai mano, kad jis gali būti šališkas. Mūsų manymu ši teisė turi būti suteikta ir reglamentuota Mokesčių administravimo įstatyme.

Kaip jau minėta nagrinėjant skundo padavimo stadiją, mokesčių mokėtojas turi teisę prašyti atleisti nuo baudų ir (ar) delspinigių mokėjimo. Be to, mokesčių administratorius nagrinėjantis ginčą turi teisę atleisti jį nuo delspinigių savo iniciatyva (nesant mokesčių mokėtojo prašymo)<sup>147</sup>, o kuomet mokesčių administratorius pats turi pakankamai duomenų ir įrodymų patvirtinančių, kad yra Mokesčių administravimo įstatymo 100 ir 141 straipsnyje nustatyti atleidimo nuo baudų ir delspinigių mokėjimo pagrindai, privalo atleisti nuo šių mokėjimų<sup>148</sup>. Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnyje yra nustatyti mokesčių

---

<sup>147</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2006 m. vasario 28 d. įsakymu Nr. VA-20 „Dėl sprendimo dėl atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių formos FR1002 bei sprendimo pripažinti netekusiu galios sprendimą dėl atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių formos FR1007 patvirtinimo ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymo nr. VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“ patvirtintų taisyklių 8.2 punktas // Valstybės žinios, 2006, Nr. 28-973

<sup>148</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2006 m. vasario 28 d. įsakymu Nr. VA-20 „Dėl sprendimo dėl atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių formos FR1002 bei sprendimo pripažinti netekusiu galios sprendimą dėl atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių formos FR1007 patvirtinimo ir Valstybinės mokesčių



mokėtojo atleidimo nuo baudų, o 100 straipsnyje – nuo delspinigių mokėjimo pagrindai. Tačiau tarp šių pagrindų mes nerasime tokio, kuris savo turiniu išreikštų: mokesčių mokėtojas įrodo, kad nebuvo pažeidimo sudėties. Yra nustatytas vienas iš pagrindų: mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Tačiau jis neapima mūsų minėto pagrindo, nes kaltės nebuvimas ir pažeidimo nebuvimas yra skirtingos teisinės situacijos. Mūsų manymu šį teisinį netikslumą reikėtų ištaisyti, numatant atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindą: mokesčių mokėtojas įrodo, kad nebuvo pažeidimo sudėties. Be to, norminiuose aktuose nėra išspręstas klausimas dėl to kas sudaro mokestinio pažeidimo sudėtį. Ši spraga taip pat turi būti užpildyta. Atleidimo nuo baudų ir delspinigių tvarką reglamentuojančiuose teisės aktuose nėra nuostatos, kaip ikiteisminė mokestinių ginčų institucija turi išspręsti klausimą dėl baudų ir delspinigių, susijusių su tomis sumomis ar jų dalimis dėl kurių mokesčių mokėtojo skundas yra patenkinamas. Tikėtina, kad tokiu atveju ikiteisminė mokestinių ginčų institucija savo iniciatyva nuspręs atleisti mokesčių mokėtoją nuo nepagrįstai priskaičiuotų baudų ir delspinigių, tačiau mūsų manymu tai turėtų būti reglamentuota Mokesčių administravimo įstatyme. Be to, reikėtų Mokesčių administravimo įstatyme atskirai reglamentuoti ir platesnę apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo ir mokesčių administratoriaus raštu pateiktos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais teisinę reikšmę mokestiniame ginče, nustatant, kad tai yra pagrindas išspręsti mokestinį ginčą mokesčių mokėtojo naudai. Kitaip, mūsų manymu, būtų pažeidžiamas teisingumo principas.

Dar vienas nereglamentuotas klausimas – turėtų išlaidų atlyginimas. Šiuo metu mokesčių mokėtojas neturi teisės į turėtų išlaidų atlyginimą. Esant dabartinei nagrinėjimo tvarkai centriniame mokesčių administraciniame išlaidos susijusios su procesu galbūt nebūna labai didelės, tačiau smulkiai įmonei ar fiziniam asmeniui jos vis tiek gali būti reikšmingos. Tuo tarpu procesas Mokestinių ginčų komisijoje yra sudėtingesnis ir išlaidos viso ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo metu gali tapti pakankamai didelės. Užsienio valstybių teisiniame reglamentavime galime rasti teisės institutų skirtų reglamentuoti išlaidų, patirtų bylinėjantis mokesčių mokėtojui su mokesčių administratoriumi, atlyginimo klausimą. Pavyzdžiui, JAV yra įtvirtinta tam tikrų kriterijų ir reikalavimų sistema, kuriuos atitinkantis mokesčių mokėtojas turi teisę į patirtų išlaidų atlyginimą. Mokesčių mokėtojas turi būti laimėjusi bylą šalis, turi būti išnaudojęs visas administracines ginčo išsprendimo galimybes Internal Revenue Service - JAV federaliniame mokesčių administraciniame - jo turtinė, finansinė padėtis arba su verslu susiję rodikliai turi neviršyti nustatytųjų (darbuotojų skaičius ir kt.), jis turi nebūti nepagrįstai vilkinęs

---

inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymo nr. VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“ patvirtintų taisyklių 9 punktą // Valstybės žinios, 2006, Nr. 28-973

procesą, jis turi kreiptis dėl išlaidų atlyginimo per nustatytą terminą<sup>149</sup>. Mūsų manymu Lietuvos ikiteisminių mokesčių ginčų reglamentavime derėtų įtvirtinti mokesčių mokėtojo teisę į išlaidų, patirtų ikiteisminio proceso metu, atlyginimą. Visuose teisiniuose procesuose yra vadovojamasi principu, kad pralaimėjusi šalis atlygina proceso išlaidas. Nematytume priežasčių, kodėl mokesčių ginčų procesas būtų išimtis. Mūsų manymu šio klausimo sprendimo kompetencija turėtų priklausyti teismui, į kurį mokesčių mokėtojas turėtų kreiptis specialia, reglamentuota tvarka.

Kaip jau minėjome centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas gali būti apskūstas pasirinktinai Mokesčių ginčų komisijai arba teismui. Kai sprendimas apskundžiamas Mokesčių ginčų komisijai skundo turiniui taikomi jau mūsų nagrinėti reikalavimai, įtvirtinti Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnyje, ir atliekami mūsų nagrinėti procesiniai veiksmai, įtvirtinti Mokesčių administravimo įstatymo 152, 153 straipsniuose, Darbo reglamente ir Nuostatuose. Jeigu skundas paduodamas teismui, tai turi būti padaryta Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka.

Mokesčių mokėtojas turi teisę į proceso atnaujinimą, jeigu centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas nebuvo apskūstas nustatytais terminais. Šią teisę mokesčių mokėtojas turi ir kuomet galutinį sprendimą mokesčiame ginče priėmė Mokesčių ginčų komisija. Mokesčių administravimo įstatymo 160 straipsnis nustato proceso atnaujinimo pagrindus, prašymo pareiškimo tvarką ir terminus. Lygindami mokesčių ginčų proceso atnaujinimo pagrindus ir civilinio proceso atnaujinimo pagrindus galime teigti, kad didžioji dauguma jų yra vienodi. Mokesčių administravimo įstatymas numato keletą papildomų proceso atnaujinimo pagrindų, kurių nerandame civilinio proceso kodekse: panaikinamas kaip neteisėtas teisės aktas, kuriuo remiantis buvo priimtas šis sprendimas; būtina užtikrinti vienodą mokesčių ginčų nagrinėjimo praktiką. Šiais dviem pagrindais yra užtikrinama papildoma mokesčių mokėtojo teisių apsauga. To reikalauja mokesčio ginčo, kaip ginčo tarp mokesčių mokėtojo ir valstybinės valdžios institucijos, pobūdis.

#### 4.4. Mokesčių ginčų teisenos reglamentavimas nagrinėjant ginčą mokesčių ginčų komisijoje

Ikiteisminis mokesčių ginčų nagrinėjimas Mokesčių ginčų komisijoje yra reglamentuotas detaliau, nei nagrinėjimas centriniam mokesčių administratoriui. Šiai stadijai reglamentuoti be Mokesčių administravimo įstatymo yra skirti specialūs poįstatyminiai teisės aktai. Tai Mokesčių ginčų komisijos nuostatai ir Mokesčių ginčų komisijos darbo

---

<sup>149</sup> Publication 556(8/2005) - Introductory Material, IRS United States Department of the Treasury <http://www.irs.gov/publications/p556/ar01.html>: prisijungimo laikas 2006-09-11

reglamentas. Nagrinėdami šiuos poįstatiminius teisės aktus pastebime, kad daugeliu atveju jie skirti reglamentuoti tuos pačius visuomeninius santykius, o teisės normos atkartoja viena kitą. Tai sukelia tam tikrą painiavą nors prieštaravimų tarp šių teisės aktų nustatyti nepavyko.

Skirtingai nei mokestinių ginčų teisenos reglamentavime, nustatančiame mokestinio ginčo nagrinėjimo tvarką centriniame mokesčių administraciniame, šios stadijoje norminis reglamentavimas įtvirtina daugelio pagrindinių mokesčių mokėtojo teisių apsaugą.

Pagrindinė mokesčių mokėtojo teisė į informacijos slaptumą yra apsaugoma nustatant Mokestinių ginčų komisijos nariams, Komisijos valstybės tarnautojams bei darbuotojams, dirbantiems pagal darbo sutartis, pareigą saugoti paslapyje visą informaciją apie mokesčių mokėtoją, išskyrus Mokesčių administravimo įstatymo nustatytus atvejus. „Kiekvienas šiame punkte nurodytas asmuo, prieš pradėdamas eiti pareigas Komisijoje, pasirašytinai supažindinamas su informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumu bei atsakomybe už neteisėtą informacijos apie mokesčių mokėtoją paskleidimą. Informacija gali būti paskleista rašytiniu mokesčių mokėtojo sutikimu“<sup>150</sup>. Be to, yra įtvirtinta vertėjo ir eksperto, jeigu jie dalyvauja nagrinėjant bylą, pareiga saugoti informaciją paslapyje. Jie su atsakomybe supažindinami pasirašytinai<sup>151</sup>. Informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumas yra saugomas nustatant, kad Mokestinių ginčų komisijos posėdžiai yra uždari. Kiti asmenys, išskyrus nurodytus Darbo reglamento 26 punkte, gali dalyvauti Komisijos posėdyje tik esant mokesčių mokėtojo, kurio skundas nagrinėjamas Komisijos posėdyje, rašytiniam sutikimui ir Komisijai leidus.<sup>152</sup> Darbo reglamento 26 punktas nurodo šiuos asmenis, kurie kviečiami į posėdį: mokesčių mokėtoją, jo atstovus, mokesčių administratoriaus atstovus, posėdžio sekretorių, vertėją, Komisijos specialistus, dalyvavusius rengiant bylą nagrinėti Komisijos posėdyje, ekspertus.

Pagrindinė teisė į informaciją yra įtvirtinama mokesčių mokėtojo procesine teise susipažinti su byloje esančia medžiaga.<sup>153</sup> Darbo reglamento 20 punkte yra nustatyta tvarka kaip mokesčių mokėtojas gali šia teise pasinaudoti. Teisę susipažinti su byloje esančia medžiaga taip turi ir toje byloje šalimi esantys centrinio mokesčių administratoriaus atstovai. Teisės aktuose yra įtvirtintos pareigos Mokestinių ginčų komisijai informuoti apie atliktus procesinius veiksmus,

<sup>150</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtinto darbo reglamento 35 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

<sup>151</sup> Ten pat 28 punktas, Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 09 02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų nuostatų 28 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946

<sup>152</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtinto darbo reglamento 24.2 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

<sup>153</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtinto darbo reglamento 20 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373; Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 09 02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų nuostatų 23 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946

sprendimus. Tai nustato Darbo reglamento 22 punktas, įpareigojantis informuoti šalis apie posėdžio vietą ir laiką raštu iš anksto. „Mokesčių mokėtoją informuoja Komisijos narys, išsiųsdamas pranešimą apie skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje laiką ir vietą, o mokesčių administratorių – posėdžių sekretorius, išsiųsdamas posėdžio darbotvarkę. Jei posėdžio darbotvarkė vėliau buvo pakeista ar papildyta, mokestinio ginčo šalys apie tai informuojamos nedelsiant.“ Darbo reglamento 26 punkto 2 dalyje įtvirtinta Komisijos pareiga atidėjus posėdį informuoti šalis apie paskirtą naują posėdžio laiką. „Apie paskirtą naują posėdžio laiką Komisija praneša mokestiniame ginče dalyvaujantiems asmenims raštu.“ Mokestinių ginčų komisija privalo informuoti apie savo sprendimus raštu: apie sprendimą dėl mokesčių mokėtojo prašymo sutrumpinti nagrinėjimo terminą<sup>154</sup>, Mokesčių administravimo įstatyme bei Komisijos nuostatuose nustatytais atvejais dėl mokesčių mokėtojo skundo ar jo dalies mokestiniame ginče nagrinėjimo sustabdymo bei atnaujinimo priėmusi protokolinį sprendimą,<sup>155</sup> apie priimtą sprendimą skundą nagrinėti į Komisijos posėdį nekviečiant ginčo šalių ir joms nedalyvaujant,<sup>156</sup> Komisijos priimto sprendimo mokestiniame ginče patvirtintas nuorašas įteikiamas mokesčių mokėtojui ir centriniam mokesčių administratoriui.<sup>157</sup> Analogiškos teisės normos yra įtvirtinto ir Nuostatuose<sup>158</sup>.

Mokesčių mokėtojui yra įtvirtinama teisė į atstovavimą šiomis nuostatomis: „Į Komisijos posėdį kviečiami mokesčių mokėtojas (jo atstovai)<sup>159</sup>; „Po Komisijos nario pranešimo paaiškinimus dėl nagrinėjamo skundo gali pateikti mokesčių mokėtojas ir jo atstovas.“<sup>160</sup> Reglamento 20 punkte ir Nuostatų 23 punkte nėra tiesiogiai įtvirtinta atstovo teisė susipažinti su bylos medžiaga. Kaip jau minėjome, nustatoma, kad su bylos medžiaga gali susipažinti mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius. Kiti asmenys nėra minimi. Darbo reglamento 20 punkte be kita ko yra įtvirtinta, kad: „Norėdamas susipažinti su mokestinio ginčo bylos medžiaga, asmuo turi pateikti jo asmenį bei įgaliojimus liudijančius dokumentus“. Tačiau neaišku ar tai taikoma ir sutartiniams atstovams. Mūsų manymų tokių neaiškumų neturėtų būti ir geriausiai tai

---

<sup>154</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtinto darbo reglamento 36 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

<sup>155</sup> Ten pat 39 punktas

<sup>156</sup> Ten pat 33 punktas

<sup>157</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtinto darbo reglamento 43 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

<sup>158</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 09 02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų nuostatų 33 ir 41 punktai // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946

<sup>159</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtinto darbo reglamento 26 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

<sup>160</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtinto darbo reglamento 28 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

būtų padaryti aiškiai suformuluojant, kad mokesčių mokėtojas turi teisę į atstovavimą ir atstovas procese turi tokias pačias teises ir pareigas kaip ir mokesčių mokėtojas, atsižvelgiant į jam įstatymo ar sutarties suteiktus įgaliojimus.

Teisė į neteisėta mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veika padarytos turtinės ir neturtinės žalos atlyginimą yra įtvirtinama Nuostatų 12 punkto 1 pastraipoje. Tačiau nėra nurodomi konkretūs teisės aktai, kurie tai reglamentuoja, o tik nustatoma, kad „padaryta žala atlyginama Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatytais sąlygomis ir tvarka“. Tai neprideda prie teisinio reguliavimo aiškumo.

Pagrindinė mokesčių mokėtojo teisė į konsultaciją yra apsaugoma jau minėta nuostata, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo baudos, jeigu jis pažeidimą padarė „dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais“<sup>161</sup>. Be to, tai yra pagrindas atleisti mokesčių mokėtoją ir nuo delspinigių mokėjimo<sup>162</sup>. Tačiau Mokesčių administravimo įstatyme yra nustatyta, kad tokiu atveju mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija „gali“ atleisti nuo baudų ir delspinigių mokėjimo, bet neprivalo. Mokesčių mokėtojas Mokestinių ginčų komisijos sprendimą atsisakyti atleisti nuo baudų ir (ar) delspinigių gali skusti teismui. Mūsų manymu derėtų įtvirtinti nuostatą, kad tokiu atveju Mokestinių ginčų komisija turi atleisti mokesčių mokėtoją nuo šių mokėjimų, taip kaip tai padaryti yra įpareigotas centrinis mokesčių administratorius. Tai atitiktų teisingumo principą, būtų mažinamas teismų krūvis, mokesčių mokėtojas nepatirtų nepagrįstų laiko ir materialinių sąnaudų dėl teismo proceso. Kaip jau minėta, Mokesčių administravimo įstatyme tikslinga atskirai reglamentuoti platesnę apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo ir mokesčių administratoriaus raštu pateiktos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais teisinę reikšmę mokestiniame ginče, nustatant, kad tai yra pagrindas išspręsti mokestinį ginčą mokesčių mokėtojo naudai. Reiktų atkreipti dėmesį ir į mokesčių mokėtojo prašymo atleisti jį nuo baudų ir (ar) delspinigių mokėjimo padavimo ir nagrinėjimo tvarką. Kuomet mokestinis ginčas yra nagrinėjamas centriniame mokesčių administracijoje, šiuos klausimus reglamentuoja Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklės. Tuo tarpu specialių tam skirtų teisės normų, kai ginčas nagrinėjamas Mokestinių ginčų komisijoje, nėra. Tėra nustatyta, kad Komisijos posėdžiuose „taip pat gali būti nagrinėjami ir kiti mokesčių mokėtojų prašymai“<sup>163</sup>. Neaišku ką reiškia formuluotė *gali būti nagrinėjami*. Mūsų nuomonę derėtų aiškiai įtvirtinti tokių prašymų nagrinėjimo tvarką.

---

<sup>161</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 141 str. 1 d. 4 p. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

<sup>162</sup> Ten pat 100 str. 1 d. 2 p.

<sup>163</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtinto darbo reglamento 24 punkto 1 pastraipa // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

Dabar norėtume detaliau aptarti ir išanalizuoti kitas procesines mokesčių mokėtojo teises mokesčių ginčų procese Mokesčių ginčų komisijoje. Naudodamasis jomis mokesčių mokėtojas turi galimybę ginti savo pažeistą interesą.

Mokesčių mokėtojai, nemokantys lietuvių kalbos, Komisijos posėdžio metu turi teisę naudotis vertėjo paslaugomis. Už vertėjo paslaugas mokama iš Komisijai patvirtintų valstybės biudžeto asignavimų. Mokesčių mokėtojas, norėdamas Komisijos posėdžio metu naudotis vertėjo paslaugomis, Komisijai turi pateikti prašymą raštu ne vėliau kaip prieš 5 darbo dienas iki nustatytos posėdžio datos.<sup>164</sup>

Mokesčių mokėtojas turi teisę pareikšti nušalinimą Mokesčių ginčų komisijos nariui esant aplinkybėms dėl kurių jis tampa nešališkas. Nušalinimas turi būti motyvuotas ir pareiškiamas prieš pradėdant nagrinėti skundą Komisijos posėdyje. Komisija dėl savo nario (narių) nušalinimo priima atskirą sprendimą.<sup>165</sup> Mūsų manymu taip pat reiktų įtvirtinti nuostatą, leidžiančią pareikšti nušalinimą ekspertui, vertėjui, posėdžių sekretoriui jei yra pagrindas abejoti jų nešališkumu. Turėtų būti įtvirtinama, kad šia teise mokesčių mokėtojas gali pasinaudoti tiek iki posėdžio, tiek posėdžio metu.

Mokesčių mokėtojas turi teisę prašyti atidėti skundo nagrinėjimą, jeigu jis negali atvykti į posėdį dėl svarbių priežasčių. Jeigu Komisija šias priežastis taip pat pripažįsta svarbiomis, ji turi teisę atidėti skundo nagrinėjimą.<sup>166</sup>

Mokesčių mokėtojas turi teisę prašyti sutrumpinti skundo nagrinėjimo terminą nuo 60 iki 30 dienų.<sup>167</sup> Mūsų manymu pagrindinis skundo nagrinėjimo terminas yra per ilgas. Turint omenyje, kad, esant dabartiniam reglamentavimui, Komisija nevertina naujų įrodymų, nepateiktų su skundu centriniam mokesčių administratoriui, išskyrus Mokesčių administravimo įstatyme

---

<sup>164</sup> Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtinto darbo reglamento 23 punkto 1 pastraipa // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373; Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 09 02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų nuostatų 17 punkto 1 pastraipa // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946

<sup>165</sup> Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtinto darbo reglamento 25 punkto 2 papunktis // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373; Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 09 02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų nuostatų 26 punkto 2 papunktis // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946

<sup>166</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 09 02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų nuostatų 27 punkto 1 papunktis // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946; Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtinto darbo reglamento 26 punkto 1 papunktis // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

<sup>167</sup> LR mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnis // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243; Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 09 02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų nuostatų 16 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946; Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtinto darbo reglamento 36 punkto 1 papunktis // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

nustatytas išimtis, mūsų manymu tikslinga būtų pagrindinį skundo nagrinėjimo terminą sutrumpinti iki 30 dienų.

Jeigu į posėdį neatvyksta vertėjas ar ekspertas. Komisija privalo klausti šalių nuomonės apie galimumą nagrinėti skundą jiems nedalyvaujant. Mokesčių mokėtojas turi teisę sutikti arba nesutikti, kad skundas būtų nagrinėjamas<sup>168</sup>.

Mokesčių mokėtojas turi teisę nustatyta tvarka teikti paaiškinimus dėl nustatyto skundo<sup>169</sup>.

Nuostatų ir reglamento 33 punktas nustato, kad : „Mokesčių mokėtojo sutikimu Komisija turi teisę nuspręsti skundą mokestiniame ginče nagrinėti į Komisijos posėdį nekviessdama ginčo šalių ir joms nedalyvaujant, jeigu tai netrukdo objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą. Sutikimas Komisijai turi būti pareikštas raštu iki skundo įtraukimo į Komisijos posėdžio darbotvarkę dienos.“<sup>170</sup> Nagrinėjant šią nuostatą galime teigti, kad mokesčių mokėtojas turi teisę prašyti Komisiją nagrinėti ginčą nekvičiant į posėdį ginčo šalių, tačiau būtinas taip pat ir Komisijos sutikimas.

Mokesčių mokėtojas turi teisę pasirašyti susitarimą su mokesčių administratoriumi dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Tai padarius teisės aktų nustatyta tvarka iki Komisijos sprendimo dėl skundo mokestiniame ginče priėmimo, Komisija priima sprendimą nutraukti skundo (ar jo dalies) mokestiniame ginče nagrinėjimą.<sup>171</sup>

Mokesčių mokėtojas turi teisę apskųsti Mokestinių ginčų komisijos ir protokolinius sprendimus teismui.<sup>172</sup> Skundas teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.<sup>173</sup>

---

<sup>168</sup> Ten pat 26 punkto 1 papunktis; Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 09 02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų nuostatų 27 punkto 1 papunktis // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946

<sup>169</sup> Ten pat 28 punktas; Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtintas darbo reglamento 28 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

<sup>170</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 09 02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų nuostatų 33 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946; Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtintas darbo reglamento 33 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

<sup>171</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 09 02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų nuostatų 29 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946; Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtinto darbo reglamento 34 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

<sup>172</sup> LR mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1 d. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243; Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 09 02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų nuostatų 38 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946; Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtinto darbo reglamento 44 punktas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

<sup>173</sup> LR mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 3 d. // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243

Kaip jau minėta, mokesčių mokėtojas turi teisę į proceso atnaujinimą. Proceso atnaujinimą reglamentuoja Mokesčių administravimo įstatymo 160 straipsnis. Reglamento ir Nuostatų teisės normos atkartoja Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas. Proceso atnaujinimo reglamentavimas Mokestinių ginčų komisijoje niekuo nesiskiria nuo proceso atnaujinimo reglamentavimo centriniame mokesčių administratoriuje.

Tarp galimų Mokestinių ginčų komisijos sprendimų yra nustatytas ir toks: „perduoda skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.“<sup>174</sup> Mūsų manymu šiuo atveju yra sudaromos sąlygos pažeisti mokesčių mokėtojo teises. Kaip jau mūsų minėtu atveju, kuomet centrinis mokesčių administratorius priima sprendimą pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą ir dėl to kyla nešališkumo problema, taip ir šiuo atveju iškyla ta pati problema. Be to, dar viena problema. Esant dabartiniam reglamentavimui mokestinis ginčas galėtų tęstis neribotą laiką. Mokestinių ginčų komisija gali gražinti ginčą nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui iš naujo, o pastarasis gali pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą. Niekur nėra reglamentuoti apribojimai kiek kartų galima priimti tokį sprendimą tame pačiame mokestiniame ginče. Net, jeigu vadovaujantis protingumo kriterijumi, teigtume, kad nei centrinis mokesčių administratorius nei Mokestinių ginčų komisija nesinaudos be galo savo teise priimti minėtus sprendimus gražinti skundą žemesnei instancijai, vis tiek procesas priėmus tokį sprendimą nors ir vieną kartą taptų labai ilgas. Maksimalus ginčo nagrinėjimo terminas centriniame mokesčių administratoriuje yra 60 dienų, Mokestinių ginčų komisijoje taip pat 60 dienų. Mokestinis patikrinimas nuvykus pas mokesčių mokėtoją negali trukti ilgiau kaip 90 dienų, tačiau šis terminas gali būti pratęstas dar 180 dienų. Be to, mokesčių mokėtojo, turinčio struktūrinių padalinių (filialų ar atstovybių), patikrinimui papildomai skiriama po 30 dienų kiekvienam filialui ar atstovybei patikrinti ir šis terminas gali būti pratęstas dar 30 dienų. Taigi visas procesas, Mokestinių ginčų komisijai gražinus nagrinėti ginčą iš naujo centriniam mokesčių administratoriui, o pastarajam pavedus vietiniam mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti sprendimą, galėtų užsitęsti 510 dienų ir ilgiau, jei tikrinamas mokesčių mokėtojas turi atstovybių ar filialų. Tai niekaip nesiderina su operatyvumo principu, kuris yra labai svarbus nagrinėjant ginčą ikiteisminėje stadijoje. Kaip jau minėta toks sprendimas taip pat sudaro sąlygas pažeisti nešališkumo principą, kadangi nėra nustatytas draudimas pakartotinai nagrinėti gražintą skundą tam pačiam centrinio mokesčių administratoriaus pareigūnui, kuris jau išnagrinėjo skundą. Mūsų manymu toks draudimas turėtų būti įtvirtintas Mokesčių administravimo įstatyme.

---

<sup>174</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 09 02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų nuostatų 35 punkto 5 papunktis // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946



Esamas teisinis reglamentavimas nenumato keleto svarbių mokesčių mokėtojo teisių. Tai teisės susijusios su įrodinėjimo procesu. Kaip jau minėtą anksčiau, Mokestinių ginčų komisija nenagrinėja tų įrodymų, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, išskyrus nustatytas išimtis. Tuo turbūt siekiama padaryti procesą operatyvesniu. Tačiau mokestinių ginčų teisenos reglamentavimo neišsamumas ginčą nagrinėjant centriniame mokesčių administratoriuje užkerta kelią mokesčių mokėtojui naudotis svarbiais įrodymu šaltiniais. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas neturi galimybės prašyti šaukti liudytoją. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojui nenumatyta teisė prašyti šaukti liudytoją ir ginčą nagrinėjant centriniame mokesčių administratoriuje, galime teigti, kad ši teisė yra visiškai eliminuojama iš ikiteisminio mokestinių ginčų proceso. Mūsų manymu būtina reglamentuoti liudytojo teisinį statusą mokestinių ginčų teisenoje. Liudytojas teisiniame procese gali būti svarbios informacijos šaltinis. Mokesčių mokėtojas negalėdamas prašyti šaukti liudytoją, negali panaudoti savo teisių gynybai visų realiai egzistuojančių įrodymų. Taip sudaromos prielaidos pažeisti mokesčių mokėtojo teises. Mūsų manymu būtina reglamentuoti liudytojo statusą mokestinių ginčų. Kita svarbi su įrodinėjimu susijusi teisė, kuri nenumatyta mokesčių mokėtojui, tai teisė prašyti specialisto ar eksperto išvados. Teisė pasitelkti ekspertą ar specialistą suteikta tik Mokestinių ginčų komisijos nariui. Galutinį sprendimą dėl eksperto išvados būtinumo priima Mokestinių ginčų komisijos pirmininkas.<sup>175</sup> Mūsų manymu mokesčių mokėtojui turėtų būti suteikiama teisė prašyti eksperto ar specialisto išvados. procese. Tai prisidėtų prie visų konkrečiam mokestiniam ginčui svarbių aplinkybių atskleidimo.

Atskirai norėtume panagrinėti centrinio mokesčių administratoriaus teisę apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą įtvirtintą Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalyje. Centrinis mokesčių administratorius mokestinį ginčą nagrinėjant Mokestinių ginčų komisijoje yra šalis kaip ir mokesčių mokėtojas. Jis turi daugumą teisių, kokias teisės aktai suteikia mokesčių mokėtojui. Tai - teisė pareikšti nušalinimus mokestinių ginčų komisijos nariams, teisė pasirašyti susitarimą su mokesčių mokėtoju dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, teisė susipažinti su bylos medžiaga, kitos teisės. Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalis nustato, kad: „apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.“ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 metų veiklos ataskaitoje Nr. VN-2, apie problemas, kylančias dėl tokio teisinio reguliavimo teigiama:

---

<sup>175</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtintas darbo reglamento 19 punktas.// Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373

„praktikoje pasitaikydavo nemažai atvejų, kai Mokestinių ginčų komisijos sprendimą mokesčių administratorius skųsdavo Vilniaus apygardos administraciniam teismui būtent tuo pagrindu, kuriuo apskundimas yra negalimas, t. y. dėl fakto klausimų. Situacija pasikeitė Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinei sesijai 2004-10-27 nutartyje (administracinė byla Nr. A<sup>1</sup>-355/2004) konstatavus, kad pagal minėtų 1995-06-28 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. I-974 58 straipsnio 1 dalį ir 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 159 straipsnio 2 dalį mokesčių ginčą pagal mokesčių administratoriaus skundą nagrinėjantis administracinis teismas yra saistomas Mokestinių ginčų komisijos nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis ir gali vertinti tik materialinės bei proceso teisės normų taikymo ir aiškinimo teisingumą.<sup>176</sup>

---

<sup>176</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 metų veiklos ataskaita Nr. VN-2, <http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>: prisijungimo laikas 2006-10-10

## Išvados

1. Mokesčių mokėtojo viena iš pagrindinių teisių – teisė apskusti bet kokių mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar neveikimą yra realizuojama keliais būdais. Jeigu mokesčių mokėtojui pasinaudojus šia teise kilęs ginčas yra priskirtinas mokestiniams, tuomet ginčas yra nagrinėjamas mokestinių ginčų teisenos nustatyta tvarka. Taigi, tarp mokesčių mokėtojo teisės apskusti bet kokių mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar neveikimą teisės ir mokestinių ginčų teisenos yra teisinis ryšys kurį galime apibūdinti kaip ryšį tarp materialinės teisės ir teisinio mechanizmo, leidžiančio šią teisę realizuoti.

2. Mokestinių ginčą gali pradėti tik mokesčių mokėtojas. Todėl galima teigti, kad mokestinių ginčų procesas yra skirtas išimtinai mokesčių mokėtojo teisių apsaugai. Mokestinių ginčų teisenos reglamentavimo netobulumai apsunkena mokesčių mokėtojui galimybę ginti savo teises.

3. Iškelta hipotezė – mokestinių ginčų teisenos reglamentavimas sudaro prielaidas pažeisti mokesčių mokėtojo teises – pasitvirtino iš dalies. Buvo nustatyti mokestinių ginčų teisenos reglamentavimo trūkumai, kuriuos reikėtų taisyti. Taip pat darytina išvada, kad mokesčių mokėtojui nėra suteiktos kai kurios svarbios procesinės teisės.

4. Nustatyta, kad Lietuvos mokesčių teisėje yra reglamentuotos *visos* pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės, randamos EBPO narių mokesčių teisėje, tačiau ne visos jos yra įvardijamos kaip pagrindinės.

5. Mokestinių ginčų teisenoje nėra išsamiai reglamentuotas liudytojo teisinis statusas. Reikėtų reglamentuoti liudytojo dalyvavimą bei teisinį statusą mokestinių ginčų procese, numatyti asmenis, kurie turi teisę prašyti kviesti liudytoją į mokestinių ginčų procesą, suteikti šią teisę mokesčių mokėtojui, nustatyti liudytojo teikiamų parodymų statusą, bei jo teises ir pareigas.

6. Mokesčių administravimo įstatyme nėra aiškiai apibrėžtas atstovo teisinis statusas mokestinių ginčų procese. Tikslinga būtų reglamentuoti mokesčių mokėtojo atstovo (įstatyminio, sutartinio) ir vietinio bei centrinio mokesčių administratorių atstovų teisinį statusą bei jų įgaliojimų apimtį kaip tai padaryta Administracinių bylų teisenos įstatymo 50 straipsnyje.

7. Dėl to, kad nėra nustatytas mechanizmas mokesčių mokėtojui pateikti skundą bei įrodymus elektronine forma yra apsunkinama mokesčių mokėtojo galimybė ginti savo teises ir teisėtus interesus. Tam galėtų būti panaudota jau sukurta elektroninio mokesčių deklaravimo sistema. Tačiau būtina išspręsti elektroninio parašo naudojimo problemą. Šiuo metu nėra sukurta visuotinai prieinama infrastruktūra leidžianti pasirašyti elektroniniu būdu.

8. Mokesčių mokėtojui reikėtų suteikti teisę pateikti naujus įrodymus mokestinio ginčo nagrinėjimo metu ikiteismine tvarka, jeigu jis nežinojo ir negalėjo žinoti apie šiuos įrodymus skundo pateikimo momentu.

9. Privalu nustatyti tvarką kaip turi būti informuojama skunde apie negalimumą pateikti įrodymus su skundu. Be to, būtina reglamentuoti, ar ikiteisminį mokestinio ginčo nagrinėjimą atliekanti institucija turi teisę nepriimti įrodymų, jeigu jai atrodo, kad nurodytos priežastys nebuvo svarbios.

10. Mokesčių mokėtojui turi būti suteikta teisė pareikšti nušalinimą centrinio mokesčių administratoriaus pareigūnui, nagrinėjančiam mokestinį ginčą, jeigu mokesčių mokėtojas pagrįstai mano, kad jis gali būti šališkas.

11. Reikėtų nustatyti teisę mokesčių mokėtojui atšaukti skundą, bet kurioje mokestinių ginčų proceso stadijoje pateikiant pareiškimą ikiteisminei mokestinius ginčus nagrinėjančiai institucijai.

12. Nagrinėjant ginčą centriniame mokesčių administraciniame departamente sudaromos prielaidos pažeisti mokesčių mokėtojo teisę į informaciją, kadangi Mokesčių administravimo įstatyme nėra įtvirtinta mokesčių mokėtojo teisė susipažinti su byloje esančia medžiaga, bei teisė gauti informaciją, kokie veiksmai atliekami ginčo nagrinėjimo metu. Reikėtų nustatyti šias teises Mokesčių administravimo įstatyme ne tik mokesčių mokėtojui, bet ir jo atstovams.

13. Mokesčių mokėtojui turėtų būti užtikrinta teisė į vertėją viso mokestinių ginčų proceso metu.

14. Tikslinga nustatyti mokesčių mokėtojo teisę prašyti eksperto ar specialisto išvados tiek nagrinėjant ginčą centriniame mokesčių administraciniame departamente, tiek ir Mokestinių ginčų komisijoje.

15. Mokesčių administravimo įstatymo 154 straipsnio 4 dalies 5 punkte ir 155 straipsnio 4 dalies 5 punkte įtvirtintos nuostatos, pažeidžia nešališkumo principą ir sudaro prielaidas pažeisti mokesčių mokėtojo teises. Reikėtų papildyti Mokesčių administravimo įstatymą nuostata, kad pakartotinį patikrinimą negali atlikti tas pats vietinis mokesčių administratorius, o Mokestinių ginčų komisijai grąžinus skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, pakartotinai nagrinėti skundo negali jau išnagrinėjęs tą skundą centrinio mokesčių administratoriaus pareigūnas.

16. Tikslinga papildyti atleidimo nuo baudų ir delspinigių mokėjimo pagrindus nuostata: mokesčių mokėtojas įrodo, kad nebuvo pažeidimo sudėties, o Mokesčių administravimo įstatyme nustatyti kas sudaro mokestinio pažeidimo sudėtį.

17. Turėtų būti reglamentuota, kad ikiteisminė mokestinių ginčų institucija *turi* atleisti mokesčių mokėtoją nuo nepagrįstai priskaičiuotų baudų ir delspinigių susijusių su tomis sumomis ar jų dalimis dėl, kurių mokesčių mokėtojo skundas yra patenkinamas.

18. Mokestinių ginčų teisenos reglamentavime reikėtų įtvirtinti nuostatą leidžiančią pareikšti nušalinimą ekspertui, vertėjui, posėdžių sekretoriui nagrinėjant ginčą Mokestinių ginčų komisijoje jei yra pagrindas abejoti jų nešališkumu. Turėtų būti nustatyta, kad šia teise mokesčių mokėtojas gali pasinaudoti tiek iki posėdžio tiek ir posėdžio metu.

19. Lietuvos ikiteisminių mokestinių ginčų reglamentavime tikslinga įtvirtinti mokesčių mokėtojo teisę į patirtų ikiteisminio proceso metu išlaidų atlyginimą, jeigu jo skundas buvo patenkintas.

20. Centriniam mokesčių administratoriui nustatytas 30 dienų skundo nagrinėjimo pratęsimo terminas yra per ilgas, todėl jis turėtų būti sutrumpintas iki 10 dienų.

## Pasiūlymai

1. Tikslinga pakeisti mokestinių ginčų nagrinėjimo reglamentavimą taip, kad mokestinių ginčų procesas būtų reglamentuotas vieno teisės instituto nuo pradžios iki galo.

2. Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnyje „Mokesčių mokėtojo teisės“ tikslinga būtų pagrindinėmis įvardinti šias mokesčių mokėtojo teises: teisė į informaciją; teisė į informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą; teisė į atstovavimą; teisė gauti pagalbą ir konsultaciją iš mokesčių administravimą atliekančių institucijų; teisė apskusti bet koki mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar neveikimą; teisė į neteisėta mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veika padarytos turtinės ir neturtinės žalos atlyginimą; teisė mokėti tik pagal įstatymus priklausančią mokesčių sumą; teisė naudotis įstatymų nustatytais mokestinėmis lengvatomis; teisė į mokestinės nepriemokos atidėjimą ir išdėstymą; teisė mokesčių mokėtojui inicijuoti ir pasirašyti susitarimą su mokesčių administratorium dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti; teisė į aiškumą dėl savo veiksmų ar neveikimo pasekmių. Remiantis šiuo sąrašų mokesčių administratoriui siūlytume parengti informacinio pobūdžio dokumentą (mokesčių mokėtojo teisių chartiją) ar keletą jų detalizuojantį šias teises, jų naudojimosi būdus, apsaugą. Šis dokumentas ar keletas jų turėtų būti reguliariai peržiūrimi ir atnaujinami atsižvelgiant į teisinio reglamentavimo pokyčius.

3. Mokesčių administravimo įstatyme būtų tikslinga reglamentuoti veiksmus, kuriuos centrinis mokesčių administratorius atlieka nagrinėdamas mokestinius ginčus: gauna visą informaciją iš vietos mokesčių administratoriaus, susijusią su tiriamu skundu; atlieka tyrimą mokesčių mokėtojo buveinėje ar kitose vietose; pasitelkia specialistus ir ekspertus, jeigu to reikia; pareikalauja raštiško paaiškinimo iš vietos mokesčių administratoriaus apie skundžiamą sprendimą; išklauso suinteresuotų asmenų paaiškinimus; informuoja atitinkamą mokesčių administratorių apie tai, kad gautas mokesčių mokėtojo skundas ir pradėta mokestinio ginčo nagrinėjimo procedūra; atlieka kitus veiksmus, kuriuos jam suteikia teisė atlikti Mokesčių administravimo įstatymas ir kiti įstatymai.

4. Tikslinga nustatyti, kad mokesčių mokėtojas *turi būti* atleistas nuo baudos ir delspinigių mokėjimo, jeigu jis pažeidimą padarė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais. Mokestinio ginčo procesą Mokestinių ginčų komisijoje reglamentuojančiuose teisės aktuose siūlytume nustatyti procedūras, kaip tokiu atveju mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo baudų ir delspinigių mokėjimo arba jeigu, baudos ir delspinigiai jau sumokėti, kaip jis gali susigrąžinti nepagrįstai išieškotas pinigų sumas.

5. Tikslinga numatyti, kad centrinis mokesčių administratorius gali priimti sprendimą sustabdyti mokestinio ginčo nagrinėjimą ir pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti papildomą patikrinimą. Tai prisidėtų prie mokestinių ginčų proceso operatyvumo, nes norint išsiaiškinti neištirtas aplinkybes nereikėtų priiminėti sprendimo pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti visą patikrinimą iš naujo. Tai taip pat padėtų centriniam mokesčių administratoriui priimti teisingą sprendimą nagrinėjant mokestinius ginčus.

6. Reikėtų reglamentuoti kokiais atvejais Mokestinių ginčų komisija galėtų priimti sprendimą grąžinti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, nes, atsižvelgiant į šiuo metu nustatytus mokestinio ginčo nagrinėjimo terminus, bei į galimybę centriniam mokesčių administratoriui pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą, mokestinio ginčo nagrinėjimas gali užtrukti labai ilgai (vienerių metus ir daugiau). Tokiu atveju visas ikiteisminis mokestinių ginčų procesas tampa beprasmiu ir neatlieka savo paskirties: sudaryti mokesčių mokėtojui galimybę ginti savo pažeistas teises nešališkoje institucijoje greičiau ir paprasčiau, nei jis tai galėtų padaryti teisme. Be to, Mokesčių administravimo įstatyme turėtų būti aiškiai reglamentuota mokesčių mokėtojo teisė apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą grąžinti skundą dėl jo turinio neatitikimo teisės aktų keliamiems reikalavimams

7. Pagrindinis skundo nagrinėjimo 60 dienų terminas jį nagrinėjant Mokestinių ginčų komisijoje yra per ilgas. Jis turėtų būti sutrumpintas iki 30 dienų. Taip pat būtų tikslinga sutrumpinti prašymo atnaujinti skundo padavimo terminą nagrinėjimo terminą Mokestinių ginčų komisijoje iki 30 dienų. Tokios trukmės terminas yra nustatytas centriniam mokesčių administratoriui ir turėtų būti pakankamas ir Mokestinių ginčų komisijai, nes pastaroji nenagrinėja naujų įrodymų, išskyrus nustatytas išimtis.

8. Mokesčių administravimo įstatyme reikėtų atskirai suformuluoti nuostatą, kad jeigu mokesčių mokėtojas padarė pažeidimą remdamasis apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimu ar mokesčių administratoriaus raštu pateikta konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais tai yra pagrindas išspręsti mokestinį ginčą mokesčių mokėtojo naudai.

## Literatūros sąrašas

### Lietuvos Respublikos įstatymai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas// Valstybės žinios, 2000, Nr.85-2566.
3. Lietuvos Respublikos asmens duomenų teisinės apsaugos įstatymas // Valstybės žinios, 2003, Nr. 15-597.
4. Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodeksas// Valstybės žinios,2002, Nr. 37-1341, Nr. 46.
5. Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 36-1340.
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.
- 7.Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios, 1995 m. Nr. 61-1525.
8. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2006, Nr. 77-2975.
9. Lietuvos Respublikos visuomenės informavimo įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios, 2000, Nr. 75-2272.

### Lietuvos Respublikos kiti norminiai aktai ir nenorminiai dokumentai

10. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės reglamento patvirtinimo“ patvirtintas darbo reglamentas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373.
11. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 metų veiklos ataskaita Nr. VN-2, <http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>.
12. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11d. nutarimas Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“ // Valstybės žinios, 1998, Nr. 72-2102.
13. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 09 02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtinti nuostatai // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946.
14. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. gegužės 14 d. įsakymu Nr. 1K-183 „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymo Nr. 110 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie finansų ministerijos nuostatų patvirtinimo“ pakeitimo“ patvirtinti nuostatai // Valstybės žinios, 2004 , Nr. 82-2966.



15. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. rugsėjo 7 d. įsakymu Nr. 260 „Dėl mokestinės nepriemokos į biudžetą bei fondus mokėjimo atidėjimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtinta tvarka//Valstybės žinios, 2001, Nr. 78-2739.
16. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antros dalies 1 punkto, 56 straipsnio trečiosios dalies 1, 2 punkto ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“// Valstybės žinios, 1997, Nr. 67-1696.
17. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas „Administracinių teismų praktika“ nr.5 // <http://www.lvat.lt/default.aspx?item=admprakt>.
18. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko ir Muitinės departamento prie Finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2004 m. lapkričio 23 d. įsakymu Nr. VA-182/1B-1042 „Dėl Muitinės administruojamų mokesčių permokos įskaitymo kitų mokesčių nepriemokai padengti, taip pat kitų mokesčių permokos įskaitymo muitinės administruojamų mokesčių nepriemokai padengti taisyklių įgyvendinimo tvarkos“ patvirtintos taisyklės // Valstybės žinios, 2004, Nr. 174-6469.
19. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakymu nr. V-119 „Dėl individualių paaiškinimų rengimo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintos taisyklės// Valstybės žinios, 2003, Nr.42-1960.
20. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. VA-210 „Dėl Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintos taisyklės// Valstybės žinios, 2005, Nr. 2-28.
21. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2006 m. vasario 28 d. įsakymu Nr. VA-20. „Dėl sprendimo dėl atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių formos FR1002 bei sprendimo pripažinti netekusiu galios sprendimą dėl atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių formos FR1007 patvirtinimo ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymo Nr. VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“ patvirtintos taisyklės // Valstybės žinios, 2006, Nr. 28-973.
22. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymu Nr. VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“ patvirtintos taisyklės // Valstybės žinios, 2006, Nr. 28-973.

#### **Užsienio valstybių norminiai aktai**

23. Internal revenue code, JAV [http://www.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/usc\\_sup\\_01\\_26.html](http://www.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/usc_sup_01_26.html).

24. Organica da DGCI, Portugalija, [http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/\\_sgt/frtaxsystem.Htm](http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/_sgt/frtaxsystem.Htm).
25. Taxation Act, Passed 20 February 2002 (RT<sup>1</sup> I 2002, 26, 150) – Estija, <http://www.fin.ee/?id=621>.
26. Taxpayer bill of rights 2, JAV <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/tbor2.pdf>
27. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ, Rusija <http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200>.
28. Федеральный закон от 29 июня 2004 г. N 58-ФЗ, Rusija <http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200>.
29. Налоговый кодекс Российской Федерации, <http://mns.garant.ru/doc.jsp?urn=urn:garant:10800200>.

### **Kiti užsienio valstybių ir EBPO dokumentai**

30. Declaration of taxpayers right, IRS United States Department of the Treasury <http://www.irs.gov/publications/p1/ar02.html#d0e24>.
31. Florida Taxpayer's Bill of Rights <http://dor.myflorida.com/dor/taxes/billofrights.html>.
32. IRS Emphasizes Taxpayer Rights, JAV <http://www.unclefed.com/Tax-News/2001/nrfs01-04.html>.
33. The 'Lectric Law Library's Legal Lexicon On Federal Tort Claims Act <http://www.lectlaw.com/def/f071.htm>.
34. „PSI2Appendix1 - The Taxpayer's Charter“, HM Revenue and Customs – Jungtinė Karalystė, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/psimanual/part02/psi2appendix1.htm>.
35. Publication 556(8/2005) - Introductory Material, IRS United States Department of the Treasury <http://www.irs.gov/publications/p556/ar01.html>.
36. „Revenue Customer Service Charter“ – Airija, <http://www.revenue.ie/>.
37. The South Dakota Taxpayers' Bill of Rights [www.state.sd.us/drr2/publications/Tprights.pdf](http://www.state.sd.us/drr2/publications/Tprights.pdf).
38. Kentucky: Department of Revenue – Taxpayer Bill of Rights, <http://revenue.ky.gov/billofrights.htm>.
39. North Carolina Taxpayers' Bill of Rights <http://www.dor.state.nc.us/taxes/rights.html>.
40. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note, prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>.
41. The Taxpayers' charter, prepared by Australian Taxation Office <http://www.ato.gov.au/distributor.asp?doc=/content/charter.htm>.
42. The Taxpayers' charter explanatory booklet 10. If you're subject to enquiry or audit <http://www.ato.gov.au/distributor.asp?doc=/content/63140.htm>.

43. The Taxpayers' charter explanatory booklet 1. Treating you fairly and reasonably <http://www.ato.gov.au/distributor.asp?doc=/content/63134.htm>.

### **Specialioji literatūra**

44. Petkevičius Pranas, Ciplijauskas Andrius „Administracinių teisės pažeidimų bylų teiseną“, Vilnius, 2003 metai.

45. Marcijonas Antanas, Sudavičius Bronius „Mokesčių teisė“, Vilnius, VĮ Teisinės informacijos centras, 2003 metai.

46. Medelienė Aistė „Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese“, Teisė, 2004 metai.

47. Mikalonis Edgaras „Konstituciniai mokesčių teisės principai Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimuose“ Teisė Nr. 46, Vilnius, 2003 m.

48. Smalakenė Egidija „Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė“ daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01S) MRU, Vilnius, 2002 m.

49. Strazdienė Aistė „Kai kurie probleminiai mokestinio ginčo sąvokos aspektai“, Teisė, 2004 metai.

50. Šedbaras Stasys „Bendrojo administracinio proceso teisinis reglamentavimas Lietuvos Respublikoje: problemos ir sprendimai“ daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01S) MRU Vilnius, 2005 m.

51. Šimašius Remigijus „Teisės aiškinimas ir jo privalomumas“; <http://www.teise.org/admin/docs/upload/2004%202%20Remigijus.doc>.

52. Torgler B., Murphy K. „Tax morale in Australia: what factors shape it and has it changed over time?“ <http://ctsi.anu.edu.au/publications/taxpubs/Murphy.Torgler.JAT.pdf>.

53. Vaišvila Alfonsas „Teisės teorija“, Vilnius, 2004 metai.

### **Internetinės svetainės**

54. Lietuvos Respublikos finansų ministerija <http://www.finmin.lt>.

55. Kanados centrinis mokesčių administratorius <http://www.cra-adrc.gc.ca>.

56. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos <http://www.vmi.lt>.

57. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas <http://www.autoinfo.lt/webdic>.

58. Lietuvos Respublikos Seimas <http://www.lrs.lt>.

59. AB bankas „Hansabankas“ <http://www.hanza.net>.

60. Informacinės visuomenės plėtros komitetas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės <http://www.ivpk.lt/main-aktual.php?cat=61&gr=1&n=171>.

## Santrauka

**Magistrinio darbo pavadinimas.** Mokestinių ginčų teisenos reglamentavimo probleminiai aspektai.

**Pagrindinės darbe vartojamos sąvokos.** Mokestiniai ginčai, teiseną, mokestinių ginčų teiseną, procesas, teisinis procesas, mokestinių ginčų procesas, administracinis procesas, mokesčių administravimas.

**Santraukos turinys.** Magistriniame darbe yra nagrinėjamas mokestinių ginčų teisenos reglamentavimas Lietuvoje, bei užsienio valstybėse. Siekiama nustatyti ar mokestinių ginčų teisenos reglamentavimas Lietuvoje sudaro sąlygas pažeisti mokesčių mokėtojo pagrindines teises, kurias jis turi mokesčių administravime. Pateikiami pasiūlymai reglamentavimo trūkumams taisyti.

Lietuvos mokesčių administravimo sistema nuolat patiria naujus, tikrovės keliamus iššūkius. Svarbiausias iš jų yra mokestinių pajamų didinimas skatinant savanorišką mokesčių mokėjimą. Tai galima pasiekti tik tuomet, kai mokesčių mokėtojas pasitiki valstybe. Todėl svarbu užtikrinti tinkamą mokesčių mokėtojo teisių apsaugą. Mokestinių ginčų teiseną yra vienas iš teisinių mechanizmų, skirtų realizuoti mokesčių mokėtojo teisę į gynybą. Magistriniame darbe buvo iškelta hipotezė – mokestinių ginčų teisenos reglamentavimas sudaro sąlygas pažeisti mokesčių mokėtojo teises. Magistrinį darbą sudaro įvadas, keturi skyriai, išvados ir pasiūlymai. Pirmame skyriuje nagrinėjamos pagrindinės sąvokos. Antras skyrius skirtas mokestinių teisės aktų analizei, siekiant nustatyti pagrindines mokesčių mokėtojo teises mokesčių administravime. Trečiame skyriuje yra atliekama lyginamoji Lietuvos ir pasirinktų užsienio valstybių pagrindinių mokesčių mokėtojo teisių reglamentavimo analizė. Ketvirtame skyriuje nagrinėjamas mokestinių ginčų teisenos reglamentavimas. Iškelta hipotezė pasitvirtino dalinai. Buvo nustatyta, kad mokestinių ginčų teiseną reglamentuojančiuose teisės aktuose nenustatytos svarbios procesinės mokesčių mokėtojo teisės. Nėra išsamiai reglamentuotas liudytojo, atstovo teisinis statusas. Esamas reglamentavimas pažeidžia nešališkumo principą. Taip pat nustatyti kiti teisenos reglamentavimo trūkumai. Darbo pabaigoje apibendrinami tyrimo rezultatai ir pateikiami pasiūlymai kaip nustatytus trūkumus galima būtų taisyti.

## Summary

**The title of the master's study.** The problematical aspects of regulations of taxing disputes' legal proceedings.

**The main terms used in the study.** Taxing disputes, legal proceedings, taxing disputes' legal proceedings, process, legal process, taxing disputes' process, administrative process, administration of taxes process.

**The content of the summary.** There is analysis of regulations of taxing disputes' legal proceedings in Lithuania and in foreign countries performed in this master's study. The goal of the study is to find out if regulations of taxing disputes' legal proceedings in Lithuania allow breach of the taxpayer's rights, which are given him in administration of taxes. The suggestions how to improve the legal system are given as the conclusion of analysis.

The Lithuanian administrative system of taxes has to improve constantly to be modern enough to satisfy the needs of changing reality. One of the most important challenges it faces is the motivation of taxpayers to pay taxes honestly. Only by achieving this destination it can ensure steady grow of taxing incomes of the national budget. That's why the safeguard of the taxpayer's rights' is so important. Citizens are cooperative with the state when they trust it. There are couples of legal mechanisms which allow taxpayer to defend his rights. Taxing disputes' legal proceedings is one of them. The hypothesis of this master's study is: the regulations of taxing disputes' legal proceedings create conditions for breach of the taxpayer's rights. This study consists of the introduction, the four parts, the conclusions and the suggestions. The analysis of the main concepts used in the study is made in the first chapter. The second chapter composes of the analysis of the Lithuanian legal acts. The purpose of it is to identify the main taxpayer's rights, which he has in the administration of taxes process. The comparative analysis of the Lithuanian and the foreign countries regulations of the basic taxpayer's rights is made in the third chapter of the study. The study of the Lithuanian regulations of taxing disputes' legal proceedings is made in the fourth chapter. The hypothesis was proved partly. It was found that important procedural rights lack in the Lithuanian regulations of taxing disputes' legal proceedings. There are no comprehensive regulations of witness's legal status. The same problem is also with representative's legal status in the Lithuanian taxing disputes' legal proceedings. Current regulations are in breach of the principle of the impartiality. Other imperfections of the regulations of taxing disputes' legal proceedings also were identified. Suggestions how to improve the regulations are listed in the end of the study.