

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS  
TARPTAUTINĖS PREKYBOS IR MUITŲ KATEDRA**

**AGNĖ STEPONAVIČIŪTĖ**

**MOKESTINIŲ GINČŲ, DĖL MUITINĖS  
ADMINISTRUOJAMŲ MOKESČIŲ, TEISINIO  
REGLAMENTAVIMO YPATUMAI**

**Magistro baigiamasis darbas**

**Vadovė  
Lekt. Lina Markevičienė**

**VILNIUS, 2010**

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS  
TARPTAUTINĖS PREKYBOS IR MUITŲ KATEDRA**

**MOKESTINIŲ GINČŲ, DĖL MUITINĖS  
ADMINISTRUOJAMŲ MOKESČIŲ, TEISINIO  
REGLAMENTAVIMO YPATUMAI**  
Muitinės administravimo magistro baigiamasis darbas  
Studijų programa 62603S205

**Konsultantas**

**Doc. Dr. A. Jablonskis**

**Vadovė**

**Lekt. Lina Markevičienė**

**Recenzentas**

**Atliko stud.**

**Agnė Steponavičiūtė**

**2010 12 14**

**VILNIUS, 2010**

## TURINYS

ĮVADAS.....	7
1. ADMINISTRACINIAI GINČAI .....	11
1.1 Nagrinėjimo proceso samprata, tikslai ir subjektai .....	11
1.2 Administraciniai ginčai tarp valstybės ir asmens .....	12
1.3 Administracinio ginčo nagrinėjimas .....	14
2. MOKESTINIS GINČAS.....	19
2.1 Mokesčio sąvoka .....	19
2.2 Mokesčių administravimo teisinių santykių dalyviai, jų funkcijos, teisės ir pareigos .....	21
2.3 Mokestinio ginčo sąvoka Lietuvos Respublikos įstatymuose.....	29
2.4 Mokestinis ginčas kaip procesas .....	32
3. MOKESTINIO GINČO DĖL MUITINĖS ADMINISTRUOJAMŲ MOKESČIŲ TEISINIO REGLAMENTAVIMO YPATUMAI – LYGINAMOJI ANALIZĖ.....	37
3.1 Lietuvos muitinė – ES muitų politiką įgyvendinanti bei mokesčius administruojanti institucija	37
3.2 Teisinė bazė.....	38
3.3 Muitinės administruojami mokesčiai .....	40
3.4 Muitinės atliekami patikrinimai .....	42
3.5 Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos.....	44
3.6 Muitinės priimamų sprendimų apskundimas pagal Bendrijos muitinės kodeksą .....	49
3.7 Muitinės priimamų sprendimų apskundimas pagal Lietuvos teisę .....	50
3.8 Mokestinio ginčo ir administracinio ginčo lyginamoji analizė .....	51
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	61
LITERATŪROS SĄRAŠAS .....	64
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS .....	67
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....	69
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA .....	71
PRIEDAI .....	72

**PRIEDAI**

1 PRIEDAS ADMINISTRACINĖS PROCEDŪROS PROCESO SCHEMA

2 PRIEDAS MOKESTINIŲ GINČŲ PROCESO SCHEMA

3 PRIEDAS LIETUVOS RESPUBLIKOS MUTINĖS SISTEMA

4 PRIEDAS NACIONALINĖS MOKĖJIMO AGENTŪROS PRIE ŽEMĖS ŪKIO MINISTERIJOS STRUKTŪRA

5 PRIEDAS MUTINĖS GINČŲ PROCESO SCHEMA

6 PRIEDAS AGENTŪROS ADMINISTRACINĖS PROCEDŪROS PROCESO SCHEMA KAI SKUNDŽIAMŲ TARNAUTOJO/DARBUOTOJO VEIKSMŲ

7 PRIEDAS ADMINISTRACINĖS PROCEDŪROS PROCESO SCHEMA KAI SKUNDŽIAMŲ AGENTŪROS SPRENDIMŲ

8 PRIEDAS AGENTŪROS ADMINISTRACINĖS PROCEDŪROS PROCESO SCHEMA JEI BŪTŲ PRIVALOMA IKITEISMINĖ GINČŲ NAGRINĖJIMO TVARKA

9 PRIEDAS AGENTŪROS ADMINISTRACINĖS PROCEDŪROS PROCESO SCHEMA KAI NEPRIIMAMŲ INDIVIDUALŲ ADMINISTRACINIŲ AKTŲ

## SANTRUMPOS

### A

*Administraciniai ginčai* - asmenų konfliktai su viešojo administravimo subjektais arba konfliktai tarp nepavaldžių vienas kitam viešojo administravimo subjektų. Prie administracinių ginčų priskiriami ir tarnautojų ginčai su administracija, taip pat rinkimų ginčai.

### M

*Mokesčiai* – įstatymų tvarka viešosios valdžios nustatyta privaloma pinigine prievolė (įmoka), už kurią jokia specialia paslauga mokesčio mokėtojui nėra atlyginama; tai mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės ir savivaldybių funkcijoms vykdyti.

*Mokesčio dydis (tarifas)* – tai mokesčio įstatyme nustatyta pinigų suma, kurią mokesčių mokėtojas privalo sumokėti į valstybės biudžetą nuo mokesčio bazės. Mokesčio dydis (tarifas) nustatomas tvirta pinigų suma arba procentais nuo mokesčio bazės.

*Mokesčių sistema* – visuma įstatymais reglamentuojamų ir tarp savęs glaudžiai susijusių mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui.

*Mokestinės biudžeto pajamos* – pajamos, kurios į biudžetą surenkamos iš mokesčių.

*Mokesčių subjektas/mokėtojas* – fizinis ar juridinis asmuo, privalantis mokėti mokesčius ar rinkliavas įstatymų nustatyta tvarka. Mokesčių subjektas ne visada sutampa su tikruoju mokesčių mokėtoju. Pavyzdžiui, netiesioginių, arba vadinamųjų vartojimų mokesčių (PVM, akcizų, pardavimo mokesčių ir pan.) atveju mokesčių subjektas – asmuo, faktiškai sumokantis mokestį – yra prekių/paslaugų galutinis vartotojas, o mokesčių mokėtojas – asmuo, kurio pareiga šį mokestį sumokėti į biudžetą – yra prekių/paslaugų gamintojas/importuotojas arba pardavėjas.

*Mokesčių objektas* yra įstatymais apmokestinamos prekės, paslaugos, pajamos, turtas. Tai fizinių ar juridinių asmenų pajamų suma, turto (tarp jų – ir parduodamo kitiems asmenims) vertė, prekių/paslaugų pridėtinė vertė, finansinių/kreditinių operacijų rezultatas, teisė naudotis gamtos ištekliais, teisė verstis tam tikra veikla ir kt. Mokestis gali turėti vieną (pvz., nekilnojamojo turto mokestis) ar keletą (žyminis mokestis) objektų. Mokesčių objektų visuma sudaro *mokesčių bazę*.

*Muitas* – valstybės renkamas mokestis už importuojamas, vežamas tranzitu ar eksportuojamas prekes.

### N

*Nacionalinis biudžetas* – valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų visuma.

*Nemokestinės pajamos* – pajamos, kurias sudaro lėšos, gautos parduodant valstybės gaminamas prekes ar teikiant paslaugas, t.y. šios pajamos yra gaunamos iš pirkimo – pardavimo sandorių arba mainų.

## S

*Skundas, prašymas* - kreipimosi į kompetentingą instituciją, kad būtų išspręstas administracinis ginčas, formos. Su skundais į kompetentingą instituciją kreipiasi privatūs asmenys, o su prašymais - valstybės ir vietos savivaldos institucijos, jų atstovai, tarnautojai. Įstatymai gali numatyti ir kitas kreipimosi formas.

## T

*Teisinis reguliavimas* – teisinėmis priemonėmis įgyvendinamas teisės poveikis visuomeniniams santykiams.

*Teisinės priemonės* – teisės normos – sąmoningos žmonių veiklos sukurtos bendro elgesio taisyklės.

## V

*Viešasis administravimas* - įstatymų ir kitų teisės aktų reglamentuojama valstybės ir vietos savivaldos institucijų, kitų įstatymais įgaliotų subjektų vykdomoji veikla, skirta įstatymams, kitiems teisės aktams, vietos savivaldos institucijų sprendimams įgyvendinti, numatytoms viešosioms paslaugoms administruoti ir teikti.

## IVADAS

1990 m. kovo 11 d. Lietuva paskelbė atkurianti valstybingumą. Nepriklausomybę atgavusiai šaliai buvo svarbu liudyti pasauliui, kad ji turi ir saugo valstybės sienas su kaimyninėmis šalimis, o jos ekonominė apsauga remiasi į valstybingumo pamatus ir jų įprasminančią instituciją – muitinę.

1990 m. spalio 9 d. Lietuvos Respublikos Taryba – Atkuriamasis Seimas priėmė Muitinės laikinąjį įstatymą, dar po dviejų dienų buvo įsteigtas Muitinės departamentas. Taip prasidėjo atkurtos nepriklausomos Lietuvos Respublikos Muitinės (toliau – Muitinės) veikla. Tačiau vienas iš svarbiausių Muitinės veiklos aspektų buvo jos integracija į Europos Sąjungą (toliau – ES). ES valstybių narių Muitinėms teko svarbus vaidmuo užkertant kelią teroristiniams aktams bei kovojant su kontrabanda, pinigų plovimu, ribojamų prekių gabenimu ir pan. Lietuvos valstybei tapus ES nare, Muitinės kaip muitų ir mokesčių administratoriaus vaidmuo ir atsakomybė pasikeitė, nes ji tapo atsakinga ne tik už Lietuvos biudžeto, bet ir už dalies ES biudžeto surinkimą.

Vykdydama savo įgaliojimus Muitinė vadovaujasi teisėtumo, veiklos skaidrumo ir pagarbos žmonių teisėms ir laisvėms principais, teisingai ir nuosekliai taiko Muitinės veiklą reglamentuojančius teisės aktus. 2004 m. gegužės 1 d. nustojus galioti Muitinės kodeksui ir įsigaliojus naujam Mokesčių administravimo įstatymui, juo reglamentuojami ir muitų administravimo srityje susiklostantys teisiniai santykiai, tačiau tik tiek, kiek neprieštarauja Bendrijos muitų teisės aktams. Valstybės narės savarankiškai pasirenka, kokią vietą jų mokesčių administravimo sistemoje užima muitus administruojančios institucijos. Kai kuriose valstybėse narėse visus mokesčius administruoja viena institucija, kitose muitų ir su jais susijusių mokesčių administravimas pavedamas atskirai valstybės institucijai, taip yra ir Lietuvoje. Todėl turi būti užtikrinama mokesčių mokėtojo teisė apskusti Muitinės, kaip vieno iš mokesčių administratoriaus, sprendimus ir veiksmus.

Prievolė mokėti mokesčius daro esminį poveikį mokesčių mokėtojų turtiniams santykiams, riboja jų nuosavybės teisę ir t.t. Siekiant sukurti darnią, šiuolaikinę, socialinę teisingumą atitinkančią mokesčių sistemą ne mažiau svarbu užtikrinti teisingą ir vienodą mokesčių įstatymų taikymą visiems mokesčių mokėtojams, jų teisių apsaugą, įgyvendinti teisingumą mokesčių srityje. Plačiąja prasme mokesčių mokėtojų teisės yra ginamos naudojant įvairias valstybės nustatytas teises, ekonomines, ideologines ir kitokias priemones. Siaurąja prasme mokesčių mokėtojų teisių apsauga užtikrinama nagrinėjant mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno.

Mokestiniai ginčai yra specifinė ginčų rūšis, pasižyminti ne tik specifiniu ginčo objektu, dalyku ir šalimis, bet ir jų nagrinėjimo tvarka. Ypač tai aktualu, analizuojant jų nagrinėjimo stadijas. Įstatymų leidėjas, siekdamas užtikrinti tam tikrų specifinio pobūdžio ginčų nagrinėjimo kokybę, įtvirtina specialią tokių ginčų nagrinėjimo procedūrą. Esminis motyvas, kodėl reikalinga tokia specifinė nagrinėjimo tvarka, yra tokių ginčų metu sprendžiami klausimai, nes jiems išnagrinėti dažniausiai

reikalingos specialios tam tikros srities žinios. Lietuva šiuo atžvilgiu nėra vienintelė valstybė, pripažįstanti tokių ginčų specifiką ir ją išskirianti į atskirą nagrinėjimo procedūrą – specifinė jų nagrinėjimo tvarka nustatyta ir Danijoje, Jungtinėje Karalystėje, Suomijoje<sup>1</sup>.

Mokestinių ginčų, kaip ir visų kitų administracinių ginčų, išsprendimo laikas yra labai svarbus siekiant efektyviai įgyvendinti teisės subjektų teises ir pareigas bei užtikrinti tinkamą jų gynimą. Turėdamas tikslą greičiau ir objektyviau išnagrinėti mokestinį ginčą, įstatymų leidėjas nustato įvairias priemones: mokestinių ginčų išnagrinėjimo ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijose terminus, įrodymų pateikimo taisykles ir pan.

**Temos mokslinis naujumas, aktualumas ir praktinė nauda.** Šis darbas yra pirmas mokslinio pobūdžio darbas Tarptautinės prekybos ir muitų katedroje, pretenduojantis į detalesnę administracinės procedūros teisinio reglamentavimo problematikos ir ateities perspektyvų viešajame administravime analizę. Skundų nagrinėjimo funkcija nuo seno yra privaloma kiekvienam viešojo administravimo subjektui, tačiau nežiūrint į tai, ši sritis daugeliui įstaigų ir jų klientams tebėra *terra incognita*. Gausybė tarpinių institucijų sukurtų nagrinėti tokius ginčus, nepagrįstai ištesia bylos nagrinėjimo laiką, per kurį asmuo padavęs skundą patiria nuostolius, sugaišta daug laiko ir patiria daug sąnaudų nereikalingiems barjerams įveikti.

Be mokslinio naujumo ir aktualumo, kitas motyvas, paskatinęs gilintis į pasirinktą temą, yra jos praktinė nauda. Tema buvo formuluojama atsižvelgiant į autoriaus interesus, iškylančias problemas kasdieniniame darbe ir kitas aktualijas. Taip pat praktinė šio darbo nauda pasireiškia tuo, kad darbe pateikiamos ginčų teisinio reglamentavimo problemos, kurių viešojo administravimo srityje galima būtų išvengti.

**Tyrimo objektas.** Šio darbo tyrimo objektas – tai mokestiniai ginčai dėl muitinės administruojamų mokesčių. Tačiau norint apibrėžti mokestinių ginčų proceso sąvoką, būtina analizuoti administracinį procesą, nes šis procesas realizuoja ne tik administracinės atsakomybės institutą, bet jo reguliatyvinių normų pagrindas koncentruojasi ir daugelyje viešajai teisei priskiriamų finansų ir mokesčių teisės aktų. Magistro darbe taip pat nagrinėjami teoriniai mokesčių sistemos formavimo pagrindai, t.y. mokesčių reikšmė ir būtinumas, vykdant valstybės funkcijas, pateikiama Lietuvos Respublikos mokesčių sistema.

**Tyrimo tikslai ir uždaviniai.** Pagrindinis šio darbo tikslas yra išnagrinėti mokestinių ginčų dėl muitinės administruojamų mokesčių ir administracinių ginčų teisinio reglamentavimo ypatumus, ir pagrįsti *hipotezę*, jog visiems administraciniams ginčams turi būti nustatyta privaloma ikiteisminė skundų nagrinėjimo procedūra, bei aiškiai išdėstyta apskundimo tvarka, kokia yra nustatyta mokestiniams ginčams dėl muitinės administruojamų mokesčių. Kadangi nesant aiškių ginčo

---

<sup>1</sup> Medelienė A. Mokestinio ginčo pradžia: teorija ir praktika // Teisė: Mokslo darbai. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2007, Nr. 65, p. 94. – ISSN 1392-1274



atribojimo kriterijų išskyla jų žinybingumo problema, o tai gali nepagrįstai užtęsti ginčų nagrinėjimo procesą.

Siekiant nurodyto tikslo, šiam darbui buvo iškelti tokie uždaviniai:

- atskleisti mokesčio, mokesčių administravimo, mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus sampratas;
- išnagrinėti mokestinių ir administracinių ginčų proceso sampratos esmę ir turinį;
- aptarti mokestinių ir administracinių ginčų nagrinėjimo proceso stadijas, bei nustatyti proceso ribas;
- atlikti konkrečių situacijų, kurių metu nagrinėjami mokestinis ir administracinis ginčai, palyginimą.
- pateikti išvadas bei pasiūlymus.

Atlikti mokestinių ginčų dėl muitinės administruojamų mokesčių ir administracinių ginčų teisinio reglamentavimo analizę buvo pasirinkta Nacionalinė mokesčių agentūra prie Žemės ūkio ministerijos (toliau – Agentūra) kaip viešoji institucija priimanti administracinius sprendimus bei nagrinėjanti administracinius ginčus.

Kadangi specialios literatūros nagrinėjamu klausimu nėra daug, šiame darbe didžiausias dėmesys skiriamas pagrindinių nagrinėjamo klausimo norminių šaltinių analizei, t. y. Bendrijos muitų teisės aktai, dabar galiojantis ir jo tokio paties pavadinimo pirmtakas Mokesčių administravimo įstatymas, Muitinės įstatymas ir Viešojo administravimo įstatymas, Administracinių bylų teisenos įstatymas ir kiti teisės aktai, susiję su nagrinėjamu dalyku, taip pat pagal galimybes remtasi mokslinės literatūros šaltiniais.

**Tyrimų metodika.** Tiriant administracinės procedūros dėl mokesčio ir administracinių ginčų teisinio reglamentavimo problemas ir ateities perspektyvas viešajame administravime bei formuluojant šio darbo išvadas buvo remiamasi sisteminės analizės, aprašomuoju, lyginamuoju ir bandomuoju tyrimo metodais.

**Sisteminės analizės metodas** skatina sisteminių požiūrį į tyrimo objektą ir padeda jį matyti platesnėje egzistuojančių socialinių-teisinių santykių plotmėje. Tokiu būdu atskleidžiamas ginčo, kaip administracijos veiklos kokybės nuolatinis vertinimas, sąvoka. Metodas naudojamas tiriant objektyvią teisinę realybę, kurioje egzistuoja administracinės teisės doktrina ir susidariusi praktika, o teorijos ir praktikos tarpusavio sąveika fiksuojama parodant jų priklausomumą viena nuo kitos ir sąveikos dėsninumus.

**Aprašomuoju metodu** siekiama sistemingai aprašyti administracinės procedūros teisinio reglamentavimo problemas. Kalbama apie administracinės procedūros organizavimą, procesą, stadijas sprendžiant mokestinius ir administracinius ginčus. Taip pat siekiama paaiškinti koks ryšys yra tarp Muitinės ir Agentūros, kodėl pastaroji buvo pasirinkta darbo tikslui pasiekti ir iškeltai hipotezei

pagrįsti, jog nesant aiškiam administracinio ginčo teisiniam reglamentavimui iškyla jų žinybingumo problema, o tai gali užtęsti ginčų nagrinėjimo procesą ir sukurti neigiamą įvaizdį apie valdžios institucijas atsakingas už pareiškėjo galimai pažeistų interesų gynimą.

**Lyginamasis metodas.** Šis metodas bus taikomas dviem aspektais vidiniu ir išoriniu. Vidinis šio metodo taikymas bus kreipiamas tiriant ginčų nagrinėjimą Muitinėje, t.y. muitinės priimamų sprendimų apskundimas pagal Bendrijos muitinės kodeksą ir pagal Lietuvos teisę. Išorinis šio metodo naudojimas bus orientuojamas į mokesčių ginčų dėl muitinės administruojamų mokesčių ir administracinio ginčo dėl Agentūros priimtų sprendimų lyginamąją analizę, t.y. teisinio reglamentavimo turinį ir išsiaiškinti problemas, lyginant procesinių veikslių visumą, nustatančių individualių bylų, kylančių valstybinio valdymo srityje, nagrinėjimo tvarką ir pasekmes.

**Bandomasis tyrimas** bus atliekamas siekiant patikrinti iškeltos hipotezės validumą (pagrįstumą), jog administraciniams ginčams turi būti nustatyta privaloma ikiteisminė skundų nagrinėjimo procedūra, bei aiškiai išdėstyta apskundimo tvarka, kokia yra nustatyta mokesčiniams ginčams dėl muitinės administruojamų mokesčių. Tyrimas bus atliekamas aprašant galimą situaciją, prieš tai išanalizavus susiformavusią ginčų nagrinėjimo praktiką viešajame administravime.

#### **Laukiami darbo rezultatai:**

- Atskleistos administracinių ir mokesčių ginčų, mokesčio, mokesčių administravimo, mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus sampratos;
- Aprašyta administracinio ir mokesčio ginčo sąvokų istorinė raida Lietuvos Respublikos teisės aktuose;
- Aptartos ir palygintos Muitinės ir Agentūros atliekamos funkcijos ir pagrįstas Agentūros kaip įstaigos priimančios administracinius sprendimus pasirinkimas atlikti tiriamąjį darbą;
- Išnagrinėtas mokesčio ginčo ir administracinio ginčo procesas teoriniame ir praktiniame lygmenyse ir pagrįsta iškelta hipotezė.

## 1. ADMINISTRACINIAI GINČAI

### 1.1 Nagrinėjimo proceso samprata, tikslai ir subjektai

Temos problematikos atskleidimui padės tai, jog išsiaiškinsime, kas yra administracinis ginčas ir kokios yra administracinio ginčo ikiteisminio nagrinėjimo ribos. Atsakyti į pirmąją klausimo dalį nesudėtinga, nes *administraciniai ginčai* yra tokie teisiniai konfliktai, kurie kyla iš viešosios teisės reguliuojamų teisinių santykių. Kaip žinia, viešosios teisės esminė paskirtis – reguliuoti teisinius santykius tarp valstybės ir visuomenės (žmonių). Administracinių bylų teisenos įstatyme (toliau – ABTĮ) pateikta oficiali apibrėžtis, jog *administraciniai ginčai – asmenų konfliktai su viešojo administravimo subjektais arba konfliktai tarp nepavaldžių vienas kitam viešojo administravimo subjektu*. Siekiant sukonkretinti, reikėtų pastebėti, kad administraciniai ginčai kyla iš administracinio pobūdžio teisinių santykių, kurie pasižymi tuo, jog jie susiklosto valstybės institucijų vykdomojoje - tvarkomojoje veikloje, kitaip sakant, administravime. Antroji klausimo dalis yra sudėtingesnė, nes įstatyme nėra apibrėžimo, kuriame būtų aiškiai pasakyta, kas yra administracinio ginčo ikiteisminis nagrinėjimas. Pastebėtina, jog ABTĮ tokios konstrukcijos, kaip ikiteisminis nagrinėjimas nevartoja, bet galima teigti, jog ketvirtasis šio įstatymo skirsnis yra skirtas būtent reguliuoti ikiteisminį nagrinėjimą, nors vadinasi jis „Išankstinis skundų (prašymų) nagrinėjimas ne teismo tvarka“.

„Viena iš administracinio teisinio santykio šalių, kaip taisyklė, yra valstybės vykdomoji institucija arba tokia institucija, kuriai yra suteikti viešojo valdymo ir vidaus administravimo įgalinimai“<sup>2</sup>. Be to, administraciniams teisiniams santykiams būdingas pavaldumo ryšys tarp jo dalyvių, kuris gali būti dvejopas: organizacinis, egzistuojantis tam tikros sistemos viduje, ir administracinis, kuomet organizacinio ryšio tarp šalių nėra.

Administracinės teisės kaip teisės šakos samprata nulemia administracinio ginčo sampratą bei ypatybes. Administracija turi įgaliojimus ne tik vykdyti, bet ir priimti valdymo sprendimus. Priimti tokius sprendimus, administracija gali ir be kitos šalies sutikimo, kadangi jai tokius įgaliojimus suteikia Lietuvos Respublikos Konstitucija (toliau – Konstitucija) ir įstatymai. Administracijos sprendimai iš esmės gali būti dvejopi: a) norminių - reguliuojančių aktų priėmimas, arba b) individualaus administracinio arba finansinio pobūdžio aktų priėmimas. Be abejojimo, dėl administracijos priimamų sprendimų bei dėl jų nevykdymo kyla įvairių administracinių ginčų.

---

<sup>2</sup> Andruškevičius A. Probleminiai administracinio teisinio reguliavimo dalyko klausimai // Teisė: mokslo darbai. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2002, Nr. 42, p. 11

## 1.2 Administraciniai ginčai tarp valstybės ir asmens

Viešojo administravimo institucijos ir jų tarnautojai turi įgaliojimus spręsti atskirų asmenų ar jų grupių teises ir pareigas įtakojančius klausimus. Todėl tuo pačiu jie gali padaryti didelę žalą individams bei visai visuomenei. Šios aplinkybės lemia būtinybę atkreipti dėmesį ne tik į administracinių ginčų ypatybes, bet taip pat nustatyti ir išanalizuoti jų atsiradimo priežastis ir sprendimo galimybes.

Jau buvo paminėta, kad vykdomosios valdžios institucijoms, įgyvendinančioms viešąjį administravimą, suteikiama nemažai galių (žr. 10 p.). Skirtingai nei civiliniuose teisiniuose santykiuose, administraciniuose santykiuose pilietis nėra lygus teisinio santykio dalyvis. Administracija turi daugiau galių, todėl pilietis visada yra labiau pažeidžiamas – jis turi paklusti administracijos išleistų taisyklių reikalavimams, priimtiems sprendimams ir pan. Štai todėl ginčai tarp valstybės ir individo sprendžiami skirtingai, nei civiliniai ginčai, kuriamos specialios institucijos (kvaziteismai), sprendžiančios ginčus tarp valstybės ir piliečio. Kalbant apie ginčą, kilusį tarp valstybės ir piliečio, reikia pažymėti, kad toks administracinis ginčas iškelia tuo pačiu ir vykdomosios valdžios veiklos teisėtumo klausimą.

Asmens ir valstybės, tiksliau – jos įstaigų santykis yra labai svarbus ir nuo jo priklauso, kokie apskritai yra žmogaus teisių ir laisvių suvokimo ir apsaugos standartai. Susiduria dvi erdvės – žmogaus prigimties ir teisės saugoma erdvė bei valstybė, jos įstaiga su ja supančia gyvavimo erdve, kuri, pasak profesoriaus A. Vaišvilos<sup>3</sup>, „prasminga tiek, kiek užtikrina pirmąją“. Tuo labiau, kad kaip teigė T. Hobsas, „tas, kieno galioje visus ginti, turi lygiai tokią pat galią visus engti“. Todėl valstybė, jos įstaigos – ne tik žmogaus teisių ir laisvių gynėjos (teisei apginti reikia valstybės jėgos), bet ir potencialiai pavojingiausias priešininkas, kurios valdžia ribojama Konstitucijos ir įstatymų, taip apsaugant asmenį nuo nepagrįsto valstybės kišimosi į jo erdvę.

Administracinėje teisėje tinkamas procesas gali būti įgyvendintas tik realizavus dvi fundamentalias taisykles: teisė būti išklausytam ir niekas negali būti teisėju savo byloje. Principas, reikalaujantis, kad kiekvienas asmuo turi būti išklausytas, sprendžiant jo teisių ir pareigų klausimą, įtvirtintas ir tarptautiniuose dokumentuose. Štai, Europos Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos, kurią Lietuva ratifikavo 1995 m. birželio 20 d., 6 straipsnis įtvirtina kiekvieno žmogaus teisę į teisingą bylos nagrinėjimą.

Principo „niekas negali būti teisėju savo byloje“ įgyvendinimas turi užtikrinti, jog sprendžiant teisinį konfliktą nebus priimtas šališkas, neobjektyvus ir neteisingas sprendimas. Tačiau šį principą ne visada paprasta įgyvendinti, kadangi administracinius ginčus sprendžia įvairiausių rūšių institucijos.

<sup>3</sup> Vaišvila A. Žmogaus teisių realybė – teisinės valstybės esaties matas. Metodologiniai metmenys žmogaus teisių koncepcijai sukurti. Asmens konstitucinės teisės Lietuvoje. - Vilnius: Tarptautinės konferencijos medžiaga, 1996, p. 13-56

Kai kurios institucijos, tokios kaip kvaziteismai, yra specialiai įkurtos tam tikros rūšies ginčų nagrinėjimui, todėl tokių institucijų statusas ir atliekamos funkcijos gali kelti abejonių, ar administracinė institucija pajėgi išspręsti kilusį ginčą nešališkai.

Kvaziteismų atsiradimą lėmė daugelis priežasčių. Kintant ir įvairuojant visuomeniniams santykiams, keitėsi ir valstybės vaidmuo žmonių gyvenime: atsirado būtinybė vis daugiau įsikišti ir teisės normomis reguliuoti sudėtingus komercinius ir socialinius santykius. Mokslininkai pažymi, kad didžiausias šuolis administracinėje teisėje ir teisėkūroje buvo pastebėtas 19 a., o 20 a. teisės normų priėmimas dar suintensyvėjo<sup>4</sup>. Buvo pastebėta, kad kuo daugiau į socialinius - ekonominius santykius kišasi valstybė, tuo labiau išauga pretenzijų skaičius jai. Todėl teismai nebegalėjo susidoroti su užgriuvusia skundų lavina. Tuo pačiu buvo sudėtinga užtikrinti efektyvią žmogaus teisių apsaugą, nes teismai, nors ir būdami svarbiu žmogaus teisių garantu kiekvienoje valstybėje, yra ypatingi tuo, jog procesas yra sudėtingas ir formalus, trunka ilgai, jo išlaidos brangiai atsieina besibylinėjančioms šalims. Be to, teismo procesas nemažai daliai žmonių yra neprieinamas ir bauginantis dėl daugelio aplinkybių (finansinių galimybių, išsilavinimo ir pan.)<sup>5</sup>.

Administracinės justicijos pokyčiai buvo nulemti visuomenėje išaugusio poreikio efektyviai, ekonomiškai ir greitai spręsti konfliktus, siekio visais įmanomais atvejais išvengti formalaus ir varginančio bylinėjimosi.

Racionalumo paieškos skatino valstybes kurti alternatyvius administracinių ginčų sprendimo mechanizmus, ieškoti naujų konfliktų tarp administracijos ir piliečių sprendimo būdų, todėl daugelyje valstybių buvo pasirinkti du keliai: pirma, jau veikiančioms administracinėms institucijoms buvo suteikiama teisė nagrinėti ginčus, kitaip sakant, buvo suteikiamos kvaziteisminės galios ir, antra, buvo kuriamos specialios institucijos, kurių paskirtis (dažniausiai vienintelė) – administracinių ginčų nagrinėjimas. Šios institucijos, vadinamos kvaziteismais, turėjo palengvinti ne tik valstybės finansinę naštą, nes teismų išlaikymas kiekvienai valstybei yra brangus „malonumas“, bet taip pat ir nuo administracijos veiksmų nukentėjusių asmenų padėtį, nes ginčų nagrinėjimas kvaziteisimuose kainuoja žymiai pigiau, nei įprastuose teisimuose. Kvaziteisminių institucijų veiklą nustatančias normas galima laikyti procesinėmis, nes kvaziteismai yra „specialiai įsteigti ikiteisminių skundų nagrinėjimui ir neatlieka viešojo administravimo funkcijų“<sup>6</sup>.

Nors „ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo institutai Konstitucijoje tiesiogiai neminimi, bet Konstitucijos 33 straipsnio 2 dalyje yra įtvirtinta piliečių teisė kritikuoti valstybės įstaigų ar pareigūnų darbą, apskusti jų sprendimus. Teisiniame reguliavime painiava kyla ir dėl to, kad administracinė procedūra yra sunkiai atskiriama nuo administracinio proceso. Stasys Šedbaras, neradęs

<sup>4</sup> Pierce R. J. et al. *Administrative Law and Process // The legal nature of the administrative process: Beginning of the Administrative Law Process.* – New York: Foundation Press, 1998, p. 31. - ISBN- 0-8827-968-0

<sup>5</sup> Cane P. *An Introduction to Administrative Law.* – Oxford: Clarendon Press, 1996, p. 337. -ISBN - 0-19-876465-0

<sup>6</sup> Andruškevičius A. *Administracinė teisė: bendrieji teorijos klausimai, valdymo aktų institutas, ginčo santykių jurisprudenciniai aspektai.* – Vilnius: VĮ Registrų centras, 2008, p. 50. - ISBN – 978-9955-30-029-8

aiškaus skirtumo tarp administracinės procedūros ir administracinio ginčo nagrinėjimo ikiteismine tvarka, konstatuoja, jog „įstatymų leidėjas, vartodamas teisinės sąvokas, nėra nuoseklus“. Tiesa, autorius pagal tai, koks subjektas nagrinėja ginčus, skiria tris administracinio ginčo nagrinėjimo institucines sistemas: 1) viešojo administravimo institucijas; 2) specialios administracinių ginčų ikiteisminio nagrinėjimo institucijas; 3) administracinę teisną<sup>7</sup>. Galbūt ginčo nagrinėjimas viešojo administravimo institucijoje yra administracinė procedūra, o administracinio ginčo nagrinėjimas specialioje institucijoje ir teisme yra administracinis procesas? Bet kokią teorinę ar praktinę naudą duoda toks išskyrimas? Manytina, jog jokios, nes net įstatymų leidėjas nematė prasmės ir nenubrėžė aiškios linijos tarp administracinės procedūros ir proceso. A. Andruškevičius (2008) išskiria tokias viešojo administravimo aktų kontrolės formas: 1) administracinę kontrolę; 2) ikiteisminę kontrolę ir 3) teisminės valdžios subjektų atliekamą kontrolę (p. 50). Šis išskyrimas yra panašus į jau aptartą S. Šedbaro skirstymą, tik skiriasi tuo, jog A. Andruškevičius administracinę kontrolę skaidydamas į dar smulkesnes dalis pasako, jog administracinė procedūra yra tada, kai viešojo administravimo subjektai ginčus sprendžia pagal VAI trečią skirsnį, kuris ir vadinasi, „Administracinė procedūra“.

### 1.3 Administracinio ginčo nagrinėjimas

Pagrindas pradėti administracinę procedūrą, yra skundas (asmens skundas, valstybės politiko, pareigūno ar valstybės tarnautojo pranešimas ir kito asmens pranešimas). *Administracinė procedūra* pagal VAI yra viešojo administravimo subjekto atliekami privalomi veiksmai nagrinėjant asmens skundą ar pranešimą apie viešojo administravimo subjekto veiksmis, neveikimu ar administraciniais sprendimais galimai padarytą asmens, nurodyto skunde ar pranešime, teisių ir teisėtų interesų pažeidimą ir priimant dėl to administracinės procedūros sprendimą, o *Administracinis sprendimas* – administracinis aktas ar nustatyta tvarka priimtas kitas nustatytos formos dokumentas, kuriame išreikšta viešojo administravimo subjekto valia. Administracinės procedūros dalyviai: asmuo, padavęs skundą, arba asmuo, dėl kurio galimai pažeistų viešojo administravimo subjekto veiksmis, neveikimu ar administraciniais sprendimais teisių ir teisėtų interesų yra gautas pranešimas, ir viešojo administravimo subjektas, kuris dėl skundo ar gauto pranešimo pradėjo administracinę procedūrą.

Administracinę procedūrą pagal įgaliojimus pradeda viešojo administravimo subjekto vadovas arba jo įgaliotas pareigūnas ar valstybės tarnautojas rašytiniu pavedimu (įsakymu, potvarkiu, rezoliucija) per 3 darbo dienas nuo skundo gavimo dienos. Draudžiama persiųsti skundą nagrinėti viešojo administravimo subjektui, jo administracijos padaliniui arba perduoti nagrinėti pareigūnui, valstybės tarnautojui ar darbuotojui, kurių veiksmai yra skundžiami. Skundas nenagrinėjamas, jeigu teismas ar tas pats viešojo administravimo subjektas jau yra priėmęs administracinės procedūros

<sup>7</sup> Šedbaras S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje: monografija. – Vilnius: Justitia, 2006, p. 66. - ISBN – 9955-616-23-7

sprendimą tuo pačiu klausimu ir asmuo nepateikia naujų faktinių duomenų, leidžiančių ginčyti sprendimą, taip pat jeigu nuo skunde nurodytų pažeidimų padarymo iki skundo padavimo yra praėję daugiau kaip vieneri metai. Apie sprendimą nenagrinėti skundo pranešama asmeniui ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo skundo gavimo dienos.

Administracinė procedūra baigiama administracinės procedūros sprendimo priėmimu. Pareigūnas, valstybės tarnautojas ar darbuotojas, atlikęs administracinę procedūrą, surašo teikimą priimti administracinės procedūros sprendimą ir perduoda jį viešojo administravimo subjekto vadovui. Teikime priimti administracinės procedūros sprendimą turi būti nurodytos faktinės aplinkybės, nustatytos skundo nagrinėjimo metu, teisės aktai, kuriais vadovaujantis parengtas administracinės procedūros sprendimo projektas, siūlomo administracinės procedūros sprendimo projektas ir teikimo parengimo data. Administracinė procedūra turi būti baigta ir administracinės procedūros sprendimas priimtas per 20 darbo dienų nuo jos pradžios. Asmeniui, dėl kurio pradėta administracinė procedūra, ne vėliau kaip per 3 darbo dienas raštu pranešama apie priimtą administracinės procedūros sprendimą ir nurodoma sprendimo apskundimo tvarka. Administracinės procedūros sprendimas parengiamas dviem egzemplioriais, vienas iš jų įteikiamas ar išsiunčiamas asmeniui, dėl kurio buvo pradėta administracinė procedūra, kitas lieka viešojo administravimo subjektui ir saugomas teisės aktų nustatyta tvarka. Kai dėl objektyvių priežasčių per nustatytą terminą administracinė procedūra negali būti baigta, administracinę procedūrą pradėjęs viešojo administravimo subjektas gali ją pratęsti, bet ne ilgiau kaip 10 darbo dienų. Asmeniui apie administracinės procedūros termino pratęsimą pranešama raštu arba elektroniniu paštu (jei skundas gautas elektroniniu paštu) ir nurodomos pratęsimo priežastys.

Asmuo gavęs viešojo administravimo subjekto priimtą administracinės procedūros sprendimą, turi teisę jį apskųsti savo pasirinkimu administracinių ginčų komisijai arba administraciniam teismui įstatymų nustatyta tvarka (žr. 1 priedą).

Jei įstatymai nenustato kitaip, administracinius ginčus ne teismo tvarka Lietuvoje nagrinėja savivaldybių visuomeninės administracinių ginčų komisijos ir Vyriausioji administracinių ginčų komisija (toliau – VAGK). Administracinių ginčų komisijų steigimo tvarką ir darbo principus nustato atskiras įstatymas. Atskiroms administracinių ginčų kategorijoms įstatymai gali numatyti ir kitas išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka institucijas, tačiau jos bus aptariamoms sekančioje šio darbo dalyje.

Savivaldybės visuomeninių administracinių ginčų komisijų kompetencija – nagrinėti asmens skundus, dėl savivaldybės viešojo administravimo subjektų priimtų individualių administracinių aktų ar veiksmų (neveikimo). *Individualus administracinis aktas* – vienkartinis teisės taikymo aktas, skirtas konkrečiam asmeniui ar nurodytai asmenų grupei, jis turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos. Akte taip pat

turi būti aiškiai suformuluotos nustatytos arba suteikiamos teisės ir pareigos, nurodyta akto apskundimo tvarka, pasirašytas viešojo administravimo subjekto ir patvirtintas antspaudu<sup>8</sup>.

VAGK yra ne viešojo administravimo institucija. Ji įsteigta 1999 m. vykdant ABTĮ ir Administracinių ginčų komisijų įstatymus (toliau – AGKI) ir vykdo funkcijas, numatytas šiuose įstatymuose, kaip išankstinė ne teismo tvarka administracinius ginčus nagrinėjanti – kvaziteisminė institucija. Dabartinė jos sudėtis (penki teisininkai) sudaryta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m. kovo 5 d. nutarimu Nr. 200.

VAGK nagrinėja skundus (prašymus) dėl centrinių valstybinio administravimo subjektų (ministerijų, departamentų, inspekcijų, tarnybų, komisijų ir kitų centrinių valstybės institucijų) priimtų individualių administracinių aktų ir veiksmų teisėtumo, taip pat dėl minėtų subjektų atsisakymo ar vilkinimo atlikti jų kompetencijai priskirtus veiksmus teisėtumo ir pagrįstumo<sup>9</sup>. Skundas administracinių ginčų komisijai turi būti paduotas ne vėliau kaip per vieną mėnesį nuo skundžiamo administracinio akto paskelbimo arba individualaus akto įteikimo ar pranešimo apie administracijos (tarnautojo) veiksmus (neveikimą) suinteresuotai šaliai dienos arba per du mėnesius nuo dienos, kai baigiasi reikalavimo įvykdymo terminas. Tais atvejais, kai administracija (tarnautojas) nevykdo savo pareigų ar vilkina priimti sprendimą, toks neveikimas (vilkinimas) gali būti apskūstas per du mėnesius nuo dienos, kai baigiasi klausimui išspręsti nustatytas laikas. Administracinių ginčų komisijai paduotas skundas (prašymas) turi būti ne teismo tvarka išnagrinėtas ir sprendimas dėl jo priimtas ne vėliau kaip per 14 dienų nuo skundo gavimo. Prireikus motyvuotu komisijos sprendimu bendras skundo nagrinėjimo terminas gali būti pratęstas dar keturiolikai dienų. Administracinių ginčų komisija turi teisę reikalauti iš viešojo administravimo subjekto, priėmusio ginčijamą individualų administracinį aktą ar įvykdžiusio skundžiamą veiką, dokumentų, medžiagos ir informacijos, susijusių su posėdžiui rengiamu klausimu, taip pat gauti raštu ar žodžiu valstybės tarnautojų paaiškinimus dėl ginčo dalyko.

Komisija priima vieną iš šių sprendimų:

- atmesti skundą (prašymą) kaip nepagrįstą;
- įpareigoti atitinkamą administravimo subjektą pašalinti padarytą pažeidimą ar įvykdyti kitokį komisijos nurodymą;
- įpareigoti atitinkamą administravimo subjektą per komisijos nustatytą laiką priimti sprendimą dėl šio subjekto atsisakymo ar vilkinimo atlikti jo kompetencijai priskirtus veiksmus;
- nutraukti bylą kaip nežinybingą<sup>10</sup>.

Bet kuris priimtas, iš aukščiau išvardintų, Komisijos sprendimas turi būti pagrįstas išnagrinėtais dokumentais ir įstatymų bei kitų teisės aktų normomis.

<sup>8</sup> Lietuvos Respublikos Viešojo administravimo įstatymas // – Vilnius: Valstybės žinios, 1999, Nr. 60-1945

<sup>9</sup> Lietuvos Respublikos Administracinių ginčų komisijų įstatymas // – Vilnius: Valstybės žinios, 1999, Nr. 13-310

<sup>10</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl administracinių ginčų komisijų darbo nuostatų patvirtinimo“ // - Vilnius: Valstybės žinios, 1999, Nr. 41-1288, 40 straipsnis



Administracinių ginčų komisijos sprendimas išsiunčiamas vykdyti kitą dieną po priėmimo. Viešojo administravimo subjektas privalo sprendimą įvykdyti per jame nurodytą laiką, o jeigu laikas nenurodytas, - per 20 dienų nuo sprendimo gavimo dienos. Jeigu viešojo administravimo subjektas per nustatytą terminą neįvykdo administracinių ginčų komisijos sprendimo, pareiškėjas turi teisę kreiptis į atitinkamą administracinę teisumą su prašymu užtikrinti sprendimo vykdymą. Skundo padavimas administraciniam teismui sustabdo administracinių ginčų komisijos sprendimo vykdymą, o vykdytojui turi būti pranešta apie sprendimo apskundimą.

Savivaldybės visuomeninės administracinių ginčų komisijos sprendimas atitinkamos apygardos administraciniam teismui, o VAGK sprendimas Vilniaus apygardos administraciniam teismui (toliau – VAAT) gali būti apskūsti per 20 dienų nuo jų gavimo dienos.

Reikėtų pažymėti, kad AGKĮ 17 straipsnio nuostatos teigia, jog „administracinių ginčų komisija, nagrinėdama skundus (prašymus), nei turtinės žalos, nei ginčo šalių turėtų išlaidų atlyginimo klausimų nesprenžia“. Šią problematiką puikiai atskleidžia Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2009 m. lapkričio 27 d. byla Nr. A<sup>502</sup>-1269/2009, kuri buvo paskelbta LVAT biuletenyje. Šioje byloje kilęs administracinis ginčas tarp D. K. ir Lietuvos Respublikos, atstovaujamos studijų kokybės vertinimo centro, buvo išnagrinėtas ir priimtas sprendimas išankstine ginčų nagrinėjimo tvarka. Pareiškėjo turėtos išlaidos už suteiktas teises paslaugas negali būti sulyginamos su bylinėjimosi išlaidomis ABTĮ prasme, kadangi jo skundas buvo nagrinėjamas tik VAGK. Jos galėtų būti pripažintos atlyginamomis pagal analogiją taikant ABTĮ nuostatas tokiu atveju, jei byla pasiektų teisumą<sup>11</sup>. Nagrinėjamoju atveju, byla teisme nenagrinėta, todėl pareiškėjas, patyręs išlaidų, pagrįstai jas vertino kaip turėtą turtinį nuostolį ir kreipėsi dėl turtinės žalos atlyginimo į teisumą. Galima teigti, kad ši tvarkos problema, taip pat yra vienas iš veiksnių, kuris neskatina asmenų rinktis neprivalomą administracinių ginčų nagrinėjimo tvarką, nes jie susidurs su papildomais sunkumais išsireikalaujant patirtą žalą.

Kadangi ABTĮ įtvirtina privalomą ir neprivalomą administracinių ginčų nagrinėjimą ikiteismine tvarka, privalomumas reiškia, kad „prieš kreipiantis į administracinę teisumą, viešojo administravimo subjektų priimti individualūs teisės aktai ar veiksmai (neveikimas) įstatymų nustatytais atvejais turi būti ginčijami kreipiantis į išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka instituciją“, o neprivalomumą nusako frazė „gali būti“, suinteresuotas asmuo, jei konkretus įstatymas nenustato kitaip, gali gavęs viešojo administravimo subjekto sprendimą, su kuriuo nesutinka, skundą pateikti tiesiai administraciniam teismui. Skundas teismui paduodamas per vieną mėnesį nuo skundžiamo akto paskelbimo arba individualaus akto ar pranešimo apie veiksmą (neveikimą) įteikimo suinteresuotai šaliai dienos.

---

<sup>11</sup> Lietuvos Respublikos Administracinių bylų teisenos įstatymas // - Vilnius: Valstybės žinios, 1999, Nr. 13-308, 45 straipsnis

Pareiškėjo prašymu administracinis teismas skundo padavimo terminus gali atnaujinti, jeigu bus pripažinta, kad terminas praleistas dėl svarbios priežasties. Prašyme atnaujinti terminą nurodomos termino praleidimo priežastys ir pateikiami praleidimo priežastis patvirtinantys įrodymai. Kartu su prašymu atnaujinti terminą administraciniam teismui turi būti paduotas skundas. Išskyrus įstatymo numatytus atvejus, skundai administraciniuose teismuose priimami ir nagrinėjami tik po to, kai sumokamas įstatymo nustatytas žyminis mokestis.

Administracinės bylos proceso šalys 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).

Teismo sprendimas turi būti teisėtas ir pagrįstas. Priimdamas sprendimą, administracinis teismas įvertina ištirtus teismo posėdyje įrodymus, konstatuoja, kurios aplinkybės, turinčios bylai esminės reikšmės, yra nustatytos ir kurios nenustatytos, kuris įstatymas turi būti taikomas šioje byloje ir ar skundas yra tenkintinas. Skundas gali būti tenkinamas visiškai ar iš dalies, o teismo sprendime turi būti atsakyta į visus pareiškėjo pareikštus pagrindinius reikalavimus.

Išnagrinėjęs bylą, administracinis teismas priima vieną iš šių sprendimų:

- atmesti skundą (prašymą) kaip nepagrįstą;
- patenkinti skundą (prašymą) ir panaikinti skundžiamą aktą (ar jo dalį) arba įpareigoti atitinkamą administravimo subjektą pašalinti padarytą pažeidimą ar įvykdyti kitokią teismo patvarkymą;
- patenkinti skundą ir išspręsti ginčą kitu įstatymų numatytu būdu;
- patenkinti skundą (prašymą) ir priteisti atlyginti žalą, atsiradusią dėl viešojo administravimo subjektų neteisėtų veiksmų<sup>12</sup>.

Bylose dėl administravimo subjekto neveikimo, t. y. pareigų nevykdymo, ar vilkinimo spręsti reikalus administracinis teismas savo sprendimu gali įpareigoti atitinkamą administravimo subjektą per teismo nustatytą laiką priimti atitinkamą sprendimą arba įvykdyti kitokią teismo patvarkymą.

Sekančiame darbo skyriuje bus nagrinėjamas kitos rūšies ginčas – mokestinis ginčas.

<sup>12</sup> Lietuvos Respublikos Administracinių bylų teisenos įstatymas // - Vilnius: Valstybės žinios, 1999, Nr. 13-308, 88 straipsnis

## 2. MOKESTINIS GINČAS

### 2.1 Mokesčio sąvoka

Valstybės pajamos pasižymi jų gavimo būdų įvairove. Šiuo požiūriu pagal Biudžeto sandaros įstatymą jos skirstomos į pajamas iš mokesčių ir pajamas iš kitų šaltinių (mokestines ir nemokestines pajamas)<sup>13</sup>. Mokestinės pajamos yra surenkamos per mokesčius ir jiems prilygintus mokėjimus, o vadinamąsias nemokestines biudžeto pajamas sudaro lėšos, gautos parduodant valstybės gaminamas prekes ar teikiant paslaugas, t.y. šios pajamos gaunamos iš pirkimo-pardavimo sandorių arba mainų.

Visuotinai pripažįstama, kad mokesčiai – pagrindinis valstybės pajamų gavimo būdas, istoriškai atsiradęs kartu su valstybe. Įgyvendinami pagal tam tikrą apmokestinimo instrumentariją, kuris apima mokesčių elementus, mokesčio ėmimo būdą bei nustatymo metodą, bei tam tikrus principus: teisingumo, ekonominio efektyvumo, administracinio paprastumo, mokestinių įplaukų produktyvumo, solidarumo. Jų pagalba surenkamos lėšos valstybės institucijoms išlaikyti, valstybės funkcijų įgyvendinimui finansuoti. Reikia pažymėti, kad Lietuvos Respublikos įstatymai mokesčius traktuoja plačiuoju požiūriu, t.y. kaip visus privalomo pobūdžio fiskalinius instrumentus, kurių pagalba iš organizacijų ir fizinių asmenų surenkamos lėšos tenkinti viešuosius poreikius<sup>14</sup>. Lietuvoje įstatymiškai pirmą kartą mokesčio sąvoką įtvirtinta 1995 m. birželio 28 d. Mokesčių administravimo įstatyme kaip „mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojai nustatyta pinigine prievolė valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti“. Ši sąvoka buvo pakoreguota 2004 m. balandžio 13 d. priėmus naująjį MAĮ. Pagal šio įstatymo 2 straipsnio 23 dalį mokestis – tai „mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojai nustatyta pinigine prievolė valstybei“. Kaip matyti, pastaroji mokesčio įstatyminė sąvoka yra šiek tiek siauresnė nei ankstesnė ir atspindi tik du mokesčių požymius: 1) tai, kad mokestis nustatomas įstatymu, ir 2) tai, kad mokestis – tai pinigine prievolė valstybei. Kiek išsamesnis mokesčio teisinis apibrėžimas buvo suformuluotas Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarime<sup>15</sup>: „mokesčiai – tai valstybės nustatyti privalomi individualiai neatlygintini juridinių ir fizinių asmenų mokėjimai į valstybės (savivaldybės) biudžetą, nurodant jų dydį bei mokėjimo terminą“.

Kaip jau minėta, mokesčiai – pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas. Toks bendrasis mokesčių požymis yra įtvirtintas jau pačioje Konstitucijoje, kurios 127 straipsnyje teigiama: „Valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų“, to paties straipsnio 3 dalyje nustatyta: „Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“, kuriuos pagal 67 straipsnio 15 punktą

<sup>13</sup> Lietuvos Respublikos Biudžeto sandaros įstatymas // - Vilnius: Valstybės žinios, 1990, Nr. 24-596

<sup>14</sup> Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. - Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. - p. 17. - ISBN - 9955-557-05-2

<sup>15</sup> Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. Nutarimas „Dėl LR Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo LR Konstitucijai, LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir LR buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“. – Vilnius: Valstybės žinios, 2000, Nr. 23-585

priima Seimas. Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, kad šiomis ir kitomis Konstitucijos normomis ne tik yra įtvirtinta Seimo prerogatyva nustatyti mokesčius, bet ir nustatyti, kokia teisės akto forma toks teisinis reguliavimas atliekamas. Tokia nuostata įtvirtinama ir MAĮ 3 straipsnyje: „Atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomas tik įstatymu“. Priimdamas mokesčių įstatymus, Seimas ne tik nustato valstybės mokesčių sistemą, bet ir atitinkamų mokesčių mokėtojus, mokesčio objektus, tarifus, taip pat reguliuoja kitus esminius su apmokėjimu susijusius santykius. Mokesčių santykiai – tai valdingo pobūdžio teisiniai santykiai tarp mokesčio mokėtojų ir valstybės vykdomosios valdžios institucijų. Šių priimtų sprendimai (nurodymai) yra privalomi mokesčio mokėtojams. Visuotinis mokesčių privalomumas reiškia ne tik pareigos mokėti mokestį atsiradimą, bet ir pareigą griežtai laikytis teisės aktų nustatytos mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo tvarkos. Būtent todėl, kalbant apie mokesčius, visada pabrėžiama, kad tai prievolė, „atliekama įstatymų nustatyta tvarka“<sup>16</sup>. Kadangi mokesčių santykiai yra prievoliniai teisiniai santykiai tarp valstybės ir mokesčio mokėtojo, jie, kaip prievolė, gali būti nustatomi (įvedami) tik įstatymu, kaip aukščiausios galios teisės aktu. Tačiau tam, kad mokesčiai būtų tinkamai mokami ir surenkami, nepakanka mokestį, kaip prievolę, vien nustatyti. Būtina taip pat sureguliuoti jų mokėjimo tvarką, kurioje turi būti nustatoma ne tik mokesčio turinys, bet ir mokesčių administravimo organizaciniai klausimai, faktinių mokesčių mokėjimų apskaičiavimo metodika ir kt. Taigi teisinis mokesčių reguliavimas – „ne tik jų nustatymas įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarka, kuri gali būti reguliuojama ir poįstatyminiais aktais“<sup>17</sup>. Todėl mokesčių mokėtojui, nevykdančiam arba vykdančiam netinkamai jam nustatytą privalomą mokestinę prievolę, gali būti taikomos mokesčių įstatymo nustatytos poveikio priemonės (skaičiuojami delspinigiai, skiriamos baudos, taikomas priverstinis mokestinio išsiskolinimo išieškojimas, administracinės ar kriminalinės sankcijos ir pan.). Siekiant užtikrinti tinkamą mokesčių įstatymų nustatytų esminių apmokestinimo sąlygų įgyvendinimą, tam tikrų įgaliojimų reguliuojant mokesčių surinkimą yra suteikta Vyriausybei, Finansų ministerijai, Aplinkos ministerijai, Valstybinei mokesčių inspekcijai, Muitinei, savivaldybių taryboms ir kitoms institucijoms, kurios gali detalizuoti mokesčių įstatymų nuostatas arba nustatyti mokesčių surinkimo ir kitas procedūras.

Plačiąja prasme mokesčių administravimas - „kompetentingų valstybės (savivaldybės) institucijų praktinė veikla nustatant ir surenkant mokesčius“<sup>18</sup>. Mokesčių administravimo samprata siaurąja prasme įtvirtinta MAĮ, kuriame mokesčių administravimas apibrėžiamas kaip mokesčių

<sup>16</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. – Vilnius: Valstybės žinios, 1995, Nr. 61-1525.

<sup>17</sup> Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. Nutarimas „Dėl LR Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo LR Konstitucijai, LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir LR buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“. – Vilnius: Valstybės žinios, 2000, Nr.23-585.

<sup>18</sup> Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. - Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. - p. 56. - ISBN - 9955-557-05-2

administratoriaus funkcijų įgyvendinimas, taip pat mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas ir teisių įgyvendinimas. Kaip matyti iš šios įstatyminės mokesčio administravimo sampratos, mokesčių santykių dalyviais yra mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas.

## **2.2 Mokesčių administravimo teisinių santykių dalyviai, jų funkcijos, teisės ir pareigos**

Visi egzistuojantys šalyje mokesčiai turi sudaryti sistemą ir tarnauti visuomeniniams tikslams. Valstybės mokesčių sistema – visuma įstatymais reglamentuojamų ir tarp savęs glaudžiai susijusių mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui.

Šiuo metu Lietuvos Respublikoje taikomi mokesčiai yra:

- 1) pridėtinės vertės mokestis;
- 2) akcizas;
- 3) gyventojų pajamų mokestis;
- 4) įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis;
- 5) žemės mokestis;
- 6) mokestis už valstybinius gamtos išteklius;
- 7) naftos ir dujų išteklių mokestis;
- 8) mokestis už aplinkos teršimą;
- 9) konsulinis mokestis;
- 10) žyminis mokestis;
- 11) atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą;
- 12) paveldimo turto mokestis;
- 13) privalomojo sveikatos draudimo įmokos;
- 14) įmokos į Garantinį fondą;
- 15) valstybės rinkliava;
- 16) loterijų ir azartinių lošimų mokestis;
- 17) mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą;
- 18) pelno mokestis;
- 19) valstybinio socialinio draudimo įmokos;
- 20) baltojo cukraus virškvočio mokestis;
- 21) kvotinio cukraus gamybos mokestis;
- 22) papildomas cukraus gamybos mokestis;
- 23) muitai;

24) atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą<sup>19</sup>.

Valstybės institucija, atsakinga už aukščiau išvardintų mokesčių, išskyrus muitus, administravimą Lietuvos Respublikoje, yra Valstybinė mokesčių inspekcija.

Žemės ūkio ministerija (toliau – ŽŪM) ar jos įgaliota institucija administruoja baltojo cukraus virškvočio, kvotinio cukraus gamybos ir papildomo cukraus gamybos mokesčius, tačiau tik tiek, kiek nustatyta pagal Kvotinio cukraus gamybos mokesčio ir papildomo cukraus gamybos mokesčio įstatymą bei Baltojo cukraus virškvočio mokesčio įstatymą. ŽŪM ar jos įgaliota institucija atsakinga už patikrinimą, ar minėti mokesčiai teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti, bei konsultacijų šių mokesčių mokėjimo klausimais teikimą.

Aplinkos ministerija (toliau – AM) ar jos įgaliota institucija administruoja mokesčių už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokesčių, mokesčių už aplinkos teršimą bei atskaitymus nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą, tačiau tik tiek, kiek pavesta pagal Lietuvos Respublikos mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymą, Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymą, Lietuvos Respublikos naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymą bei Lietuvos Respublikos miškų įstatymą.

Būtina pažymėti, nors ŽŪM ir AM administruoja tam tikrus mokesčius, tačiau jų priimamiems sprendimams netaikoma MAĮ nustatyta apskundimo tvarka.

Už muitų administravimą Lietuvos Respublikoje yra atsakinga Muitinė. Pagal MAĮ 13 straipsnyje nurodytus pridėtinės vertės ir akcizo mokesčius Muitinė administruoja tiek, kiek jai pavesta pagal Pridėtinės vertės mokesčio ir Akcizų įstatymus. Administruojanti muitus, importo akcizus ir pridėtinės vertės mokesčių muitinė (t.y. muitinės įstaigų, atsakingų už muitų teisės aktų įgyvendinimą, visuma) laikoma mokesčių administratoriumi. Atsižvelgiant į atliekamas funkcijas, mokesčių administratoriai skirstomi į centrinį mokesčių administratorių bei vietas.

*Pagal MAĮ 25 straipsnį Centrinis mokesčių administratorius pagal kompetenciją atlieka tokias pagrindines funkcijas:*

1) siekiant užtikrinti vienodą mokesčių įstatymų bei kitų teisės aktų taikymo praktiką, organizuoja mokesčių mokėtojų švietimą ir konsultavimą (Mokesčių mokėtojams organizuojami seminarai, rengiami įvairūs leidiniai, publikacijos spaudai, paaiškinimai, apibendrinti paaiškinimai (komentarai) administruojamų mokesčių klausimais, teikiamos konsultacijos telefonu, raštu, elektroninėmis priemonėmis, organizuojamas vietos mokesčių administratorių švietimo ir konsultavimo darbas);

2) suderinęs su Finansų ministerija teikia apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus (Muitinės administruojamų mokesčių įstatymų apibendrintus paaiškinimus teikia ir skelbia Muitinės departamentas, suderinęs su Finansų ministerija);

<sup>19</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. – Vilnius: Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-224

- 3) nustato mokesčių mokėtojų aptarnavimo prioritetus ir procedūras;
- 4) vietos mokesčių administratoriui nustato mokesčių prievolių bei sumokėtų mokesčių apskaitos procedūras ir kontroliuoja, kaip jų laikomasi;
- 5) nustato mokesčių permokų (skirtumų) ir nepagrįstai (neteisingai) išieškotų mokesčių, baudų bei delspinigių gražinimo (iškaitymo) procedūras;
- 6) nustato mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo kontrolės prioritetus bei procedūras;
- 7) kontroliuoja, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai (Vykdymas savo funkcijas centrinis mokesčių administratorius vertina mokesčių mokėtojų veiklos galimų pažeidimų riziką ir atlieka tikrintinų mokesčių mokėtojų atranką, atlieka mokesčių mokėtojų mokesčius patikrinimus ir mokesčius tyrimus, atliekamų mokesčių patikrinimų metu, nustatius mokesčių įstatymų pažeidimus, apskaičiuoja mokėtinus mokesčius, nagrinėja mokesčių mokėtojų pastabas dėl patikrinimo akto bei priima sprendimus dėl patikrinimo akto tvirtinimo);
- 8) nustato mokesčių nepriemokų išieškojimo prioritetus ir procedūras (Mokesčių nepriemokų išieškojimo funkcijas betarpiškai vykdo vietos mokesčių administratoriai. Lietuvoje Muitinės departamentas metodiškai vadovauja ir vykdo vietos mokesčių administratorių darbo mokesčių nepriemokų išieškojimo srityje kontrolę bei koordinavimą, nuolat kaupia ir analizuoja apibendrintą informaciją apie mokesčių mokėtojų mokesčių nepriemokas bei vietos mokesčių administratorių mokesčių mokėtojų atžvilgiu atliktus išieškojimo veiksmus. Nuolat tobulinamas vietos mokesčių administratorių nepriemokų išieškojimo darbo organizavimas, nustatomas teisės normų veiksmingumas ir rengiami atitinkami pasiūlymai bei paaiškinimai vietos mokesčių administratoriams dėl teisės aktų taikymo. Vykdamas šias funkcijas siekiama skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą ir didinti nepriemokų išieškojimo veiksmų efektyvumą);
- 9) nagrinėja mokesčius ginčus (Centrinis mokesčių administratorius yra privaloma ikiteisminė mokesčius ginčus nagrinėjanti institucija, kuri nagrinėja mokesčius ginčus tarp mokesčių mokėtojų ir vietos mokesčių administratoriaus);
- 10) atstovauja valstybės interesams teismuose ir kitose institucijose (Muitinės departamentas pagal savo kompetenciją atstovauja teismuose ginant valstybės interesus bylose, susijusiose su mokesčių ginčų nagrinėjimu bei bylose, nesusijusiose su mokesčių ginčų nagrinėjimu. Taip pat pagal savo kompetenciją atstovauja ginant teisėtus valstybės interesus kitose institucijose. Muitinės departamento pareigūnai, kuriems pavesta atstovauti valstybės interesams teismuose, turi turėti atitinkamai Muitinės departamento generalinio direktoriaus išduotą įgaliojimą);
- 11) kaupia ir apibendrina geriausią įvairių procedūrų mokesčių administravimo srityje atlikimo praktiką ir su ja supažindina vietos mokesčių administratorius (Informacija, gaunama iš vietos mokesčių administratorių, mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų, užsienio šalių mokesčių

administratorių bei kitų šaltinių, apdorojama tokiais etapais: informacijos rinkimas, sisteminimas, analizavimas, įvertinimas, apibendrinimas ir pateikimas vietos mokesčių administratoriams. Geriausia įvairių procedūrų mokesčių administravimo srityje praktika perteikiama organizuojant vietos mokesčių administratorių mokymus);

12) Lietuvos Respublikos Seimo, Vyriausybės, Finansų ministerijos pavedimu priima mokesčių įstatymų lydimočius teisės aktus bei rengia jų projektus (Muitinės departamentas rengia ir priima mokesčių įstatymų lydimočius teisės aktus, nustatančius atitinkamas mokesčių įstatymų įgyvendinimo taisykles, tik Lietuvos Respublikos Seimo, Vyriausybės ar Finansų ministerijos pavedimu. Teisės aktai Muitinės departamente rengiami vadovaujantis Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės norminių aktų rengimo tvarkos įstatymu, Įstatymų ir kitų teisės aktų rengimo rekomendacijomis, kitais teisės aktais ir tarptautiniais standartais);

13) priima įstatymų lydimočius teisės aktus, kurių leidimas priklauso centrinio mokesčių administratoriaus kompetencijai (Muitinės departamentas vykdydamas funkcijas savo kompetencijos ribose leidžia įsakymus, potvarkius, taisykles, metodikas ir kitus įstatymų lydimočius teisės aktus teisės aktų nustatytoje kompetencijos ribose. Viešieji teisės aktai skelbiami leidinyje „Valstybės žinios“, vidiniai teisės aktai viešai neskelbiami ir taikomi tik muitinės pareigūnams);

14) analizuoja mokesčių administravimo srityje iškilusias problemas, taip pat teisės aktų taikymo problemas, susijusias su mokesčių įstatymų įgyvendinimu, ir teikia siūlymus Finansų ministerijai, kaip teisinėmis priemonėmis spręsti iškilusias problemas;

15) vykdydamas savo funkcijas, bendradarbiauja su Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių įstaigomis ir institucijomis, kitais asmenimis;

16) vykdydamas funkcijas bendradarbiauja su užsienio valstybių mokesčių administratoriais bei su Europos Sąjungos valstybių narių mokesčių administracijomis (kompetentingomis institucijomis) (Minėtą bendradarbiavimą Lietuvoje reglamentuoja MAI 28-29 straipsniai, tarptautiniai susitarimai);

17) koordinuoja, kontroliuoja ir metodiškai vadovauja vietos mokesčių administratoriaus darbui bei periodiškai įvertina jo darbo rezultatus (Muitinės departamentas koordinuoja ir kontroliuoja teritorinių muitinių veiklą (muitų, kitų muitinės administruojamų mokesčių apskaičiavimą, surinkimą, mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių apskaitymą, mokestinių nepriemokų išieškojimą, ES tradicinių nuosavų išteklių administravimą ir kitų funkcijų vykdymą), metodiškai vadovauja jų darbui bei vertina jų darbo rezultatus, pagal kompetenciją turi teisę duoti teritorinėms muitinėms privalomus vykdyti nurodymus ir panaikinti, pakeisti teritorinių muitinių sprendimus, prieštaraujančius Europos Bendrijos muitų teisės aktams ir (arba) Lietuvos Respublikos teisės aktams, arba įpareigoti atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą.



*Vietos mokesčių administratorius pagal savo kompetenciją atlieka tokias pagrindines funkcijas:*

1) teikia mokesčių mokėtojams konsultacijas dėl mokesčių mokėjimo ir informaciją apie įstatymus bei kitus teisės aktus mokesčių klausimais;

2) priima iš mokesčių mokėtojų mokesčių deklaracijas, kitus atskaitomybės dokumentus bei išduoda atitinkamus mokesčių deklaravimą ir kitus mokesčių mokėtojo atliktus veiksmus patvirtinančius dokumentus;

3) tvarko į biudžetą mokamų mokesčių apskaitą (Teritorinės muitinės, vykdydamos joms pavestus uždavinius, vykdo ir kontroliuoja importo, eksporto muitų, kitų mokesčių ir teritorinės muitinės kompetencijai priskirtų valstybės rinkliavų apskaičiavimą, surinkimą, apskaito mokesčių mokėtojų mokestines prievoles, kontroliuoja jų vykdymą, taip pat apskaito pajamas už realizuotą bešeimininkį ir konfiskuotą turtą, tvarko biudžeto mokestinių pajamų įmokas, teisės aktų nustatyta tvarka išieško mokestines nepriemokas, tarp jų Europos Sąjungos kitų valstybių naudai, administruoja teritorinės muitinės kompetencijai priklausančius ES tradicinius nuosavus išteklius bei pagal muitinės administruojamų mokesčių permokos įskaitymo tvarką, mokesčių mokėtojų prašymus, priimtus sprendimus vykdo bei kontroliuoja mokestinių prievolių įskaitymą (grąžinimą);

4) įstatymų nustatyta tvarka paskirsto biudžetams mokesčių sumas;

5) kontroliuoja, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai (Teritorinės muitinės, vykdydamos joms pavestas funkcijas, vertina mokesčių mokėtojų veiklos galimų pažeidimų riziką ir atlieka tikrintinų mokesčių mokėtojų atranką, atlieka mokesčių mokėtojų mokestinius patikrinimus ir mokestinius tyrimus);

6) priverstinai išieško mokestines nepriemokas (Vietos mokesčių administratoriaus teisė priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką reglamentuota MAĮ 105 straipsnyje, o mokestinės nepriemokos išieškojimo būdai reglamentuoti MAĮ 106 straipsnyje);

7) grąžina (įskaity) mokesčių mokėtojams permokų (skirtumų), neteisėtai išieškotų mokesčių, delspinigių ir baudų sumas;

8) nustatyta tvarka bendradarbiauja ir keičiasi informacija su kitais Lietuvos mokesčių administratoriais, valstybės bei savivaldybės įstaigomis ir institucijomis (Vietos mokesčių administratorius, vykdydamas jam pavestas funkcijas bei vadovaudamasis Viešojo administravimo įstatymu, MAĮ bei kitais teisės aktais, bendradarbiauja ir keičiasi informacija su kitais vietos mokesčių administratoriais, apskričių viršininko administracijomis, miestų (rajonų) savivaldybėmis, teismais, prokuratūra, policija ir kitomis valstybės bei savivaldybės įstaigomis ir institucijomis).

*Mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, privalo:*

1) skatinti savanorišką mokesčių sumokėjimą;

2) nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių;

3) tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų;

- 4) pagal savo kompetenciją ginti teisėtus valstybės interesus;
- 5) užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą;
- 6) naudotis savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis;
- 7) atlikdamas savo funkcijas, stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą;
- 8) vykdyti kitas šiame ir kituose įstatymuose bei jų lydimočiuose teisės aktuose nustatytas pareigas.

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

- 1) gauti iš asmenų, tarp jų iš kredito įstaigų, funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens turta, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registrų, duomenų bazių informacija;
- 2) įstatymo nustatyta tvarka patekti į mokesčių mokėtojo teritoriją, pastatus ir patalpas;
- 3) laikinai paimti iš mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus mokesčių apskaičiavimo teisingumo patikrinimui ir mokestiniam tyrimui atlikti reikalingus dokumentus;
- 4) užantspauduoti ir (ar) užplombuoti mokesčių mokėtojo dokumentų, vertybinių popierių, pinigų ir materialinių vertybių saugojimo vietas, patalpas, įrengimus; uždaryti teritoriją ar jos dalis;
- 5) paimti produkcijos (prekių) mėginius ar pavyzdžius, atlikti kontrolinius pirkimus;
- 6) daryti žymas mokesčių mokėtojo dokumentuose, kad būtų išvengta jų klastojimo;
- 7) duoti mokesčių mokėtojui, taip pat kitiems fiziniams ir juridiniams asmenims (kai tai susiję su mokesčių administratoriaus teisių mokesčių mokėtojo atžvilgiu įgyvendinimu) privalomus vykdyti nurodymus atvykti pas mokesčių administratorių, jei tai būtina jo funkcijoms atlikti; duoti nurodymus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais;
- 8) priverstinai išieškoti iš asmenų mokestines nepriemokas;
- 9) pagal kompetenciją surašyti administracinių teisės pažeidimų protokolus ir atlikti kitus veiksmus, numatytus Administracinių teisės pažeidimų kodekse, skirti kitas administracines sankcijas, baudas, nustatytas įstatymuose;
- 10) atlikti pats arba pareikalauti iš kitų kompetentingų institucijų atlikti kontrolinius matavimus, kompiuterinių programų bei jų duomenų patikrinimus, materialinių vertybių inventorizaciją ir kitus faktinius tikrinimus;
- 11) įrengti skaitiklius bei matavimo prietaisus mokesčių mokėtojo saugyklose, produkcijos laikymo vietose, kituose veiklai naudojamuose įrenginiuose;
- 12) kai kyla įtarimas, kad pažeidžiami teisės aktai, už kurių įgyvendinimą atsakingas mokesčių administratorius, centrinio mokesčių administratoriaus patvirtinta operatyvaus patikrinimo atlikimo tvarka stabdyti transporto priemones, jas tikrinti; sulaikyti ir tikrinti prekes bei jų dokumentus;

13) kai kyla pagrįstas įtarimas, kad asmens pajamos nėra apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka ar turtas įsigytas už įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas, nurodyti asmenims pateikti centinio mokesčių administratoriaus nustatyta forma ir tvarka paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti;

14) kreiptis į mokesčių mokėtoją, kitus fizinius ir juridinius asmenis (kai tai susiję su mokesčių administratoriaus teisių mokesčių mokėtojo atžvilgiu įgyvendinimu) ir duoti nurodymus pašalinti aplinkybes ir sąlygas, trukdančias mokesčių administratoriui tinkamai atlikti savo funkcijas;

15) taikyti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus;

16) finansų ministro nustatyta tvarka perduoti atstovavimo pagrindais arba perleidžiant reikalavimo teisę mokesčių mokėtojo mokestinių nepriemokų išieškojimą akcinei bendrovei Turto bankui;

17) pagal savo kompetenciją pareikšti ieškinį teismui dėl sandorio ar jo dalies pripažinimo negaliojančiu; būti ieškovu ar atsakovu teisme kitose bylose;

18) atlikti mokestinį tyrimą;

19) nepažeisdamas įstatymų garantuojamo asmens privataus gyvenimo neliečiamumo, fotografuoti, daryti garso ir vaizdo įrašus;

20) naudotis kitomis mokesčių ir kitų įstatymų suteiktomis teisėmis.

2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojęs naujasis MAĮ gerokai išplėtė formalųjį mokesčių mokėtojų teisių turinį. Jei prieš tai galiojusiam 1995 metų MAĮ atskiru straipsniu tebuvo išskirta tik mokesčių mokėtojo teisė į informaciją (kitas mokesčių mokėtojo teises, kaip antai, teisę į permokėtų ar neteisingai išskaičiuotų sumų susigrąžinimą; teisę prašyti mokesčių administratoriaus atidėti mokestinės nepriemokos į biudžetą ir fondus mokėjimą; teisę užginčyti kiekvieną mokesčių administratoriaus ar jo pareigūno veiksmą, buvo galima išvelgti tik atitinkamais metodais aiškinant prieš tai galiojusio MAĮ normas), tai dabar galiojančiame MAĮ yra numatytas jau visas nebaigtinis mokesčių mokėtojo teisių sąrašas, įtvirtinantis mokesčių mokėtojo teisę:

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 mokesstinės prievolės dydžiu;

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 kausti 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 koki mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą;

13) naudotis kitomis šio ir kitų įstatymų bei jų lydimumų teisės aktų suteiktomis teisėmis.

*Mokesčių mokėtojas privalo:*

1) laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę;

2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių;

3) teisės aktų nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, laiku pranešti apie pasikeitusius mokesčių mokėtojų registre esančius duomenis;

4) teisingai apskaičiuoti mokesčių, vadovaudamasis mokesčių įstatymais;

5) laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus;

6) teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus;

7) sudaryti mokesčių administratoriui patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją;

8) pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją;

9) MAĮ 42 straipsnyje nustatyta tvarka pateikti mokesčių administratoriui informaciją apie sąskaitos užsienio kredito įstaigoje atidarymą;

10) atlikti kitas šiame ir kituose įstatymuose bei jų lydimumuose teisės aktuose numatytas pareigas.

Mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas savo funkcijas ir įgyvendindamas jam MAĮ suteiktas teises, atliekamus veiksmus įformina sprendimais ir kitais dokumentais, o įgyvendinant viešąją administravimą labai svarbu kiekvienam asmeniui užtikrinti galimybę apskusti viešojo

administravimo subjekto veiksmus/priimamus sprendimus. Šią mokesčių mokėtojo teisę įtvirtinanti norma nukreipia į MAĮ IX skyrių, reglamentuojantį minėtos teisės realizavimo tvarką. Iš tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus galinčių kilti ginčų yra išskirtini mokestiniai ginčai.

### 2.3 Mokestinio ginčo sąvoka Lietuvos Respublikos įstatymuose

Mokesčių surinkimo ir kitas mokesčių administravimo funkcijas vykdo kompetentingos valstybės institucijos, veikiančios viešojo intereso pagrindu. Mokesčių administratorius, atstovaujantis valstybei, visuomet yra mokestinių teisinių santykių šalis. Kita mokestinių teisinių santykių šalis yra fizinis arba juridinis asmuo, turintis pareigą apskaičiuoti, deklaruoti bei sumokėti mokesť. Mokesčių administratorius yra kompetentingas tikrinti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo savo mokesťines prievoles, ir atlikęs patikrinimą priimti sprendimą, kuriame konstatuojami mokesčių teisės normų pažeidimai arba pažeidimų nebuvimas. *Mokestinis patikrinimas* – mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų nustatytais atvejais – ir kitose srityse. Pagal MAĮ 114 straipsnį mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą ir laiką. Mokestinis patikrinimas gali būti atliekamas: mokesčių administratoriaus buveinėje, arba nuvykus pas mokesčių mokėtoją. Mokesčių administratoriaus pareigūnas turi teisę tikrinti mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus dokumentus, registrus, kompiuterinės apskaitos sistemas ir jų duomenis, mokesčių mokėtojo veiklai naudojamus materialinius techninius išteklius, įrengimus bei pagamintą produkciją ir kitus objektus, kiek tai susiję su mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo bei atskirų mokesčių mokėtojo pareigų vykdymo patikrinimu. Tais atvejais, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. *Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo* priimamas atsižvelgiant į patikrinimo akto medžiagą bei į mokesčių mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto (jei jos buvo pateiktos). Mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, gali:

- 1) patvirtinti patikrinimo aktą;
- 2) patikrinimo aktą patvirtinti iš dalies;
- 3) nepatvirtinti patikrinimo akto;
- 4) pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją;
- 5) pakeisti patikrinimo aktą.

Mokesčių administratoriaus priimamų sprendimų pagrindu mokesčių mokėtojui gali atsirasti papildomos pareigos, susijusios su mokesťinės prievolės vykdymu (pavyzdžiui, pareiga sumokėti papildomai apskaičiuotus mokesčius, paskirtą baudą ar delspinigius dėl laiku nesumokėto mokesčio),

arba pasibaigti tam tikros įstatymų numatytos teisės (pavyzdžiui, teisė pateikti pastabas dėl patikrinimo akto, mokesčių administratoriui atsisakius pratęsti pastabų pateikimo terminą). Todėl mokesčių mokėtojui yra garantuojama teisė apskusti mokesčių administratoriaus priimtus sprendimus, kad būtų galima šiuos sprendimus peržiūrėti ir spręsti jų teisėtumo bei pagrįstumo klausimą.

Teisė apskusti valstybės institucijų ir pareigūnų veiksmus yra teisės į asmens pažeistų teisių gynimą sudėtinė dalis. Piliečiams laiduojama teisė kritikuoti valstybės įstaigų ar pareigūnų darbą, apskusti jų sprendimus yra įtvirtinta ir Konstitucijoje. MAĮ išvardijamos pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės, tarp kurių yra ir teisė įstatymų nustatyta tvarka apskusti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą. Toks šios teisės išskyrimas patvirtina jos svarbą tarp kitų mokesčių mokėtojo teisių, kadangi teisė apskusti mokesčių administratoriaus sprendimus sudaro galimybę mokesčių mokėtojui efektyviai įgyvendinti kitas jam mokesčių įstatymų suteikiamas teises. Bendravimas - tai rinka kartu ir erdvė, kurioje asmuo savo pareigas nuolat verčia naujomis savo teisėmis. Šioje erdvėje individai susitinka kaip priešingų interesų turėtojai, todėl iškyla priešingų valių suderinamumo klausimas. Mokesčių mokėtojas moka mokesčius, taip atlieka piliečio pareigą, tačiau įgyja teisę į tam tikrą valstybinę apsaugą, taip pat į teisę ginti savo interesą. Taigi iškilus minimam interesų konfliktui ir mokesčių mokėtojui pasinaudojus teise į skundą, iškyla mokestinis ginčas<sup>20</sup>.

Plačiaja prasme, remiantis autoriais<sup>21</sup>, mokestinius ginčus galima nagrinėti iš teisės, kaip absoliuto, pozicijos, nes teisė yra turinys sąlygų, kuriomis vieno valia gali būti sujungta su kito valia pagal visuotinį laisvės įstatymą. Taip pat teisė - tai teisių ir pareigų vienovė, realizuojama per visuomeninio santykio dalyvių subjektnes teises ir per jas atitinkančias subjektyvines pareigas. Subjektinė teisė dalyvauti bendroje visuomenės tvarkoje legalizuojama atitinkamų pareigų vykdymu kitų socialinių grupių, dalyvaujančių toje tvarkoje, atžvilgiu.

*Mokestiniai ginčai* – savarankiškas ginčų porūšis, kadangi įstatymai nustato specifinę jų nagrinėjimo tvarką. Dėl mokestinių teisinių santykių savitumo ir sudėtingumo Lietuvos Respublikoje įstatymų leidejas, siekdamas užtikrinti tam tikrą specifinio pobūdžio ginčų nagrinėjimo kokybę, kuria ir įtvirtina specialią tokių ginčų nagrinėjimo procedūrą. Mokesčių teisės teorijoje pabrėžiama, kad mokestiniai ginčai už proceso ribų neegzistuoja, jie atsiranda ir vystosi tik neperžengiant tam tikro proceso ribų. Taigi mokestinio ginčo sąvoka neatsiejama nuo specifinio proceso, kurio metu būtent ir sprendžiami tokio pobūdžio ginčai. Iš to išplaukia pačios mokestinio ginčo sąvokos svarba, kadangi, teisingai identifikavus mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus ginčą kaip mokestinį, nulemiamas mokesčio mokėtojo teisių gynimo mechanizmas. Antraip mokesčio mokėtojo, kaip

<sup>20</sup> Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. - Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. - p.103. - ISBN - 9955-557-05-2

<sup>21</sup> Smalakenė E. Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė (rankraštis): daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). - Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2002

sąlygiškai silpnesnės šalies, teisė į tinkamą ir veiksmingą savo interesų gynybą gali būti smarkiai apribota. Juolab kad tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus gali kilti įvairaus pobūdžio nesutarimų, kadangi visų pirma, nepaisant mokestinių ginčų specifiškumo, reikėtų pripažinti, kad mokestiniai ginčai yra ginčai su viešojo administravimo subjektais (šiuo atveju – mokesčių administratoriais), tad jų nagrinėjimo procedūrai visų pirma turėtų būti taikomi bendrieji ginčams su viešojo administravimo subjektais nagrinėti principai.

Į ginčą galime žvelgti keliais aspektais:

Ginčas - tai ne teisinių idėjų priešprieša tam tikrame psichologiniame fone, o apsikeitimas pretenzijomis ir prieštaravimais, turinčiais juridinę reikšmę, pareikštais ir grindžiamais procesinėmis normomis;

Ginčas - tai pats konfliktas, teisinio konflikto tipas;

Ginčas - tai būtina jungtis tarp materialinių ir jas atitinkančių procesinių teisių.

Apibendrinant, ginčas - teisinė konflikto išraiškos forma, apimanti ginčo dalyvių teises ir pareigas<sup>22</sup>.

1995 m. birželio 28 d. buvo priimtas MAĮ Nr. I-974. Šiuo įstatymu Lietuvoje buvo sukurta mokesčių administravimo sistema. Mokesčių administravimo įstatymo paskirtis – nustatyti pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, nustatyti mokesčio administratoriaus, mokesčio mokėtojo teises ir pareigas, mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarką, mokesčio ir su juo susijusių sumų išieškojimo tvarką bei mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką. Reglamentuojant mokestinių ginčų nagrinėjimą svarbus mokestinių ginčų sąvokos klausimas, kurio Mokesčių administravimo įstatymas iki 2001 metų rugsėjo 1 dienos, nebuvo įtvirtinęs. Pirmą kartą mokestinių ginčų sąvoka buvo įtvirtinta 1999 m. sausio 14 d. priimtame ABTĮ. Šio įstatymo 2 straipsnio 18 dalyje buvo įtvirtinta, kad „mokestiniai ginčai – tai ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio apskaičiavimo, mokėjimo ar išieškojimo, mokesčių nepriemokų ar permokų, taip pat dėl sankcijų už mokesčio prievolių nevykdymą ar pažeidimus“. Remiantis tokiu mokestinių ginčų apibrėžimu, mokestiniais ginčams galima buvo priskirti praktiškai kiekvieną ginčą, kylantį tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus: tiek dėl mokesčių apskaičiavimo, tiek dėl mokesčio administratoriaus veiksmų (neveikimo), tiek mokesčio išieškojimo procese kylantys ginčai. Toks apibrėžimas akivaizdžiai per plačiai apibrėžė mokestinio ginčo sąvokos ribas. Kadangi mokestiniai ginčai yra savarankiška ginčų rūšis, todėl jos įtvirtinimas tik Administracinių bylų teisenos įstatyme iš esmės buvo nepakankamas. Mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka pagal prasmę turėjo būti nustatyta tame įstatyme, kuris reglamentuoja jų nagrinėjimą. Susiklosčiusią padėtį pataisė MAĮ pakeitimo ir

<sup>22</sup> Smalakenė E. Mokestinių ginčų proceso ribos ir vieta administraciniame procese. – Vilnius: Jurisprudencija, 2003, Nr. 39(31), p. 60–68

papildymo įstatymas 2001 metų birželį, kurio 2 straipsnis buvo papildytas nauja sąvoka - „mokestiniai ginčai - ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) patikrinimo akto, mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo)“. Prieš tai minėtame 1999 metų ABTĮ įtvirtinta pirmoji mokestinių ginčų sąvoka liko nepakitusi iki 2002 metų pradžios.

Šiuo metu galiojančio MAĮ 2 straipsnyje mokestiniai ginčai apibrėžiami kaip „*ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokesčiai, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)*“. Tokia pati mokestinių ginčų sąvoka pateikiama ir dabar galiojančiame ABTĮ 2 straipsnio 18 punkte. 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. Visi kiti ginčai, t. y. skundai dėl mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) sprendimų, nepriskiriamų aukščiau aprašytiems, taip pat skundai dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų (jų nepriėmimo), kuriais mokestiniai ginčai nesprendžiami iš esmės, nagrinėjami ABTĮ nustatyta tvarka.

## 2.4 Mokestinis ginčas kaip procesas

Mokestinių ginčų procesas – sudėtinga ir kompleksinė struktūra, susidedanti iš kelių vidinių dalių, šio proceso metu sąveikauja mokestinius ginčus nagrinėjantis pareigūnas ir mokėtojas. Mokestinėmis procesinėmis teisės normomis sureguliuota valstybės įgaliotų institucijų veikla nagrinėjanti mokestinių ginčų bylas dėl mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ar išieškojimo, mokestinių nepriemokų ar permokų (įskaitymo/grąžinimo), dėl sankcijų taikymo ar skyrimo už mokestinių prievolių nevykdymą ar pažeidimus, kylančias tarp mokesčių mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) ar jo atstovo ir mokesčių administratoriaus mokesčių administravimo srityje<sup>23</sup>. Mokestinio ginčo proceso dalyvį galima apibūdinti kaip tam tikrą mokesčių teisės subjektą, kuris turi teisę dalyvauti mokestinių ginčų procese. Visi mokestinių ginčų proceso dalyviai (mokesčių mokėtojas, mokesčių administratorius ir kt.) turi vienas kito atžvilgiu tam tikras ginamas teises ir pareigas.

Mokestinis ginčas kaip ypatingas teisinis santykis formuojasi, kai nesutarimas perduodamas nagrinėti įgaliotai institucijai nustatyta procesine tvarka. Teisinėje literatūroje vyrauja nuomonė, kad procesas – tai ne šiaip sau bet kuri veikla, o išimtinai juridinė, tuo norint pabrėžti teisinę proceso

<sup>23</sup>Smalakiėnė E. Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė: daktaro disertacija. – Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2002



prigimtį, jo teisinio reglamentavimo būtinumą. Požiūris į procesą priklauso nuo bendrojo teisinio proceso supratimo.

Galima išskirti mokestinių ginčų, kaip teisinio proceso, požymius:

- 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;
- ši veikla įtvirtinta atitinkamuose dokumentuose: tarpiniai ir galutiniai proceso rezultatai įtvirtinami atitinkamuose procesiniuose dokumentuose;
- ši veikla detalizuojama reglamentuojamose teisės normose.

Mokestinių ginčų pagrindinis skirtumas nuo kitų iš mokestinių teisinių santykių kylančių ginčų tas, kad jie nagrinėjami ypatinga, specifine tvarka, t. y. jiems konkrečiu įstatymu nustatyta privaloma ikiteisminė nagrinėjimo tvarka. Ne kartą šio klasifikavimo svarbą pabrėžė ir LVAT nagrinėdamas bylas. LVAT 2010 m. balandžio 23 d. byloje Nr. AS<sup>442</sup> -170/2010 pasakė, jog „esant numatytai neprivalomai ikiteisminei ginčų nagrinėjimo tvarkai, pareiškėjas turi pasirinkimo teisę: jis gali, prieš kreipdamasis į teismą, pasinaudoti ikiteisimine ginčų nagrinėjimo tvarka arba gali tiesiogiai, nepasinaudodamas ikiteisimine ginčų nagrinėjimo tvarka, paduoti skundą teismui“, o byloje „dėl Kauno miesto savivaldybės administracijos vilkinimo atkurti nuosavybės teises į mišką, žemę, vandens telkinius“ Nr. AS-143-296-07 pabrėžė, kiekviena ikiteisminė ginčo sprendimo tvarka neturi būti pernelyg biurokратиška, o ja sukurtas asmens teisių gynimo mechanizmas turi būti efektyvus. Taip pat ginčas iki teismo gali būti priskiriamas spręsti kitų institucijų kompetencijai tik tais atvejais, kai tai aiškiai ir nedviprasmiškai nustatyta įstatymuose. Tai yra itin svarbus ikiteisminės tvarkos skirstymas, nes esant įstatyme numatytai privalomai ginčo ikiteisminei nagrinėjimo tvarkai kreipimasis į ikiteisminio nagrinėjimo instituciją yra sąlyga, kad ginčas galėtų būti nagrinėjamas administraciniame teisme. Vadinasi mokesčio ginčo atveju nepasinaudojus ikiteisimine tvarka, prarandama viena svarbiausių asmens teisių – teisė į teisminę gynybą. Taip pat LVAT 2010 m. kovo 26 d. byloje Nr. AS<sup>858</sup> – 209/2010 patvirtino, jog savo praktikoje laikosi nuostatos, kad siekiant nustatyti, ar įstatymuose yra nustatyta ikiteisminė administracinių ginčų sprendimo tvarka, ir ar ši tvarka yra privaloma pareiškėjui, svarbu atsižvelgti į ABTĮ 17 straipsnio 2 dalį, pagal kurią esant abejonei ar galiojančių įstatymų kolizijai dėl konkretaus ginčo priskyrimo, ginčas nagrinėjamas teisme.

Privaloma ikiteisminė ginčo nagrinėjimo tvarka yra nustatyta proceso operatyvumo tikslais, nes dalis mokestinių ginčų yra galutinai išsprendžiama ikiteisminės procedūros metu, o procesas ikiteisminėje mokesčio ginčą nagrinėjančioje institucijoje trunka trumpesnę laiką ir yra paprastesnis. Toks ginčo nagrinėjimas atitinka mokesčių mokėtojų interesus, taip pat sumažina teismų darbo krūvį. Kita vertus, mokesčių mokėtojui, skundžiančiam ikiteisminės mokesčio ginčą nagrinėjančios

institucijos sprendimą teismui, procesas tampa ilgesnis nei tuo atveju, jei būtų numatyta galimybė tiesiogiai kreiptis į teismą.

Pirmoji mokestinių ginčų proceso stadija vyksta vietos mokesčių administratoriaus lygmeniu. Būtina proceso pradžios ir stadijų kaitos sąlyga – oficialus dokumentas, kurio turinį sudaro informacija, nuo kurios priklauso atitinkami mokesčių administratoriaus veiksmai, t. y. ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo stadija prasideda tada, kai vietos mokesčio administratorius priima sprendimą, tvirtinamąjį patikrinimo aktą, su kurio turiniu mokesčių mokėtojas arba mokesčių išskaičiuojantis asmuo visiškai ar iš dalies nesutinka, tai išreikšdamas raštiškai skundu. Taigi galima teigti, kad mokestinio ginčo proceso pradžia ir mokestinio ginčo kilimo teisinis pagrindas – mokesčių mokėtojo skundo padavimas mokesčių administratoriui, o ne kitoks prieštaravimas patikrinimo akte išdėstytiems faktams. Kadangi kol mokesčio mokėtojas nesikreipia su prašymu išnagrinėti ginčą iš esmės, galima kalbėti tik apie atitinkamą jo nepasitenkinimą mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno veiksmais, jų padariniais. Skundas centriniam mokesčių administratoriui turi būti paduotas ne vėliau kaip per 20 dienų po to, kai mokesčių mokėtojui buvo įteiktas vietos mokesčių administratoriaus sprendimas, kurį mokesčių mokėtojas skundžia.

Antroje skundo nagrinėjimo stadijoje centrinis mokesčio administratorius patikrina skundą, renka ir analizuoja informaciją bei duomenis, būtinus teisingam sprendimui priimti. Tuo metu galėtų būti pasitelkiama specialistų nuomonė, tiriami reikšmės turintys dokumentai, atliekamos revizijos, apklausiami atitinkami asmenys.

Trečioji specialaus skundo nagrinėjimo stadija – sprendimo priėmimas per įstatymo numatytą 30 dienų terminą. Terminas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu gali būti pratęstas iki 60 dienų. Sprendimo priėmimo stadijoje centrinis mokesčio administratorius priima vieną iš sprendimų:

- patvirtina vietos mokesčio administratoriaus sprendimą;
- panaikina vietos mokesčio administratoriaus sprendimą;
- iš dalies patvirtina arba panaikina vietos mokesčio administratoriaus sprendimą;
- paveda vietos mokesčio administratoriui atlikti papildomą patikrinimą ir priimti naują sprendimą;
- pakeičia vietos mokesčio administratoriaus sprendimą, kurį mokesčio mokėtojas apskundžia.

Mokestinio ginčo pabaiga priklauso nuo mokesčių mokėtojo, padavusio skundą, patikimo santykio su centrinio mokesčių administratoriaus priimtu sprendimu.

Jei mokesčių mokėtojas su priimtu sprendimu nesutinka ir per nustatytą terminą teikia skundą kitai jį nagrinėti įgaliotai institucijai, mokestinis ginčas tęsiasi. Tačiau jeigu mokesčių mokėtojas sutinka su centrinio mokesčio administratoriaus sprendimu ar neturi tolesnių skundo procedūros realizavimo galimybių, mokestinis ginčas baigiasi.

Taip pat mokestinis ginčas baigiamas tada, kai centrinis mokesčio administratorius panaikina vietos mokesčio administratoriaus sprendimą, kurį skundė mokesčių mokėtojas, ar iš dalies panaikina priimto sprendimo būtent tą dalį, kurią skundė mokesčių mokėtojas.

Galutinė mokesčio ginčo proceso stadija yra priimto sprendimo vykdymas. Jis pasireiškia patikrinimo metu priskaičiuotų mokesčių, baudų, delspinigių sumokėjimu ar išieškojimu. Jeigu mokesčių mokėtojas per nustatytą terminą neapskundžia mokesčių administratoriaus priimto sprendimo, prasideda mokesčių, baudų, delspinigių sumokėjimo arba išieškojimo procedūra.

Mokestinius ginčus taip pat nagrinėja *Mokestinių ginčų komisija* prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK), LAAT) ir LVAT, todėl mokesčių mokėtojui, nesutinkančiam su centrinio mokesčio administratoriaus priimtu sprendimu, MAĮ suteikia teisę kreiptis į MGK (žr. 2 priedą). Ši nuostata neriboja mokesčių mokėtojo teisės po atitinkamo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokesčio ginčo tiesiogiai kreiptis į teismą.

MGK – yra viešasis juridinis asmuo – biudžetinė įstaiga, kurią steigia, jos narių skaičių nustato ir nuostatus tvirtina LR Vyriausybė.

MGK nagrinėja:

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

MGK gavusi mokesčių mokėtojo skundą, taip pat priima vieną iš sprendimų:

- patvirtina centrinio mokesčio administratoriaus sprendimą;
- panaikina centrinio mokesčio administratoriaus sprendimą;
- iš dalies patvirtina arba panaikina centrinio mokesčio administratoriaus sprendimą;
- pakeičia mokesčio administratoriaus sprendimą, kurį mokesčių mokėtojas apskundžia.

Komisija sprendimą priima per 60 dienų nuo skundo gavimo. Mokesčių mokėtojo prašymu šis terminas komisijos sprendimu gali būti sutrumpinamas iki 30 dienų. Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Komisijos sprendimu dėl mokesčio ginčo turi teisę jį apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui. Apskusti MGK sprendimą dėl mokesčio ginčo taip pat turi teisę ir pats centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir MGK, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Skundas teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po centrinio mokesčių administratoriaus arba MGK sprendimo įteikimo dienos. Pasinaudojus minėta teise toliau vyksta teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas.

Tačiau šiuo metu galiojanti mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra ne visada buvo tokia. Palyginus dabar galiojantį MAĮ su galiojusiu iki 2001 m. rugpjūčio 31 d. įstatymu, matyti, kad įstatymų leidėjas sumažino privalomai ikiteismine tvarka nagrinėjančių institucijų skaičių, kuomet mokestinius ginčus nagrinėjo net trys ikiteisminės institucijos – vietos mokesčio administratorius, centrinis mokesčio administratorius ir MGK. Turint omenyje, kad mokestinių ginčų specifika paprastai lemia būtinybę kiekviename mokestinio ginčo nagrinėjimo etape samdyti kvalifikuotą specialistą skundo surašymui, atstovavimui ir pan., toks mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūros teisinio reglamentavimo pakeitimas yra sveikintinas, kadangi tiems mokesčių mokėtojams, kuriems teisingumo paieškos asocijuojasi tik su teismine valdžia arba prioritetais laikantiems kuo pigesnę ir operatyvesnę mokestinio ginčo nagrinėjimo procesą arba tiesiog tam tikrais ginčo taktikos sumetimais norintiems kuo greičiau mokestinį ginčą perkelti į teismą, atsiranda galimybė taupyti lėšas ir mažinti laiko sąnaudas.

Apžvelgus administracinio ir mokestinių ginčų sąvokas bei procesus, antroje šio darbo dalyje bus atliekama lyginamoji analizė, tarp mokestinių ginčų, dėl muitinės administruojamų mokesčių, ir administracinių ginčų, dėl Agentūros priimamų sprendimų, kurios metu bus siekiama pagrįsti *hipotezę*, jog administraciniams ginčams turi būti nustatyta privaloma ikiteisminė skundų nagrinėjimo procedūra, bei aiškiai išdėstyta apskundimo tvarka, kokia yra nustatyta mokestiniams ginčams dėl muitinės administruojamų mokesčių.

### 3. MOKESTINIO GINČO DĖL MUITINĖS ADMINISTRUOJAMŲ MOKESČIŲ TEISINIO REGLAMENTAVIMO YPATUMAI – LYGINAMOJI ANALIZĖ

#### 3.1 Lietuvos muitinė – ES muitų politiką įgyvendinanti bei mokesčius administruojanti institucija

Lietuvos Respublikos muitinė – muitinės įstaigų, atsakingų už muitų teisės aktų įgyvendinimą, visuma<sup>24</sup>. Jai ypač didelė atsakomybė tenka už ekonominę valstybės sienos apsaugą, o kartu ir visuomenės saugų gyvenimą ir šalies biudžeto formavimą. Muitinei pavesta užtikrinti, kad būtų laikomasi tarptautinę prekybą reglamentuojančių įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimų, surinkti nustatytus importo maitus ir mokesčius, kuo efektyviau taikyti muitinės priežiūros priemonės.

Muitinės funkcijos:

- 1) muitinės priežiūros priemonėmis užtikrinti muitų teisės aktų įgyvendinimą;
- 2) administruoti importo ir eksporto maitus ir kitus muitinės administruojamus importo ir eksporto mokesčius;
- 3) kontroliuoti bendrojo muitų tarifo, muitų ir kitų muitinės administruojamų mokesčių bei jų lengvatų, taip pat muitų teisės aktų nustatytų importo, eksporto ir tranzito draudimų bei apribojimų taikymą;
- 4) atlikti muitų teisės aktų pažeidimų prevenciją ir tyrimą;
- 5) taikyti Lietuvos Respublikos operatyvinės veiklos įstatymo nustatytus operatyvinius veiksmus bei naudoti operatyvinės veiklos priemones su muitinės veikla susijusioms nusikalstamoms veikoms nustatyti ir atlikti šių veikų ikiteisminį tyrimą;
- 6) tvarkyti prekių importo ir eksporto bei prekybos su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis narėmis statistiką;
- 7) tikrinti Lietuvos Respublikos muitų teritorijoje savo veiklą vykdančių asmenų ūkinę komercinę veiklą, jos apskaitą, su muitų teisės aktų taikymu susijusią finansinę atskaitomybę.

*Muitinę sudaro:*

- 1) Muitinės departamentas;
- 2) teritorinės muitinės;
- 3) specialiosios muitinės įstaigos (žr. 3 priedą).

Muitinės departamentas yra viešasis juridinis asmuo ir muitinės veiklai vadovaujanti įstaiga prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, atskaitinga šiai ministerijai.

Vadovaujantis rašomo darbo specifika, paminėtinos būtų šios muitinės departamento atliekamos funkcijos ir teisės:

<sup>24</sup> Lietuvos Respublikos Muitinės įstatymas. – Vilnius: Valstybės žinios, 2004, Nr. 73-2517, 3 straipsnis, 3 dalis

*funkcijos:*

- organizuoja ir kontroliuoja muitinės administruojamų muitų, kitų mokesčių ir valstybės rinkliavų rinkimą, muitinės kompetencijai priskirtų importo, eksporto ir tranzito draudimų bei apribojimų taikymą;
- nagrinėja asmenų prašymus ir skundus dėl pavaldžių muitinės įstaigų sprendimų priėmimo arba nepriėmimo, dėl muitinės pareigūnų veiksmų, imasi priemonių nustatytiems trūkumams ir pažeidimams pašalinti ar kaltiems pareigūnams nubausti.

*teisės:*

- tikrinti, kaip vykdomi muitų teisės aktai;
- duoti asmenims privalomus nurodymus pašalinti muitų teisės aktų pažeidimus, taip pat reikalauti pašalinti priežastis, sudarančias galimybes juos pažeisti.

Teritorinė muitinė – Muitinės departamento įsteigta ir jam atskaitinga muitinės įstaiga, organizuojanti ir užtikrinanti muitų teisės aktų įgyvendinimą ir kitų Muitinės departamento pavestų funkcijų vykdymą Muitinės departamento nustatytoje veiklos zonoje.

### 3.2 Teisinė bazė

Muitinė savo veiklą grindžia Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos tarptautinėmis sutartimis, Europos Bendrijos muitų teisės aktais, Muitinės įstatymu, Tarnybos Lietuvos Respublikos muitinėje statutu, Mokesčių administravimo įstatymu, Viešojo administravimo įstatymu, kitais Europos Sąjungos ir Lietuvos Respublikos teisės aktais<sup>25</sup>.

Mokesčių ir muitų teisės šaltiniai dėl savo reguliavimo apimčių bei formų įvairovės sudaro sudėtingą sistemą, kurioje gali būti išskiriamos atskiros mokesčių ir muitų teisės šaltinių rūšys. Pagal savo teisinę galią mokesčių ir muitų teisės šaltiniai skirstomi į LR Konstituciją, LR Konstitucinio teismo nutarimus, ES teisės aktus, įstatymus ir poįstatyminius aktus. Pagal visuomeninių santykių reguliavimo apimtį gali būti skiriami bendrieji ir specialieji teisės šaltiniai. Prie bendrųjų mokesčių teisės šaltinių priskirtini tie teisės aktai, kurie be mokesčių santykių reguliuoja ir kitų teisės šakų reguliuojamus visuomeninius santykius<sup>26</sup>. Taip pat yra su muitų teisės bendraisiais šaltiniais, o tie kurie reguliuoja tik mokesčių ir muitinės santykius, vadinami specialiaisiais.

Muitų sąjungai būdinga tai, kad visoje ES muitų teritorijoje taikomi bendri teisės aktai. Vienas iš pagrindinių ES teisės aktų yra 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą. Šis teisės aktas yra privalomas visoms valstybėms narėms, t.y. visoms jų nacionalinėms institucijoms, atsakingoms už muitinės veiklą, galioja jo bendros teisės normos. Bendrijos muitinės kodekse išdėstytos bendrosios taisyklės ir procedūros, užtikrinančios tarifų ir kitų Bendrijos lygyje taikomų priemonių, susijusių su Bendrijos ir trečiųjų šalių prekyba,

<sup>25</sup> Lietuvos Respublikos Muitinės įstatymas. – Vilnius: Valstybės žinios, 2004, Nr. 73-2517, 6 straipsnis

<sup>26</sup> Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. - p. 34. - ISBN - 9955-557-05-2

įgyvendinimą, kodeksas taip pat apima bendrosios žemės ūkio ir prekybos politikos priemonių įgyvendinimą. Bendrijos muitinės kodekso taikymo sritį apibrėžia šie trys principai:

- galioja Bendrijos muitų teritorijoje (apibrėžimas pateikiamas 3 straipsnyje);
- taikomas prekybai prekėmis (daiktai, įskaitant elektros energiją, galintys būti užsienio prekybos objektais);
- reglamentuoja apmokestinimą importo/eksporto muitais (įskaitant mokesčius, turinčius tą patį poveikį kaip ir muitai, ir žemės ūkio išlyginamuosius mokesčius).

Bendrijos muitinės kodekse išdėstytos:

**bendrosios nuostatos** – taikymo sritis; Bendrijos muitų teritorijos apibrėžimas; pagrindinės sąvokos; svarbiausios asmenų teisės ir pareigos; muitinės sprendimų apskundimo principai; įgaliojimai priimti įgyvendinimui reikalingus teisės aktus; nacionalinių teisės aktų/muitinės sprendimų teisinės pasekmės;

**procedūrinės taisyklės** – prekių įvežimo į Bendrijos muitų teritoriją ir išvežimo iš jos tvarka; muitinės procedūrų ir kitų muitinės sankcionuotų veiksmų atlikimo tvarka;

**apmokestinimo muitais nuostatos** – veiksniai, kuriais remiantis taikomi importo/eksporto muitai (muitų tarifas, prekių kilmė, prekių muitinis įvertinimas); pagrindinės muitų (skolos muitinei) administravimo nuostatos.

Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo tvarką detalizuoja 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamentas Nr. 2454/93.

Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatos:

- detaliau reglamentuoja Bendrijos muitinės kodekso taikymo tvarką;
- pateikiami muitinės formalumų aprašymai, standartinės frazės ES valstybių narių kalbomis;
- nustatytos muitinės formalumams atlikti naudojamų blankų formos, jų spausdinimo aprašymai, o kai kuriais atvejais – ir jų pildymo taisyklės;
- pateikiamos kodų lentelės, prekių sąrašai ir kita informacija.

Lietuvai įstojus į ES, nustojo galioti LR muitinės kodeksas ir įsigaliojo Muitinės įstatymas, kuris nustato:

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

Muitinės vaidmuo Europos Bendrijoje yra susijęs su maito mokesčių, sudarančių pagrindinį indėlį į Bendrijos biudžetą, rinkimu, bei Bendrijos politikos įgyvendinimu tarptautinėje prekyboje. Lietuvos muitinė yra atsakinga už jos kompetencijai priklausančių mokesčių teisingą apskaičiavimą, įregistravimą, apskaitymą, surinkimą, kontrolę ir pervedimą į valstybės išdą. Muitinės administruojami mokesčiai atlieka vieną iš pagrindinių mokesčių funkcijų – fiskalinę – gauti pajamų, reikalingų valstybės (savivaldybių) funkcijoms vykdyti<sup>27</sup>.

### 3.3 Muitinės administruojami mokesčiai

Darbo skyriuje “Mokesčių administravimo teisinių santykių dalyviai, jų funkcijos, teisės ir pareigos” buvo aptarta, kad vadovaujantis MAĮ nuostatomis Lietuvos Respublikoje už muitų administravimą yra atsakinga Muitinė. Taip pat Muitinė administruoja ir pridėtinės vertės ir akcizo mokesčius tiek, kiek jai pavesta pagal Pridėtinės vertės mokesčio ir Akcizų įstatymus. Dėl šios priežasties Muitinė laikoma mokesčių administratoriumi: Muitinės departamentas – centriniu mokesčių administratoriumi, o teritorinė muitinė – vietos mokesčių administratoriumi.

Todėl šioje dalyje bus detaliau apžvelgti muitinės administruojami mokesčiai.

Užsienio prekybą sudaro prekių išvežimas iš šalies ir įvežimas į šalį, todėl bendrą muitų sistemą sudaro trys dalys:

- Importo (įvežamų į šalį prekių) muitai;
- Eksporto (išvežamų iš šalies prekių) muitai;
- Tranzitiniai (pervežamų per šalį muitai).

Importo muitų sistema – tai atitinkamai sugrupuotas sąrašas prekių, kurios apmokestinamos nustatyto dydžio mokesčiais, įvežant jas per valstybinę sieną. Tai pagrindinė tarptautinės prekybos reguliavimo dalis, nes jos pagalba įgyvendinami muitų politikos tikslai.

Eksporto muitų sistema – tai sąrašas prekių, kurios apmokestinamos nustatyto dydžio mokesčiais.

Tranzito maitas taikomas per šalį pervežamoms prekėms (skirtoms ne tos šalies rinkai). Taikant muitinio tranzito procedūrą muitinės prižiūrimos prekės gabenamos iš vienos muitinės įstaigos (išvykimo įstaigos) į kitą muitinės įstaigą (paskirties įstaigą). Kadangi už šias prekes importo muitai ir mokesčiai nėra sumokėti, jas gabenant muitinei turi būti pateikiama garantija arba sumokamas užstatas.

Muitų sąjunga buvo vienas pirmųjų svarbių ES pasiekimų. Ją sukūrus buvo panaikinti muitai prie vidaus sienų ir įdiegta vienoda importo apmokestinimo sistema. Vėliau neliko vidaus sienų

<sup>27</sup> Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. - Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. - p. 17. - ISBN - 9955-557-05-2



kontrolės punktų. Dabar muitinės pareigūnai dirba tik prie ES išorės sienų. Muitų sąjunga – tai viena bendra prekybos zona, kurioje vyksta laisva visų prekių apyvarta, nesvarbu, ar jos pagamintos ES, ar importuotos iš už jos ribų. Muitinė vykdydama vieną iš svarbiausių savo funkcijų – užtikrindama, kad būtų laikomasi tarptautinę prekybą reglamentuojančių įstatymų, turi kontroliuoti importo, eksporto ir tranzito draudimų bei apribojimų taikymą, rinkti nustatytus importo ir eksporto muitus bei mokesčius.

Skola muitinei – asmens prievolė sumokėti pagal galiojančių Bendrijos teisės aktų nuostatas atitinkamoms prekėms taikomų importo muitų (importo skola muitinei) arba eksporto muitų (skola muitinei) suma.

Lietuvos užsienio prekyba reguliuojama tarifiniais ir netarifiniais metodais. Tarifinio reguliavimo priemonių taikymas visų pirma priklauso nuo tarifinio prekių klasifikavimo. Nuo to, ar teisingai suklasifikuota prekė, priklauso, ar teisingai pritaikyti muitų ir mokesčių tarifai bei kitos tarifinio ir netarifinio reguliavimo priemonės. Su trečiosiomis šalimis prekiaujantys Lietuvos verslininkai, norėdami teisingai klasifikuoti prekes, sužinoti prekių kodus, muitus bei kitus mokesčius, gali naudotis Lietuvos muitinės tarifų sistemos interneto svetaine – Lietuvos integruotu tarifu LITAR. Jis sudarytas ir tvarkomas kaip kompiuterinė duomenų bazė, kurioje kaupiama informacija apie ES bei nacionalinius muitus ir mokesčius bei kai kuriuos draudimus ir apribojimus. Muitų tarifų struktūra nėra sudėtinga: jos pagrindą sudaro kombinuotoji prekių nomenklatūra (toliau – KN), pagal kurią prekės yra klasifikuojamos. Prekės klasifikavimas lemia, kaip prekė bus apmokestinama muitais ir kitais mokesčiais, ar jos gabenimui bus taikomos importo ir eksporto priemonės. Muitinės deklaracijoje nurodžius neteisingą prekės kodą pagal KN bus neteisingai apskaičiuoti tai prekei taikomi mokesčiai (bus permokėta arba dalis mokesčių iš viso nebus sumokėta), atsiras teisės aktų pažeidimo tikimybė. Tarifinėms užsienio prekybos reguliavimo priemonėms sąlygiškai gali būti priskiriami ir netiesioginiai vidaus mokesčiai. Tai pasakytina apie pridėtinės vertės mokestį ir akcizus.

ES muitų teritorijoje gali būti taikomi šių rūšių muitai:

*Bendrieji (įprastiniai)* – taikomi siekiant sureguliuoti ES užsienio prekybą ir gauti pajamų į ES biudžetą. Jie yra taikomi be jokių specialiųjų sąlygų, išskyrus atvejus, kai bendrajame muitų tarife nurodyta, kad būtina pateikti tam tikrus dokumentus.

*Specialieji* – taikytini kaip atsakomoji priemonė prieš diskriminacinius kitų valstybių ar jų grupių veiksmus ES atžvilgiu.

*Antidempingo* – gali būti įvestas bet kuriam dempingo kaina importuojamam iš Bendrijos narėmis nesančių valstybių produktui, kurį išleidus į laisvą apyvartą Bendrijoje būtų padaryta žala. Produktų dempingo kaina yra laikomas produktas, jeigu jo eksporto į Bendriją kaina yra mažesnė nei palyginamoji panašaus produkto kaina eksportuojančioje valstybėje įprastomis prekybos sąlygomis. Eksportuojančia valstybe paprastai laikoma produkto kilmės valstybė.

*Kompensaciniai* – apsaugos nuo subsidijuoto importo iš Bendrijos narėmis nesančių valstybių priemonė, kai toks importas daro žalą Bendrijos pramonei arba kai egzistuoja žalos Bendrijos pramonei grėsmė arba esminės kliūtys tai pramonei kurtis. Kompensacinės priemonės nustatomos tokios, kokių pakanka pašalinti atsiradusią žalą.

*Protekciniai (apsaugos)* – taikytini, kai į ES muitų teritoriją importuojamos prekės ir dėl to vietiniai gamintojai patiria juos žlugdančią užsienio įmonių konkurenciją. Reikėtų paminėti, kad tokie muitai įvedami retai.

Muitų tarifuose importo muitų normos nustatomos atsižvelgiant į valstybės, iš kurios yra kilusios importuojamos į ES muitų teritoriją prekės. Valstybė, iš kurios yra kilusios importuojamos į ES muitų teritoriją prekės, nustatoma vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso ir tarptautinių sutarčių nuostatomis.

Importo maito norma, atsižvelgiant į valstybės, iš kurios yra kilusios prekės, gali būti:

Autonominė - taikoma, kai prekės yra kilusios iš valstybių ar jų grupių, su kuriomis ES nėra sudariusi tarptautinių sutarčių.

Konvencinė – taikoma, kai pateikiamas įrodymas, kad prekės kilusios iš valstybių ar jų grupių, su kuriomis ES yra sudariusi tarptautines sutartis.

Preferencinė – taikoma, kai pateikiamas įrodymas, kad prekės kilusios iš valstybių ar jų grupių, su kuriomis ES yra sudariusi tarptautines sutartis, nustatančias laisvos prekybos režimą arba taiko Bendrąją preferencijų sistemą (BPS).

Netarifiniai prekybos apribojimai – tai įvairios priemonės, draudžiančios arba ribojančios prekių importą ar eksportą. Lietuvoje nenustatyta bendra netarifinių priemonių nustatymo ir administravimo tvarka, todėl prekių importui taikomi netarifiniai apribojimai nėra griežtai suskirstyti į tam tikras grupes.

### **3.4 Muitinės atliekami patikrinimai**

Muitinės pareigūno darbas yra sudėtingas. ES daugeliui iš skurdžių šalių importuojamų prekių taiko mažesnius importo maito tarifus. Kai kurie importuotojai bando tuo pasinaudoti ir pateikia suklastotas prekių kilmės deklaracijas. Muitinės pareigūnai taip pat nustato sukčiavimo atvejus, tikrindami pridėtinės vertės mokesčio (PVM) deklaracijas ir mokejimus, arba vengimą mokėti tam tikrų prekių, pvz., cigarečių, akcizo mokesčius. Be šio muitinės pareigūnų atliekamo darbo prekės galėtų labai lengvai dingti juodojoje rinkoje ir nepatekti į mokesčių sistemą, arba nesažiningi verslininkai galėtų atskaitose nurodyti fiktyvią prekybą.

Dėl aukščiau išvardintų grėsmių muitinė vykdo patikrinimus. Muitinės vykdomas patikrinimas - tai muitinės pareigūnų atliekamas Lietuvos Respublikos muitų teritorijoje savo veiklą vykdančio

asmens (mokesčių mokėtojo) patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip asmuo vykdo muitų ir kitų mokesčių įstatymų reikalavimus, pareigas ir prievoles, susijusias su muitinės sankcionuotų veiksmų atlikimu, muitinės administruojamų muitų ir kitų mokesčių apskaičiavimu, sumokėjimu ir kitomis muitinės veiklos sritimis<sup>28</sup>.

Kadangi vadovaujantis darbo tema Muitinė - mokesčių administratorius, todėl apžvelgsiu tik konkrečius jos atliekamus mokestinius patikrinimus:

*kompleksinis mokestinis patikrinimas.* Šis patikrinimas atliekamas vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso ir MAĮ nuostatomis siekiant nustatyti, ar asmuo vykdo mokestines prievoles, apimančias visus mokesčius per tam tikrą laikotarpį;

*teminis mokestinis patikrinimas.* Šis patikrinimas atliekamas vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso ir MAĮ nuostatomis, siekiant nustatyti, ar asmuo vykdo mokestines prievoles, apimančias tam tikro mokesčio ar mokesčių per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumą pagal atskirus muitinės dokumentus ar tam tikras rizikos sritis, susijusias su mokesčiais;

*supaprastintas mokestinis patikrinimas.* Šis patikrinimas atliekamas vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso ir MAĮ nuostatomis teritorinės muitinės patalpose be atskiro pavedimo pagal tiesiogines nuolatinės darbo funkcijas muitinės ar asmens iniciatyva. Jis atliekamas dėl asmens muitinės deklaracijoje pateiktų duomenų, su importo arba eksporto operacijomis susijusių prekybos dokumentų ir duomenų tikslumo siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus taikant muitinės sankcionuotų veiksmų (muitinės procedūrų) atlikimo tvarką reglamentuojančias nuostatas.

Mokestinio patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo aktu. *Patikrinimo aktas* – tai pagrindinis mokėtojo mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės dokumentas, kuriuo baigiamas mokestinis patikrinimas, pateikiant išvadas dėl mokesčių mokėtojo buhalterinės apskaitos, mokesčių deklaracijų teisingumo, jų atitikties teisės aktų reikalavimams. Tik aiškus, besąlyginis, motyvuotas patikrinimo aktas gali užtikrinti mokesčių administravimo skaidrumą, greitą ir teisingą mokestinių ginčų nagrinėjimą.

Patikrinimo aktu įforminti mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma. Patikrinimo aktą pasirašo patikrinimą atlikęs mokesčių administratoriaus pareigūnas. Su patikrinimo aktu pasirašytinai supažindinamas mokesčių mokėtojas arba jo atstovas. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas atsisako pasirašyti patikrinimo aktą arba mokesčių mokėtojas nerandamas ar neatvyksta pasirašyti patikrinimo akto, apie tai pažymima patikrinimo akte. Tais atvejais, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nenustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami patikrinimo pažyma, kurią pasirašo mokesčių administratoriaus viršininkas ar jo tam įgaliotas

<sup>28</sup> Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2008 m. birželio 11 d. įsakymas „Dėl muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklių patvirtinimo“ Nr. 1B-407. – Vilnius: Valstybės žinios, 2008, Nr. 68-2617

pareigūnas. Tvirtinant mokestinio patikrinimo rezultatus patikrinimo pažyma, atsižvelgiama į patikrinimo akto medžiagą ir į kitas aplinkybes, kurios gali būti svarbios tvirtinant mokestinio patikrinimo rezultatus. Tais atvejais, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo priimamas atsižvelgiant į patikrinimo akto medžiagą bei į mokesčių mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto (jei jos buvo pateiktos). Mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinant patikrinimo rezultatus, turi teisę per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto. Jei mokesčių mokėtojas nesutinka su Muitinės – mokesčių administratoriaus sprendimu, pvz. sumokėti priskaičiuotą trūkstamą mokesčio sumą dėl neteisėtai pritaikyto mažesnio mokesčio tarifo, skirta bauda ir pan. tokiu atveju kyla mokestinis ginčas.

Kas yra mokestinis ginčas, jo procesas, proceso dalyviai bendrąją prasme jau buvo aptarti (žr. p. 19-36) . Toliau šiame darbe bus nagrinėjami mokestinių ginčų, dėl muitinės administruojamų mokesčių, ir administracinių ginčų, dėl Agentūros priimamų sprendimų, teisinio reglamentavimo ypatumai.

### **3.5 Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos**

Administruoti Lietuvos valstybės ir Europos Sąjungos teikiamą paramą žemės ūkiui ir kaimo plėtrai bei atlikti paramos mokėjimo ir kontrolės funkcijas LR Vyriausybės nutarimu 1999 metų pabaigoje įsteigta Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos.

Agentūra yra savarankiška Lietuvos Respublikos vykdomosios valdžios institucija – biudžetinė įstaiga, įgyvendinanti valstybės politiką žemės ūkio ministrui pavestose valdymo srityse.

Agentūros veiklos tikslas – Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka įgyvendinti Bendrosios žemės ūkio ir kaimo plėtros politikos (toliau – BŽŪP) priemonės Lietuvoje.

Agentūra savo veikloje vadovaujasi Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos įstatymais, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimais, žemės ūkio ministro įsakymais, Agentūros nuostatais, kitais Lietuvos Respublikos teisės aktais, taip pat ES reglamentais ir kitais teisės aktais, reglamentuojančiais ES paramos lėšų tvarkymą<sup>29</sup>.

Agentūra, kaip vienintelė Lietuvoje institucija, atsakinga už BŽŪP priemonių įgyvendinimą, administruoja šias priemones: tiesiogines išmokas už gyvulius (2004 m. iš nacionalinio biudžeto), pasėlius, pieno gamybos kvotas, sausųjų pašarų kvotas, linų pluošto kvotas, bulvių krakmolo gamybos kvotas, Kaimo plėtros plano priemones („Ankstyvo pasitraukimo iš prekinės žemės ūkio gamybos

<sup>29</sup> Lietuvos Respublikos Žemės ūkio ministro įsakymas „Dėl Nacionalinės mokėjimo agentūros prie Žemės ūkio ministerijos nuostatų“. – Vilnius: Valstybės žinios, 2003, Nr. 13-516

rėmimas“, „Mažiau palankios ūkininkauti vietovės ir vietovės su aplinkosauginiais apribojimais“, „Pusiau natūrinių restruktūrizuojamų ūkių rėmimas“, „Standartų laikymasis“, „Agrarinė aplinkosauga“, „Žemės ūkio paskirties žemės apželdinimas mišku“, „Techninė parama“) bei Bendrojo programavimo dokumento priemonės („Investicijos į žemės ūkio valdas“, „Jaunųjų ūkininkų įsikūrimas“, „Žemės ūkio produktų perdirbimo bei rinkodaros gerinimas“, „Kaimo vietovių pritaikymas ir plėtra“, „Miškų ūkio plėtra“, „Leader +“ „Mokymas“, „Veikla, susijusi su žvejybos laivynu“, „Gyvųjų vandens išteklių apsauga ir plėtra“, „Akvakultūra“, „Žvejybos uosto įrengimai“, „Perdirbimas ir rinkodara bei žvejyba vidaus vandenyse“), prekybos mechanizmus bei intervencines priemones.

Atlikti mokestinių ginčų, dėl Muitinės administruojamų mokesčių, ir administracinių ginčų, dėl Agentūros priimamų sprendimų, lyginamąją analizę, pastaroji viešojo administravimo institucija pasirinkta dėl panašios į Muitinės organizacinės struktūros (žr. 4 priedą) bei panašaus veiklos pobūdžio.

Agentūros struktūrinių padalinių veiklą ir vidaus tvarką reguliuoja Agentūros darbo reglamentas, patvirtintas Agentūros direktoriaus. Agentūros struktūriniai padaliniai yra departamentai, skyriai ir poskyriai. Įstaigai vadovauja direktorius, kuris užtikrina, kad Agentūra savo veikloje vadovautųsi Lietuvos Respublikos teisės aktais ir patvirtintais nuostatais, organizuoja Agentūros darbą, leidžia įsakymus ir kontroliuoja jų vykdymą, sprendžia Agentūros kompetencijai priklausančius klausimus, kad būtų įgyvendinami tikslai ir atliekamos nustatytos funkcijos, atsako už pavestų uždavinių bei funkcijų vykdymą, vadovaudamasis teisės aktais, priima sprendimus dėl paramos suteikimo ir pan.

Pagal patvirtintą Agentūros organizacinę struktūrą, šią įstaigą sudaro 13 struktūrinių padalinių veikiančių Vilniuje, iš kurių Kontrolės departamentas yra pats didžiausias, kadangi jo sudėčiai be 4 veikiančių skyrių centrinėje būstinėje dar priklauso 10 teritorinių skyrių (toliau – KDTS), įsteigtų dešimtyje Lietuvos apskričių, t.y. Alytuje, Kaune, Klaipėdoje, Marijampolėje, Panevėžyje, Šiauliuose, Tauragėje, Telšiuose, Utenoje ir Vilniuje. Agentūros centrinis padalinys – visi Agentūros struktūriniai padaliniai, išskyrus KDTS.

Kadangi Agentūros administruojamų paraiškų/projektų iš skirtingų paramos fondų yra labai daug, todėl tam, kad būtų lengviau atlikti numatytą mokestinių ir administracinių ginčų analizę, darbe toliau analizuosiu vieną iš Agentūros administruojamų priemonių - Tiesiogines išmokas už žemės ūkio naudmenas bei visus su šios priemonės paraiškos administravimu Agentūros atliekamus veiksmus: nuo paraiškos paramai gauti pateikimo iki priklausančių išmokų pareiškėjui apskaičiavimo ir išmokėjimo.

Lietuvoje nuo 2004 m. taikoma vienkartinės tiesioginės išmokos už plotus schema. Tai paramos schema, pagal kurią tiesioginės išmokos mokamos už turimą žemės ūkio naudmenų plotą, nepriklausomai nuo gaminamos produkcijos pobūdžio.

2009 metais paraiškų išmokoms gauti pateikimo terminas buvo nuo 2009 m. balandžio 14 d. iki birželio 15 d., o pavėluotai pateikiamų paraiškų - iki 2009 m. liepos 10 d., už kiekvieną pavėluotą darbo dieną galutinę paramos sumą mažinant 1 proc., išskyrus atvejus, nepriklausančius nuo pareiškėjo valios (pvz.: pareiškėjo mirtis, ilgalaikis profesinis nepajėgumas).

Tiesioginių išmokų paraiškų pateikimą, reikalavimus gauti išmokas, informacijos teikimo ir apdorojimo, išmokų apskaičiavimo ir sankcijų taikymo tvarką, atsakomybę, skundų nagrinėjimo tvarką reglamentuoja Tiesioginių išmokų už žemės ūkio naudmenų ir pasėlių plotus administravimo bei kontrolės 2009 m. taisyklės, patvirtintos Žemės ūkio ministro 2009 m. kovo 20 d. įsakymu Nr. 3D-188 (toliau – Administravimo ir kontrolės taisyklės). 2010 m. sausio 25 d. duomenimis buvo gautos 176 657 paraiškos paramai pagal šią priemonę gauti (šiuose skaičiuose atsispindi tik administruotos paraiškos).

Pagal bendros išmokos schemą ūkininkams, turintiems specialiąsias teises į išmokas, parama teikiama, jei jie laikosi reikalavimo vykdyti tam tikrą veiklą. Agentūra atlieka administracinę kontrolę ir patikrinimus vietoje taip, kad būtų užtikrinta veiksminga atitikties paramos skyrimo reikalavimams bei standartams patikra<sup>30</sup>, t.y. informacinių sistemų priemonėmis atlieka pareiškėjo pateiktų duomenų patikrą, bei tam tikrais atvejais, iki pasėlių vegetacijos laikotarpio pabaigos arba iš karto po jos iki tol, kol įmanoma neabejotinai nustatyti deklaruotų pasėlių ir laukų ribas, patikrą vietoje<sup>31</sup>.

Pagal ES reikalavimus, turi būti patikrinta ne mažiau kaip 5 procentai visų pareiškėjų. Paprastai tikrinamųjų skaičius būna didesnis, nes dėl didelio neatitikimų skaičiaus, remiantis ES teisės aktais, reikia didinti patikrų skaičių. Paraiškų patikras vietoje atlieka KDTS darbuotojai.

Tiek Agentūra, tiek Muitinė tikrintinus subjektus atsirenka pačios: mokesčių administratorius, šiuo atveju Muitinė, savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą ir laiką<sup>32</sup>, o pareiškėjus patikrai vietoje Agentūra atranka atsitiktinės atrankos bei rizikos analizės būdu. Esant reikalui, gali būti skiriamos užsakomosios patikros<sup>33</sup>.

Teritorinės muitinės atsakingo struktūrinio padalinio viršininkas ar jo įgaliotas asmuo numatytą patikrinimą (parengtą ir pasirašytą pavedimą) tikrintiną asmenį informuoja įteikdamas jam Pranešimą apie patikrinimą. Pranešimas rengiamas ir įteikiamas numatytam tikrinti asmeniui per 10 darbo dienų

<sup>30</sup> Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1122/2009, 26 straipsnis

<sup>31</sup> Lietuvos Respublikos Žemės ūkio ministro įsakymas „Dėl Tiesioginių išmokų už žemės ūkio naudmenų ir pasėlių plotus administravimo bei kontrolės 2009 m. taisyklių patvirtinimo“. – Vilnius: Valstybės žinios, 2009, Nr. 34-1318, punktai 34.2 ir 34.4

<sup>32</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. – Vilnius: Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243, str. 114

<sup>33</sup> Lietuvos Respublikos Žemės ūkio ministro įsakymas „Dėl Tiesioginių išmokų už žemės ūkio naudmenų ir pasėlių plotus administravimo bei kontrolės 2009 m. taisyklių patvirtinimo“. – Vilnius: Valstybės žinios, 2009, Nr. 34-1318, punktas 35

nuo Pavedimo pasirašymo dienos<sup>34</sup>. Pranešime nurodomas numatomo patikrinimo dalykas bei preliminarus dokumentų ir kitų duomenų, reikalingų patikrinimui atlikti, sąrašas<sup>35</sup>.

Tikrintojas taip pat turi teisę pradėti faktinį asmens patikrinimą be pranešimo (t.y. iš anksto neinformavus) tais atvejais, kai yra pagrįstos rizikos, kad mokesčio mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus arba yra kitų aplinkybių, dėl kurių patikrinimas taptų neįmanomas arba jo atlikimas ypač pasunkėtų.

Panašiu principu į Muitinės ir Agentūra vykdo pareiškėjų patikras vietoje. Vadovaudamasi reglamente išdėstytomis nuostatomis „kompetetinga institucija saugo informaciją apie tai, kodėl nuspręsta atlikti tam tikro ūkininko patikrinimą vietoje. Iki patikrinimo vietoje pradžios apie tai atitinkamai pranešama patikrinimą vietoje atliekančiam inspektoriumi“. <...> „Apie numatomą atlikti patikrinimą vietoje ūkininkui gali būti pranešta iš anksto, jei dėl to nekyla grėsmė pakenkti kontrolės tikslams. Pranešimas pateikiamas griežtai laikantis reikalavimo dėl trumpiausio laikotarpio, prieš kurį gali būti pranešama ir kuris negali būti ilgesnis nei 14 dienų“<sup>36</sup>.

Teritorinės muitinės tikrintojas, vadovaudamasis Muitinės įstatymo bei MAĮ nuostatomis, turi teisę tikrinti asmens apskaitos, sandorių ir kitus dokumentus, registrus, kompiuterinės apskaitos sistemas ir jų duomenis, mokėtojo veiklai naudojamus materialinius techninius išteklius, įrengimus bei pagamintą produkciją ir kitus objektus. Ūkininkas pateikęs paraišką išmokoms gauti savo parašu patvirtina, kad suteiks Agentūrai teisę patikrinti pateiktus duomenis ir gauti papildomos informacijos apie ūkinę veiklą, bei įsipareigoja parodyti Agentūros darbuotojams savo valdą.

Teritorinės muitinės patikrinimų, atliekamų asmens buveinėje, rezultatai surašomi pavyzdinės formos Patikrinimo ataskaitoje, kuri susideda iš šių penkių dalių: įvadinės, tiriamosios (aprašomosios), nustatomosios (motyvuojamosios), sprendžiamosios (rezoliucinės) ir baigiamosios. Tik aiškus, besąlyginis, motyvuotas patikrinimo aktas gali užtikrinti mokesčių administravimo skaidrumą, greitą ir teisingą mokesčių ginčų nagrinėjimą.

Ataskaita surašoma dviem egzemplioriais, ją pasirašo asmens patikrinimą atlikęs tikrintojas (mokesčių administratoriaus pareigūnas). Su patikrinimo aktu pasirašytinai supažindinamas mokesčių mokėtojas. Kai mokesčių mokėtojas atsisako pasirašyti patikrinimo aktą ar neatvyksta pasirašyti patikrinimo aktą, apie tai pažymima patikrinimo akte. Vienas patikrinimo akto egzempliorius įteikiamas mokesčių mokėtojui ir pridedami visi priedai. Jei mokesčių mokėtojas nesutinka su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, turi teisę per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto. Ši

<sup>34</sup> Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2008 m. birželio 11 d. įsakymas „Dėl muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklių patvirtinimo“. – Vilnius: Valstybės žinios, 2008, Nr. 68-2617

<sup>35</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. – Vilnius: Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243, str. 121

<sup>36</sup> Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1122/2009

terminą dar 30 dienų gali pratęsti mokesčių administratoriaus viršininkas arba jo tam įgaliotas pareigūnas.

Kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo priimamas atsižvelgiant į patikrinimo akto medžiagą bei į mokesčio mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto. Mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo gali: patvirtinti, patvirtinti tik iš dalies, pakeisti ar visai nepatvirtinti akto. Taip pat pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją. Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti priimtas per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo mokesčių mokėtojui dienos.

Po kiekvieno Agentūros tarnautojų atliekamo patikrinimo rengiama tikrinimo ataskaita, kuria suteikiama galimybė peržiūrėti išsamius atliktų patikrinimų duomenis. Ataskaitą pasirašo patikrą atlikęs tarnautojas bei tiesioginis vadovas. Jei Agentūros darbuotojų atliekamų patikrų vietoje metu dalyvauja pats pareiškėjas, jam visada turėtų būti suteikiama galimybė ataskaitą pasirašyti, pateikti savo pastabas. Pasirašydamas ūkininkas patvirtina, kad dalyvavo patikrinime. Apie patikros vietoje nustatytus neatitikimus pareiškėjas informuojamas raštu, siunčiant patikros vietoje ataskaitos kopiją.

Esminis skirtumas tarp Muitinės kaip mokesčio administratoriaus ir Agentūros patikrinimo aktų yra tas, kad Agentūros patikros vietoje ataskaita nėra individualus administracinis aktas, kuriuo pareiškėjui būtų suteikiamos tam tikros teisės ir pareigos, t.y. atlikta patikra vietoje yra vienas iš procedūrinio pobūdžio dokumentų, kuriais atliekamas faktų tyrimas iki bus priimtas individualus administracinis aktas (sprendimas) paramai gauti. Galutinį sprendimą dėl skiriamos/neskiriamos/grąžintinos paramos sumos arba taikomų sankcijų priima Agentūros direktorius arba jo įgaliotas asmuo administratoriaus atlikusio paraiškos vertinimą siūlymu. O muitinės – mokesčių administratoriaus, atlikto mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuris sukelia tikrintam mokesčių mokėtojui teisinius padarinius, t.y. įpareigoja atlikti tam tikrus veiksmus arba nuo jų susilaikyti, pvz.: po atlikto patikrinimo buvo apskaičiuoti papildomi mokesčiai, baudos, kuriuos mokesčių mokėtojas privalo sumokėti ir pan.

Žinoma, kad ne visais atvejais atlikta patikra vietoje ir jos metu nustatyti rezultatai, ypatingai jei nustatyti pažeidimai, arba atliktas paraiškos tinkamumo vertinimas ir apskaičiuota paramos suma mažesnė, tenkina pareiškėjo interesus. Visus Agentūros darbuotojų atliktus veiksmus arba neveikimą, bei Agentūros sprendimus pareiškėjas gali skusti įstatymų nustatyta tvarka.

Kadangi ginčai tarp Agentūros ir fizinių/juridinių asmenų sprendžiami Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, tai numatyta analizę pradėsiu apžvelgus Muitinės priimamų sprendimų apskundimą Pagal Bendrijos muitinės kodeksą, nes Agentūros darbą reglamentuojančiuose ES teisės aktuose šis terminas nėra aptariamasis.



### 3.6 Muitinės priimamų sprendimų apskundimas pagal Bendrijos muitinės kodeksą

Muitinė administruodama maitus ir kitus mokesčius, priima įvairaus pobūdžio sprendimus. Bendrijos muitinės kodekse yra nustatyta, kad sprendimas laikomas kiekvienas oficialus aktas, susijęs su muitinės veiklos taisyklėmis, kuriuo muitinė pareiškia apie minėtų taisyklių taikymą konkrečiu atveju ir kuris sukelia teises pasekmes vienam ar keliems konkrečiai nurodytiems ar identifikuojamiems asmenims (4 straipsnio 5 dalis).

Bendrijos muitinės kodekso nuostatos taip pat įtvirtinta kiekvieno teisę apskusti muitinės priimtus sprendimus, susijusius su muitų teisės aktų taikymu, kurie tiesiogiai ir individualiai susiję su tuo asmeniu (243 straipsnio 1 dalis) bei numatyta asmens teisė pateikti skundą ir tuo atveju, kai muitinė nepriima sprendimo, dėl kurio priėmimo asmuo kreipiasi Bendrijos muitinės kodekse nustatyta tvarka (6 straipsnis).

Taigi galima išskirti keletą sprendimų, kuriuos teisė apskusti numatyta Bendrijos muitinės kodekse, požymių. Skundžiami gali būti ne bet kokie muitinės sprendimai, o tik susiję su muitų teisės aktų taikymu. Kitas požymis yra sprendimo konkretumas. Tai reiškia, kad sprendimas neturi būti bendro pobūdžio, o jis turi būti adresuotas konkrečiam asmeniui ar asmenų grupei. Ir galiausiai – priimtas sprendimas turi sukelti konkretiems asmenims teisinius padarinius. Bendruoju požiūriu teisiniai padariniai turėtų būti suprantami kaip įpareigojimas atlikti tam tikrus veiksmus arba nuo jų susilaikyti. Kitaip tariant, teisiniai padariniai yra teisių ir (arba) pareigų asmeniui sukūrimas. Abejonių dėl to, kad nurodymas sumokėti muitą ar kitus muitinės administruojamus mokesčius bei su jais susijusias sumas sukelia asmeniui teisinių padarinių, turbūt nekyla.

Bendrijos muitinės kodekso 243 ir 245 straipsnių nuostatų analizė leidžia teigti, kad Bendrijos muitų teisė reglamentuoja tik skundų dėl muitinės priimamų sprendimų apskundimų tvarką. Visų pirma, nustatoma, kad skundas dėl muitinės sprendimo ar jo nepriėmimo paduodamas toje valstybėje, kurioje toks sprendimas buvo priimtas. Bendrija nustato ir tam tikras bendras taisykles, taikomas nagrinėjant ginčus su muitine. Įtvirtinama dviejų pakopų skundų nagrinėjimo procedūra: iš pradžių skundas pateikiamas muitinės įstaigai, valstybės narės paskirtai vykdyti atitinkamas funkcijas, o paskui nepriklausomai institucijai: tai gali būti teismo institucija ar jai lygiavertė speciali institucija. Apskundimo institucijos taikymo tvarką pavedama nustatyti ir reglamentuoti valstybėms narėms

Peržiūrėjus Bendrijos muitinės kodekso nuostatas, susijusias su dviejų sprendimų apskundimo pakopų nustatymu, matyti, jog Bendrijos teisė neužkerta kelio nacionalinei teisei nustatyti, kad tam tikromis aplinkybėmis yra leidžiama pateikti skundą tiesiai nepriklausomai institucijai. Taip pat galima pažymėti, kad Bendrijos teisės analizė neleidžia daryti išvados, kad ji leidžia apeiti skundo pateikimo muitinei stadiją ir paduoti skundą tiesiai nepriklausomai institucijai, kai pagal taikomą nacionalinę teisę skundą paduoti muitinei yra privaloma. Taigi Bendrijos teisė suteikia valstybėms narėms laisvę nustatyti savitą muitinės sprendimų apskundimo procedūrą. Vis dėlto akivaizdu, kad Bendrijos teisėje

pabrėžiamas sprendimų apskundimo nepriklausomai institucijai būtinumas. Iš šios analizės daroma išvada, kad Bendrijos lygmeniu skundų dėl muitinės priimamų sprendimų nagrinėjimas yra reglamentuotas gan abstrakčiai, nustatant tik šių procedūrų rėmus.

Nors Bendrijos muitinės kodekse tiesiogiai neįtvirtinama, tačiau kaip ir kiekvienam viešojo administravimo subjektui, taip ir muitinei turėtų būti suteikta teisė išnagrinėti savo sprendimus, t.y. išnagrinėti jų pagrįstumą, teisėtumą, tam, kad būtų pašalinta klaidos tikimybė, neįtraukiant į šią procedūrą teismo.

ABTĮ 25 straipsnyje numatyta, kad prieš kreipiantis į administracinę teisumą, viešojo administravimo subjektų priimti individualūs teisės aktai ar veiksmai (neveikimas) gali būti, o įstatymų numatytais atvejais – turi būti ginčijami kreipiantis į išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka instituciją<sup>37</sup>.

### 3.7 Muitinės priimamų sprendimų apskundimas pagal Lietuvos teisę

Kadangi Bendrijos teisė leidžia valstybėms narėms nustatyti savitą muitinės priimamų sprendimų apskundimo ir ginčų su muitinę nagrinėjimo procedūrą, šiuos klausimus reglamentuoja Lietuvos Respublikos Muitinės įstatymo VIII skyrius „Muitinės veiksmų ar neveikimo apskundimas“. Tačiau iš šio skyriaus nuostatų aišku, kad yra skiriamos dvi skirtingos muitinės priimamų sprendimų apskundimo procedūros. Muitinės įstatyme nustatyta tvarka yra nagrinėjami visi ginčai dėl muitinės priimamų sprendimų, išskyrus šiame darbe nagrinėjamus mokesčius ginčus, kurie kaip teigiama Muitinės įstatymo 95 straipsnyje nagrinėjami MAĮ nustatyta tvarka. Pagal MAĮ nuostatas, yra išskiriamos taip pat dvi ginčų tarp mokesčio mokėtojų ir mokesčių administratoriaus kategorijos, t.y. mokesstiniai ginčai, kuriems nagrinėti nustatyta privaloma ikiteisminė tvarka ir visi kiti ginčai dėl mokesčio administratoriaus (jo pareigūno) veiksmų ar neveikimo.

Lyginant mokesčius ir nemokesčius ginčus su muitine procesiniu požiūriu, visų pirma pažymėtina, kad akivaizdu, jog įstatymai nustato skirtingą šių ginčų sąvoką. Toks sąvokų apibrėžimas yra suprantamas, nes, siekiant nustatyti skirtingą tų pačių subjektų priimamų sprendimų apskundimo tvarką, turi būti atskiriama, kokie konkrečiai sprendimai skundžiami kokia tvarka. Taigi Muitinės įstatyme nustatyta, kokie muitinės priimami sprendimai gali būti skundžiami. Kiekvienas asmuo turi teisę apskusti:

1) jam tiesiogiai ir individualiai taikomą Muitinės departamento, teritorinės muitinės arba specialiosios muitinės įstaigos sprendimą, susijusį su muitų teisės aktų taikymu;

2) Muitinės departamento, teritorinės muitinės arba specialiosios muitinės įstaigos sprendimo nepriėmimą, jeigu jis kuriai nors iš šių muitinės įstaigų pateikė prašymą priimti sprendimą, susijusį su

<sup>37</sup> Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. – Vilnius: Valstybės žinios, 1999, Nr. 13-308, str. 25

muitų teisės aktų taikymu, ir per šio įstatymo nustatytą laikotarpį negavo sprendimo arba jeigu baigėsi laikas, per kurį toks sprendimas turėjo būti priimtas<sup>38</sup> (žr. 5 priedą).

Apibendrinant sprendimai, kurie gali būti skundžiami turi turėti tam tikrus požymius.

Visų pirma, sprendimai pirmiausiai turi būti suinteresuotam asmeniui taikomi tiesiogiai ir individualiai.

Antra, skundžiami Muitinės departamento, teritorinės muitinės ar specialiosios muitinės įstaigos sprendimai ar sprendimo nepriėmimas (jeigu asmuo pateikė šioms institucijoms prašymą priimti sprendimą ir jis nebuvo laiku išnagrinėtas).

Trečia, sprendimas turi būti susijęs su muitų teisės aktų taikymu.

Mokestiniais ginčais pagal MAĮ 2 straipsnio 20 dalį laikomi mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus ginčai dėl mokesčių sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal, kurį mokesčių mokėtojui iš naujo apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą).

Kuo skiriasi mokestiniai ir nemokestiniai ginčai su muitine? Iš įstatymų formuluočių matyti, kad mokestiniai ginčai lyg ir išskiriami iš visų ginčų su muitine kategorijos. Akivaizdu, kad mokestiniai ginčai kyla dėl sprendimų, kurie asmeniui taikomi tiesiogiai ir individualiai, nes kiekvienu atveju muitinė iš naujo mokesčių apskaičiuoja konkrečiam muitų teisės subjektui – asmeniui. Taip pat skundžiami sprendimai, priimti muitinės kaip mokesčių administratoriaus, nes reikėtų pažymėti, kad muitinė atlieka ir kitas funkcijas, ne tik mokestines. Tačiau akivaizdu, kad mokestiniai ginčai iš kitų ginčų su muitine išsiskiria esminiu požymiu – ginčijamų sprendimų sukeliama mokestiniais teisiniais padariniais. Jeigu muitinės įstaiga priima sprendimą, kuris tiesiogiai (o ne remiantis kuriuo) sukelia suinteresuotam asmeniui mokestinius teisinius padarinius, toks ginčas bus laikomas mokestiniu ir nagrinėjamas atitinkama tvarka.

### **3.8 Mokestinio ginčo ir administracinio ginčo lyginamoji analizė**

Atskyrus muitinės veikloje priimamus sprendimus, tolesnis nagrinėjimas bus orientuotas į šio darbo pradžioje iškeltą tikslą - išnagrinėti mokestinių ginčų, dėl muitinės administruojamų mokesčių, ir administracinių ginčų, dėl Agentūros priimamų sprendimų, teisinio reglamentavimo ypatumus, bei siekiama pagrįsti iškeltą hipotezę, kad visiems administraciniams ginčams nagrinėti, turėtų būti taikoma privaloma ikiteisminė nagrinėjimo procedūra, bei aiškiai išdėstyta apskundimo tvarka, kokia yra taikoma mokestiniams ginčams nagrinėti.

<sup>38</sup> Lietuvos Respublikos Muitinės įstatymas. – Vilnius: Valstybės žinios, 2004, Nr. 73-2517, str. 88

Numatytas tyrimas bus atliekamas keliais būdais. Pirmuoju atveju bus lyginami tokius ginčus reglamentuojantys teisės aktai, ir siekiama pagrįsti hipotezės dalį, dėl privalomos administracinių ginčų nagrinėjimo tvarkos, o antruoju - lyginamos konkrečios situacijos, siekiant įrodyti, kad privalo būti aiškiai išdėstyta apskundimo tvarka.

Pagrindas pradėti administracinę procedūrą, tiek Muitinėje tiek ir Agentūroje yra asmens skundas. Administracinė procedūra buvo aprašyta darbo skyriuje „Administraciniai ginčai“. Lyginant mokestinius ir nemokestinius (administracinius) ginčus procesiniu požiūriu, visų pirma pažymėtina, kad akivaizdu, jog teisės aktai nustato skirtingą šių ginčų nagrinėjimo procedūrą.

Administravimo ir kontrolės taisyklių IX skyriuje „Skundų nagrinėjimas“ yra nustatyta, kad „pareiškėjas ir (arba) paramos gavėjas, nesutinkantis su Agentūros priimtais sprendimais ar veiksmais (neveikimu), turi teisę juos apskusti šiame skyriuje nustatyta tvarka“. Toliau nagrinėjant, šio skyriaus punktuose išdėstyta apskundimo tvarka, iš pažiūros lyg ir aišku, kur pareiškėjas turėtų kreiptis jei nesutinka su Agentūros priimtais sprendimais ar atliktais (neatliktais) konkrečių tarnautojų/darbuotojų veiksmais. Minėtų taisyklių 68 punkte teigiama, kad „Agentūros konkrečių valstybės tarnautojų ir (arba) darbuotojų veiksmus (neveikimą) pareiškėjas gali apskusti Agentūros direktoriui raštu per 15 darbo dienų nuo tos dienos, kai jis sužinojo ar turėjo sužinoti apie tokius veiksmus (neveikimą)“ (žr. 6 priedą). Tų pačių Taisyklių 70 punkte nurodyta, kad „Agentūros sprendimai arba veiksmai (neveikimas) gali būti skundžiami Vyriausiajai administracinių ginčų komisijai arba Vilniaus apygardos administraciniam teismui Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka“, t.y. per vieną mėnesį nuo skundžiamo administracinio akto paskelbimo arba individualaus akto ar pranešimo apie veiksmą (neveikimą) įteikimo suinteresuotai šaliai dienos. Iš šio punkto nuostatų matyti, kad priimtiems Agentūros sprendimams ikiteisminė skundo nagrinėjimo tvarka nėra privaloma. Pareiškėjas nesutikdamas su Agentūros sprendimu savo pasirinkimu gali jį apskusti arba VAGK arba tiesiogiai VAAT (žr. 7 priedą).

MAĮ IX skyriuje įtvirtinta privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra, pagal kurią vietos mokesčių administratoriaus (šiuo atveju - teritorinės muitinės) sprendimai privalomai skundžiami centriniam mokesčių administratoriui (šiuo atveju - Muitinės departamentui), o pastarojo pagal pasirinkimą MGK arba teismui. MAĮ 150 straipsnis numato, kad Muitinės departamentas nagrinėja mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčio mokėtojo ir teritorinės muitinės. Skundą dėl mokestinio ginčo Muitinės departamentui mokesčio mokėtojas paduoda per Teritorinę muitinę, kurios sprendimas yra skundžiamas, ir kuri gautą skundą ir jam nagrinėti reikalingą medžiagą per 3 darbo dienas nusiunčia departamentui.

Muitinės departamentas turi priimti sprendimą dėl mokestinio ginčo per 30 dienų nuo jo gavimo dienos. Agentūra gavusi pareiškėjo skundą, administracinę procedūrą privalo baigti ir administracinės procedūros sprendimą priimti per 20 darbo dienų. Abiem atvejais numatyta galimybė pratęsti skundo

nagrinėjimo terminą: kai ginčas administracinis – ne ilgiau kaip 10 darbo dienų, o kai ginčas mokestinis – iki 60 dienų. Asmeniui apie procedūros termino pratęsimą pranešama ir nurodomos pratęsimo priežastys. Čia reikėtų pažymėti, kad Agentūroje administracinė procedūra VAĮ prasme, galima tik dėl konkrečių valstybės tarnautojų/darbuotojų veiksmų, bet ne dėl priimtų Agentūros sprendimų, kurie VAĮ prasme yra individualūs teisės aktai.

Terminas paduoti skundą VAGK arba teismui dėl Agentūros priimtų sprendimų yra vienas mėnuo nuo sprendimo gavimo arba nuo tos dienos, kurią baigiasi nustatytas sprendimo priėmimo terminas, o skundas esant mokestiniams ginčams MGK arba teismui turi būti paduotas per 20 dienų nuo skundžiamo sprendimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos arba per 20 dienų nuo termino sprendimui priimti pasibaigimo dienos. Skundas dėl mokestinio ginčo MGK paduodamas per Muitinės departamentą, kuris per 3 darbo dienas nuo skundo gavimo dienos parengia mokestinio ginčo bylą ir perduoda ją MGK. Nagrinėjant administracinius ginčus VAGK, yra nustatyta kitokia tvarka ir terminai susipažinti su skundo turiniu ir pateikti reikiamus dokumentus skundžiamą sprendimą priėmusiai šaliai. Komisija turi teisę reikalauti iš viešojo administravimo subjekto, priėmusio ginčijamą individualų administracinį aktą ar įvykdžiusio skundžiamą veiką, dokumentų, medžiagos ir informacijos, susijusių su posėdžiui rengiamu klausimu, taip pat gauti raštu ar žodžiu valstybės tarnautojų paaiškinimus dėl ginčo dalyko. VAGK reikalaujama medžiaga ar dokumentų kopijos turi būti perduoti ne vėliau kaip per 3 darbo dienas nuo reikalavimo gavimo dienos, jeigu pati komisija nenustato kito termino, kadangi prireikus terminas gali būti pratęstas.

VAGK paduoti skundai turi būti išnagrinėti ir sprendimai priimti ne vėliau kaip per 14 dienų nuo jų gavimo. Prireikus motyvuotu komisijos sprendimu bendras skundo nagrinėjimo terminas gali būti pratęstas dar 14 dienų. MGK sprendimą dėl skundo dėl mokestinio ginčo priima per 60 dienų nuo skundo gavimo dienos. Mokesčių mokėtojo prašymu šis terminas MGK sprendimu gali būti sutrumpinamas iki 30 dienų.

Toliau tiek mokestiniai tiek administraciniai skundai nagrinėjami VAAT ir LVAT.

Atsižvelgiant į aukščiau aprašytą skundų nagrinėjimo tvarką, ir jei pareiškėjas skundą dėl Agentūros priimto sprendimo, visų pirma, teiktų privalomai ikiteisminio nagrinėjimo institucijai (pačiai Agentūrai arba VAGK), darytina išvada, kad mokestiniai ginčai ir administraciniai ginčai šiose institucijose nagrinėjami labai panašia tvarka. Skirtūsi tik skundų padavimo terminai (mokestinių ginčų jie trumpesni) ir sprendimų priėmimo terminai (mokestinių ginčų jie ilgesni). Tačiau kadangi priimtiems Agentūros sprendimams nėra privaloma ikiteisminė skundo nagrinėjimo tvarka, dėl šios priežasties tampa netenkintinos šios ginčo nagrinėjimo ne teismo tvarka sąlygos: efektyviai, ekonomiškai ir greitai spręsti konfliktus ir siekio visais įmanomais būdais išvengti formalaus ir varginančio bylinėjimosi teisme. Priimant sprendimą Agentūroje galimos ir įvairios techninės klaidos (paramos, taikytinų sankcijų apskaičiavimo ir pan.), kurios gali būti pastebėtos ir ištaisytos, iš naujo

peržiūrėjus priimtą sprendimą ikiteisminėje ginčo nagrinėjimo stadijoje. Tai reikštų, jog tokie skundai nebepakliūtų į teismus. Kad tokios klaidos pasitaiko, įrodo VAGK bei teismų praktika: 1) 2009 m. lapkričio 16 d. VAGK gavusi pareiškėjos G. R. skundą, dėl Agentūros veiksmų, 2009 m. lapkričio 30 d. priėmė sprendimą Nr. 2009/04-324 „įpareigojantį Agentūrą išnagrinėti G. R. 2009 m. rugsejo 9 d. skundą ir priimti dėl jo teisės aktų reikalavimus atitinkantį sprendimą“; 2) 2008 m. birželio 16 d. LAAT nutartimi įpareigojo Agentūrą išmokėti M. K. paramą už 2006 metus, kai Agentūra sprendime dėl mokėtinos išmokų sumos pritaikė sankciją paramos nemokėti (Agentūra šį LAAT sprendimą apskundė, bet LVAT 2009 m. balandžio 30 d. administracinėje byloje Nr. A<sup>822</sup>-588/2009 neskundžiama nutartimi jį atmetė). Dėl visų šių priežasčių, administraciniams ginčams, dėl Agentūros priimtų sprendimų, reikėtų nustatyti privalomą ikiteisminę nagrinėjimo tvarką (žr. 8 priedą), tam, kad būtų išvengta ilgo bei brangaus teismo proceso.

Toliau tyrimas bus atliekamas analizuojant konkrečias situacijas, nagrinėjant asmenų skundus, siekiant pagrįsti antrąją iškeltos hipotezės dalį, jog administraciniams ginčams turi būti aiškiai išdėstyta apskundimo tvarka.

**Situacija 1.** Šiaulių teritorinė muitinė išnagrėjusi UAB „T.“ pateiktus bendrųjų administracinių dokumentų (toliau – BAD) importo rinkinius 2008 m. gegužės 20 d. sprendimu nusprendė netaikyti preferencinio maito tarifo kai kuriems UAB „T.“ įvežamiems naudotiems automobiliams ir skyrė pareiškėjai papildomai į biudžetą sumokėti 10 proc. maito, importo PVM, delpinigių ir baudas dėl nepagrįstos automobilių preferencinės kilmės. Pareiškėja nesutikdama su Šiaulių teritorinės muitinės sprendimu, pateikė skundą Muitinės departamentui. Tačiau Muitinės departamentas 2008 m. liepos 31 d. sprendimu skundą tenkino iš dalies, sumažino paskirtąją baudą iki 10 proc., kitą Šiaulių teritorinės muitinės sprendimo dalį patvirtino.

Pareiškėja UAB „T.“ Muitinės departamento sprendimą apskundė MGK, kuri 2008 m. spalio 2 d. priėmė sprendimą patvirtinantį Muitinės departamento 2008 m. liepos 31 d. sprendimą. Pareiškėja nesutikdama ir su MGK sprendimu, 2008 m. lapkričio 21 d. VAAT pateikė patikslintą skundą. 2009 m. balandžio 10 d. VAAT gautą skundą išnagrinėjo, priimdamas sprendimą – skundą atmesti ir nurodė, kad Teismo sprendimas per 14 dienų nuo jo paskelbimo dienos gali būti skundžiamas apeliaciniu skundu LVAT, paduodant skundą VAAT arba tiesiogiai apeliacinės instancijos teismui.

Iš aprašytos situacijos matyti, kad pareiškėja dėl jos manymu pažeistų interesų nuosekliai vadovavosi MAĮ nustatyta apskundimo tvarka ir kreipėsi į visas institucijas, kurios nagrinėja mokestinius ginčus. Pirmas skundas buvo pateiktas Muitinės departamentui, kaip reglamentuoja MAĮ nuostatos.

Tačiau su kitokia skundų nagrinėjimo praktika susiduriama sprendžiant administracinius ginčus, dėl Agentūros priimtų sprendimų.

**Situacija 2.** 2010 m. vasario 1 d. VAGK priėmė nagrinėti UAB „Agroprojektai“ skundą dėl Agentūros veiksmų.

Pareiškėja skunde nurodė, kad Agentūra 2009 m. lapkričio 12 d. surašė užsakomojo patikrinimo vietoje ataskaitą Nr. CC-174, kurioje nurodyta, jog kai kurie deklaruoti laukai neatitinka tam tikrų keliamų reikalavimų, t.y. pūdymas nėra periodiškai įdirbamas.

UAB „Agroprojektai“ 2009 m. lapkričio 26 d. pateikė skundą Agentūros direktoriui, prašė panaikinti patikros vietoje ataskaitą, tačiau Agentūra 2009 m. gruodžio 23 d. sprendimu esą atsisakė tenkinti bendrovės skundą. Išdėsčiusi argumentus, bendrovė Komisijos prašo:

- 1) panaikinti Agentūros 2009 m. gruodžio 23 d. sprendimą;
- 2) įpareigoti Agentūrą panaikinti 2009 m. lapkričio 12 d. užsakomojo patikrinimo vietoje ataskaitą Nr. CC-174;
- 3) įpareigoti Agentūrą pripažinti, kad pareiškėjos deklaruoti laukai atitinka reikalavimus.

Komisijos nustatytos aplinkybės:

vadovaujantis Tiesioginių išmokų už žemės ūkio naudmenų ir pasėlių plotus administravimo bei kontrolės 2009 m. taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro 2009 m. kovo 20 d. įsakymu Nr. 3D-188, nuostatomis, paraiškas tiesioginėms išmokoms gauti administruoja ir pareiškėjams priklausančią mokėtiną sumą apskaičiuoja Agentūra (30 punktas);

administruodama paramos lėšas, atlieka pareiškėjo pateiktų duomenų patikrą (34.4 punktas);

baigusi administruoti paraišką, raštu informuoja pareiškėją apie jam paskaičiuotas išmokas bei pritaikytas sankcijas (34.16 punktas);

Agentūra taip pat atsako už administracinę patikrą, patikrą vietoje, paramos dydžio apskaičiavimą ir išmokejimą paramos gavėjams, lėšų apskaitą bei ataskaitų teikimą (60 punktas).

Iš byloje nustatytų aplinkybių matyti, kad pareiškėja 2009 m. lapkričio 26 d. skundu iš esmės ginčijo 2009 m. lapkričio 5-12 d. atliktos patikros rezultatų teisingumą. Šis pareiškėjos 2009 m. lapkričio 26 d. kreipimasis laikytinas skundu VAI 2 str. 15 d. prasme, kuriuo pareiškėja skundėsi jos teisių pažeidimu Agentūros tarnautojui atliekant patikrą ir prašė apginti jos pažeistas teises, panaikinant Pranešimą.

Bylos metu komisija nustatė, kad skundžiamuoju raštu Agentūra dar kartą paaiškino atliktos patikros rezultatus ir įtvirtintos pareigos turinį, tačiau savo, kaip viešojo administravimo subjekto, valios tenkinti ar atsisakyti tenkinti pareiškėjos skunde išdėstytą prašymą (reikalavimą) neišreiškė. Minėtas Agentūros raštas yra informacinio pobūdžio. Taip pat šiuo raštu nėra priimtas galutinis Agentūros sprendimas dėl mokėtinų sumų ir sankcijų pritaikymo pareiškėjai. Dėl šių priežasčių skundžiamas Agentūros 2009 m. gruodžio 23 d. raštas nelaikytinas individualiu administraciniu aktu (sprendimu) pagal VAI 2 str. bei Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 2 str. prasme. Šiuo raštu Agentūra neįtakėjo pareiškėjos teisių ir pareigų, nesukėlė jai jokių teisinių

pasekmių. Atkreiptinas dėmesys, jog Agentūros šiame rašte išdėstyta nuomonė nėra privalomojo pobūdžio aktas (sprendimas). Pareiškėja taip pat prašo įpareigoti Agentūrą panaikinti Ataskaitą. Tačiau vertinant aukščiau išdėstytą teisinį reglamentavimą, patikros vietoje ataskaita yra vienas iš išmokų administravimo metu priimtų procedūrinio pobūdžio dokumentų, kuriais atliekamas faktų tyrimas iki bus priimtas individualus administracinis aktas (sprendimas). Toks sprendimas dėl mokėtinų išmokų ir taikytinų sankcijų, priimamas tuomet, kai paraiškos vertinimas yra baigtas. Tuo tarpu 2009 m. lapkričio 12 d. ataskaita nelaikytina individualiu administraciniu aktu VAĮ prasme.

Vadovaujantis AGKĮ 9 str. 1 d., Komisija nagrinėja skundus (prašymus) dėl centrinių valstybinio administravimo subjektų priimtų individualių administracinių aktų ir veiksmų teisėtumo, taip pat dėl minėtų subjektų atsisakymo ar vilkinimo atlikti jų kompetencijai priskirtus veiksmus teisėtumo ir pagrįstumo. Taigi į Komisiją įstatymų nustatyta tvarka gali kreiptis kiekvienas suinteresuotas asmuo dėl centrinių viešojo administravimo subjektų administracinių aktų ir/ar veiksmų, kurie nustato atitinkamas pareigas, pakeičia, apriboja ar kaip nors suvaržo jo teises, t.y. tik dėl tokių aktų, veiksmų (neveikimo), kurie asmeniui sukelia atitinkamas teises pasekmes. Atsižvelgiant į tai, nustačiusi, kad Agentūros 2009 m. gruodžio 23 d. raštas ir Ataskaita nėra individualūs administraciniai aktai, Komisija nusprendė neturinti teisės nagrinėti pareiškėjos skundo ir bylos nagrinėjimą nutraukė. Komisija taip pat paminėjo, kad skundžiamai institucijai baigus administruoti paraišką ir priėmus sprendimą dėl mokėtinos paramos sumos ir taikytinų sankcijų, pastaroji teisės aktų nustatyta tvarka turės teisę kreiptis į Komisiją ar VAAT, prašydama įvertinti tokio sprendimo teisėtumą ir pagrįstumą.

**Situacija 3.** VAGK 2010 m. sausio 21 d. priėmė nagrinėti R. B. skundą dėl Agentūros veiksmų pagrįstumo ir teisėtumo.

Pareiškėja komisijai nurodė, jog mokėtina suma už 2009 m. deklaruotas žemės ūkio naudmenas dar nepaskaičiuota, tačiau ji negalinti sutikti su Agentūros atliktos patikros vietoje rezultatais. R. B. buvo pateikusi skundą Agentūros direktoriui, tačiau atsakymas jos visiškai netenkino, nes nebuvo atliktas joks faktinių duomenų patikrinimas, o atsakyme perrašyti patikros vietoje ataskaitoje nurodytos pastabos.

Komisijos pareiškėja prašė panaikinti 2009 m. rugpjūčio 25 d. patikros rezultatus ir 2009 m. spalio 5 d. pranešimą apie patikros vietoje metu nustatytus neatitikimus.

Komisijos nustatytos aplinkybės:

2009 m. liepos 7 d. buvo pradėta ir 2009 m. liepos 8 d. baigta patikra vietoje, o rezultatai užfiksuoti ataskaitoje, kurioje nurodyti pažeidimai.

2009 m. spalio 21 d. pareiškėja Agentūros direktoriui pateikė skundą, kuriame nurodė nesutinkanti su patikros vietoje rezultatais ir prašė papildomos patikros.



2009 m. lapkričio 25 d. Agentūra raštu atsakė į pareiškėjos skundą bei pažymėjo, kad, išnagrinėjus patikrų vietoje rezultatus, nustatė, kad Agentūra patikrą vietoje atliko tinkamai.

Iš 2009 m. lapkričio 25 d. Agentūros rašto matyti, jog jis rašytas atsakant į pareiškėjos skundą.

Agentūra, kuri atsakinga už patikrų vietoje atlikimą, priėmė sprendimą pareiškėjos prašymo netenkinti, t.y. pakartotinės patikros neatliko. Agentūra turi teisę savo nuožiūra atlikti pakartotinius patikrinimus vietoje, tačiau šiuo atveju nusprendė tokio patikrinimo neatlikti ir tol kol Agentūra nėra priėmusi sprendimo dėl išmokų, Komisija skundžiamos institucijos veiksmų (neveikimo) negali laikyti nepagrįstais. Įvertinusi nustatytas aplinkybes ir vadovaudamasi AGKĮ 14 straipsniu bei Administracinių ginčų komisijų darbo nuostatų 40 punktu, VAGK nusprendžia pareiškėjos skundo netenkinti.

**Situacija 4.** 2009 m. rugsėjo 1 d. VAGK priėmė J. N. skundą dėl Agentūros 2009 m. rugpjūčio 13 d. sprendimo pagrįstumo.

J. N. nurodė, kad 2009 m. liepos 8 d. Agentūra atliko jos valdoje patikrą vietoje, kurios metu buvo rasti deklaruoto lauko neatitikimai. Pareiškėja teigė, kad gavusi Agentūros pranešimą apie patikros vietoje nustatytus neatitikimus, ji kreipėsi į Agentūrą su prašymu atlikti pakartotinę patikrą.

J. N. Komisijos prašo panaikinti Agentūros 2009 m. rugpjūčio 13 d. raštą bei įpareigoti Agentūrą atlikti pakartotinę patikrą.

Komisijos nustatytos aplinkybės:

2009 m. liepos 8 d. Agentūra atliko pareiškėjos valdoje patikrą vietoje;

2009 m. liepos 13 d. Agentūra pranešimu informavo J. N. apie atliktos patikros vietoje metu nustatytus neatitikimus ir apie galimybę Agentūros darbuotojo, atlikusio paraiškos patikrą vietoje, veiksmus per 15 darbo dienų nuo pranešimo gavimo dienos apskusti Agentūros direktoriui;

2009 m. liepos 28 d. raštu pareiškėja Agentūrai pateikė prašymą atlikti pakartotinę paraiškos patikrą vietoje;

2009 m. rugpjūčio 13 d. raštu Agentūra atsakė į J. N. prašymą ir pažymėjo, kad, išnagrinėjusi patikros vietoje eigą bei rezultatus, nustatė, jog patikra atlikta tinkamai ir prašymo dėl pakartotinės patikros vietoje atlikimo netenkino.

Savo sprendime Komisija pažymėjo, kad pagal kompetenciją ji nagrinėja skundus dėl centrinių valstybinio administravimo subjektų priimtų individualių administravimo aktų ir veiksmų teisėtumo, taip pat dėl minėtų subjektų atsisakymo ir vilkinimo atlikti jų kompetencijai priskirtus veiksmus teisėtumo ir pagrįstumo (AGKĮ 9 straipsnio 1 dalis). VAI 8 straipsnyje yra nustatyti individualaus administracinio akto bendrieji reikalavimai, t. y. minėtas aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos, jame taip pat turi būti aiškiai suformuluotos nustatytos arba suteikiamos teisės ir pareigos, nurodyta

akto apskundimo tvarka. Kadangi skundžiamas Agentūros atsakymas atlikti pakartotinę patikrą laikytinas individualiu administraciniu aktu VAĮ prasme. Jis yra pagrįstas duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis. Juo yra aiškiai išreikšta Agentūros valia pareiškėjos prašymo tenkinimo klausimu. Atsižvelgiant į aukščiau minėtas teisės aktų nuostatas, ginčas dėl minėto Agentūros sprendimo yra žinybingas Komisijai.

VAGK vadovaudamasi AGKĮ 14 straipsniu bei Administracinių ginčų komisijų darbo nuostatų 40.1 punktu, nusprendė J. N. prašymo panaikinti Agentūros 2009 m. rugpjūčio 13 d. sprendimą bei įpareigoti atlikti pakartotinę patikrą netenkinti.

Peržiūrėjus aprašytas situacijas (2-4), matyti, kad visi nagrinėti ginčai VAGK buvo gavus neigiamus Agentūros atsakymus, į jai pateiktus skundus dėl rezultatų nustatytų patikrų vietoje metu. Vadīnasi Agentūroje dėl gautų pareiškėjų skundų, buvo pradėtos administracinės procedūros, kaip tai aprašyta VAĮ. Pradėtos administravimo procedūros buvo užbaigtos išsiunčiant atitinkamus atsakymus į gautus skundus, kurie turėjo būti administracinės procedūros sprendimai. Tačiau nagrinėjant antrąją situaciją aiškiai matyti, kad Agentūra konkrečiu atveju nepriėmė administracinės procedūros sprendimo, o tik parengė ir išsiuntė pareiškėjui informacinio pobūdžio pranešimą. Todėl parengusi tokį raštą, ji negalėjo nurodyti apskundimo tvarkoje VAGK, kaip tai numatyta VAĮ 36 straipsnyje. Tai patvirtina ir ABTĮ 30 straipsnio ir Administracinių ginčų komisijų įstatymo 9 straipsnio nuostatos bei priimtas komisijos sprendimas pateiktas trečioje situacijoje.

Įvertinus antros ir trečios situacijų aplinkybes galima būtų daryti išvadas, kad Agentūra suklaidino pareiškėjus nurodydama netinkamą apskundimo tvarką, kadangi pirmuoju atveju administracinę procedūrą užbaigė netinkamai VAĮ prasme, o antruoju – nors ir priėmusi atitinkamą sprendimą, neatsižvelgė į priimto sprendimo sukeliamas arba nesukeliamas teisinės pasekmes pareiškėjui, t.y. priimtas sprendimas nebuvo individualus administracinis aktas, nes jame nebuvo nustatytos arba suteikiamos teisės ir pareigos bei išvardintos taikomos motyvuotos poveikio priemonės (žr. 9 priedą).

Aprašyta problema buvo pastebėta jau 2006 metais, kai VAGK savo metinėje darbo ataskaitoje paminėjo, kad teikiant pareiškėjams atsakymus į jų išnagrinėtus prašymus viešojo administravimo institucijos dažnai išvis nenurodydavo jų apskundimo tvarkos. Toje pačioje ataskaitoje VAGK atkreipė dėmesį, kad daugiausia skundų jai buvo pateikta dėl Agentūros sprendimų, iš kurių dažnai buvo skundžiamas patikros rezultatų teisėtumas, ir kad didžiausią jų dalį komisija atmetė kaip nepagrįstus, nes skundžiami Agentūros sprendimai ne visada atitikdavo VAĮ 8 straipsnio reikalavimų, t.y. raštai buvo skundžiami nesulaukus galutinio Agentūros sprendimo, dėl mokėtinos paramos sumos, arba taikytinų sankcijų. Kadangi VAGK neturi teisės įtakoti būsimo Agentūros sprendimo, todėl ji neturi teisės ir nagrinėti Agentūros atliktos patikros rezultatų teisėtumo, nesant priimtam galutiniam

sprendimui dėl paramos sumos. Net LVAT 2005 m. spalio 6 d. nutartimi administracinėje byloje AS<sup>2</sup>-323-05 yra konstatavęs, kad tai, jog skundžiamas veiksmas nesukelia teisinių pasekmių, neturi įtakos asmens teisėms ir tokiu būdu šių teisių nepažeidžia, gali būti pagrindas atmesti suinteresuoto asmens skundą.

Nepasikeitus situacijai, 2008 m. darbo ataskaitoje VAGK išvardino konkrečias problemas, kurios atsiskleidė nagrinėjant ginčus dėl institucijų priimamų individualių teisės aktų bei pateikė siūlymus nustatytoms problemoms spręsti. VAGK problemos nustatytos šiais atvejais:

kai administraciniai sprendimai buvo nepagrįsti nustatytais faktais ir aplinkybėmis, o joms nustatyti bei vertinti reikalinga metodika buvo neaiški;

kai viešojo administravimo subjektai dviprasmiškai ir nesilaikant bendrų individualiam administraciniam aktui keliamų reikalavimų įformino priimamus sprendimus;

kai nagrinėdamos pareiškėjų skundus institucijos apsiribojo tik formalių atsakymų rašymu, o sprendimo teigiamo ar neigiamo apskritai nepriėmė.

Tačiau VAGK sprendimas ketvirtoje situacijoje, paneigė ir pačios komisijos aukščiau pateiktą išvadą, jog Agentūra netinkamai nurodo apskundimo galimybę VAGK, atsakymuose į skundus dėl atliktų patikrų vietoje. Nors ketvirtoje situacijoje bylos esmė yra analogiška trečiai, t.y. gavusi pareiškėjo skundą su prašymu atlikti pakartotinę patikrą vietoje, prašymą atmetė bei nepriėmė sprendimo dėl mokėtinos paramos sumos ir taikytinų sankcijų, tačiau šioje byloje VAGK skundžiamą Agentūros raštą prilygino individualiam administraciniam aktui ir pripažino ginčą žinybingu Komisijai.

Darbe atlikta administracinių ginčų ir mokestinių ginčų teisinio reglamentavimo analizė teoriniame ir praktiniame lygmenyse, įrodė, kad nors skundų nagrinėjimo funkcija nuo seno yra privaloma kiekvienam viešojo administravimo subjektui, tačiau nežiūrint į tai, ši sritis daugeliui įstaigų ir jų klientams tebėra *terra incognita*. Esant tokiai gausybei tarpinių institucijų, sukurtų nagrinėti administracinius ginčus, ir nesant aiškiems atribojimo kriterijams, nepagrįstai ištesiamas bylos nagrinėjimo laikas, per kurį asmuo padavęs skundą sugaišta daug laiko ir patiria daug sąnaudų nereikalingiems barjerams įveikti. Todėl siekiant skaidresnio ir aiškesnio bylų nagrinėjimo proceso, reikia įvertinti viešojo administravimo institucijų funkcijas ir veiklą, atskirti jų jurisdikcijos ribas, aiškiai ir sistemingai sunorminti fizinių ir juridinių asmenų teisių ir teisėtų interesų gynimo procesinį mechanizmą, pavyzdžiu galima būtų laikyti jau egzistuojantį mokestinių ginčų, dėl muitinės administruojamų mokesčių“ teisinį reglamentavimą.



## IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Iškelta hipotezė, kad administraciniams ginčams turi būti nustatyta privaloma ikiteisminė skundų nagrinėjimo procedūra, bei aiškiai išdėstyta apskundimo tvarka, kokia yra nustatyta mokestiniams ginčams, dėl muitinės administruojamų mokesčių, pasitvirtino.

### **1. Išnagrinėjus mokestinių ginčų, dėl muitinės administruojamų mokesčių, teisinio reglamentavimo ypatumus darytinos šios išvados:**

Siekiant sudaryti daugiau galimybių mokesčių mokėtojui ginti savo teises ir teisėtus interesus, supaprastinti mokestinių ginčų nagrinėjimą ir pan. iš esmės buvo pertvarkyti MAĮ straipsniai, reguliuojantys mokestinių ginčų sprendimą: apibrėžta mokestinių ginčų sąvoka; atsisakyta vienos ikiteisminių ginčų nagrinėjimo instancijos - vietos mokesčio administratoriaus; didesnės teisės suteiktos mokesčio mokėtojui ginant savo teises.

Pagal MAĮ mokestiniams ginčams, dėl muitinės administruojamų mokesčių, yra nustatyta ir reglamentuojama privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra. Tai yra itin svarbus ikiteisminės tvarkos skirstymas, nes esant įstatyme numatytai privalomai ginčo ikiteisminei nagrinėjimo tvarkai, kreipimasis į ikiteisminio nagrinėjimo instituciją yra sąlyga, kad ginčas galėtų būti nagrinėjamas administraciniame teisme. Tokia procedūra yra nustatyta proceso operatyvumo tikslais, nes dalis mokestinių ginčų yra galutinai išsprędžiami ikiteisminės procedūros metu, o procesas ikiteisminėje mokestinį ginčą nagrinėjančioje institucijoje trunka trumpesnį laiką ir yra paprastesnis. Tačiau ši nuostata neriboją mokesčių mokėtojo teisės po Muitinės departamento sprendimo, dėl mokestinio ginčo, tiesiogiai kreiptis į teismą.

Mokestinių ginčų, dėl muitinės administruojamų mokesčių, nagrinėjimas skirstomas į dvi sudėtinės dalis: ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas, atliekamas Muitinės departamento ir MGK; teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas, atliekamas VAAT ir LVAT.

Ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo stadija prasideda tada, kai teritorinė muitinė priima sprendimą, tvirtinamąjį patikrinimo aktą, su kurio turiniu mokesčių mokėtojas visiškai ar iš dalies nesutinka, tai išreiškdamas raštiškai skundu. Reikėtų paminėti, kad teritorinės muitinės priimtas sprendimas, dėl patikrinimo akto tvirtinimo, prilyginamas individualiam administraciniam aktui VAĮ 2 ir 8 str. prasme. Antroje skundo nagrinėjimo stadijoje Muitinės departamentas (patikrina skundą, renka ir analizuoja informaciją bei duomenis, būtinus teisingam sprendimui priimti. Trečioji specialaus skundo nagrinėjimo stadija – sprendimo priėmimas per įstatymo numatytą terminą. Šioje stadijoje Muitinės departamentas priima vieną iš sprendimų: patvirtina teritorinės muitinės sprendimą; panaikina teritorinės muitinės sprendimą; iš dalies patvirtina arba panaikina teritorinės muitinės sprendimą; paveda teritorinei muitinei atlikti papildomą patikrinimą ir priimti naują sprendimą; pakeičia teritorinės muitinės sprendimą, kurį mokesčio mokėtojas apskundžia. Mokestinio ginčo

pabaiga priklauso nuo mokesčių mokėtojo, padavusio skundą, patikimo santykio su centrinio mokesčių administratoriaus priimtu sprendimu. Jei mokesčių mokėtojas su priimtu sprendimu nesutinka ir per nustatytą terminą teikia skundą kitai jį nagrinėti įgaliotai institucijai, mokestinis ginčas tęsiasi.

## **2. Išnagrinėjus administracinių ginčų, dėl Agentūros priimtų sprendimų, teisinio reglamentavimo ypatumus darytinos šios išvados:**

Pagrindas pradėti administracinę procedūrą Agentūroje, yra skundas.

Administracinę procedūrą pradeda Agentūros direktorius.

Administracinė procedūra baigiama administracinės procedūros sprendimo priėmimu.

Pagal VAĮ 36 str. asmuo nesutikęs su administracinės procedūros sprendimu savo pasirinkimu gali jį apskusti administracinių ginčų komisijai arba administraciniam teismui įstatymų nustatyta tvarka. Tačiau reikėtų paminėti, kad ne visais atvejais priimtas Agentūros direktoriaus administracinės procedūros sprendimas būna individualus administracinis aktas VAĮ 2 ir 8 str. prasme, tai pagrindžia atlikta situacijų analizė analitinėje darbo dalyje. Todėl vadovaujantis Lietuvos Respublikos administracinių ginčų komisijų įstatymo 9 str. ir ABTĮ 28 str., kuriuose teigiama, kad Komisija nagrinėja skundus dėl centrinių valstybinio administravimo subjektų priimtų individualių administracinių aktų, galima teigti, kad ne visada atsakant į suinteresuoto asmens skundą, Agentūra gali taikyti VAĮ 36 str. nuostatas pilnu turiniu. Įstaiga turi pati įvertinti priimto sprendimo sukeliamas/nesukeliamas teises pasekmes suinteresuotam asmeniui, ir pati pasirinkti kokią apskundimo tvarką nurodyti rašte. Neįvertinusi šių aplinkybių Agentūra dažnai priimdama administracinės procedūros sprendimą suklaidina pareiškėjus apskundimo tvarkoje nurodydama VAGK, ir taip nepagrįstai ištesia bylos nagrinėjimo laiką, per kurį suinteresuotas asmuo sugaišta daug laiko ir patiria daug sąnaudų nereikalingiems barjerams įveikti.

Dėl visų šių priežasčių, darytina prielaida, kad ikiteisminis viešojo administravimo subjekto sprendimo ginčijimas administracinių ginčų komisijai nėra toks veiksmingas, koks jis galėtų būti esant tinkamam reguliavimui.

Kadangi praktikoje dėl menkai reglamentuoto administracinių ginčų nagrinėjimo kyla nemažai problemų, t.y. nepilnai arba netinkamai administraciniuose aktuose nurodoma apskundimo tvarka, priimami vienas kitam prieštaraujantys sprendimai analogiško turinio bylose ir pan., todėl įstatymų leidėjui nesiėmus veiksmų išsamiau reglamentuoti šio klausimo, minėtos problemos gali užtęsti administracinių ginčų nagrinėjimo procesą, padidinti valstybės finansinę naštą ir pateiktų skundų teismams skaičių, taip pat dar labiau sumažinti piliečių pasitikėjimą valstybės institucijomis.

### **Pasiūlymai:**

1. Kadangi atskirų rūšių administracinių ginčų nagrinėjimo tvarką reglamentuoja atskiri įstatymai, o taip pat reikėtų pažymėti, jog ABTĮ, AGKĮ įstatymų nuostatos yra taikomos konkrečioms institucijoms (teismams, administracinėms komisijoms), o VAĮ – viešojo administravimo institucijoms, todėl atsižvelgiant į tai, jog mokestinių ginčų, dėl muitinės administruojamų mokesčių,

nagrinėjimo procesas yra aiškus ir konkretus, bei išdėstyta viename teisės akte, siūlyčiau VAI papildyti skyriumi, kuris detaliau reglamentuotų administracinių sprendimų priėmimo ir jų apskundimo tvarką.

Atsižvelgiant į MAĮ išdėstyta mokesčių administratoriaus sprendimų apskundimo ir mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką, naujame VAI skyriuje turėtų būti:

- nustatytos viešojo administravimo subjektų funkcijos, teisės ir pareigos, suinteresuotų asmenų teisės ir pareigos;
- administracinių ginčų nagrinėjimo procedūra, svarbiausia, numatyta privaloma ikiteisminė tokių ginčų nagrinėjimo tvarka (tokia tvarka atsižvelgiant į darbo metu išnagrinėtus šaltinius gali būti nustatyta tik įstatymu);
- išvardintos visos ginčą nagrinėjančios institucijos ir nurodyti ginčai, kuriuos gali nagrinėti šios institucijos, bei jų kompetencijos ribos;
- išdėstyti skundo dėl administracinio ginčo padavimo terminai ir reikalavimai skundo turiniui;
- aiškiai nurodyta priimtų sprendimų įforminimo, įteikimo ir apskundimo tvarka.

Įgyvendinus šį siūlymą:

1) bus išvengta klaidų priimant administracinės procedūros sprendimą ir nurodant apskundimo tvarką;

2) bus išvengta klaidų priimant vienas kitam prieštaraujančių sprendimų analogiško turinio bylose;

3) sutrumpės administracinio ginčo nagrinėjimo procesas, darant prielaidą jog administracinis ginčas išsispręs ikiteisminėje nagrinėjimo stadijoje;

4) įtvirtinus privalomą ikiteisminį administracinių ginčų nagrinėjimą bus sudaroma galimybė pakartotinai institucijai peržiūrėti ir įvertinti priimto sprendimo pagrįstumą ir teisėtumą, galimybė ištaisyti galimas technines klaidas, kurios iš esmės ar iš dalies pakeistų suteiktas teises ir pareigas, taikomas poveikio priemones suinteresuotam asmeniui;

5) pagerės valstybės institucijų įvaizdis sprendžiant administracinius ginčus.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

**Teisės aktai:**

1. Lietuvos Respublikos konstitucija. – Vilnius: Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014;
2. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. – Vilnius: Valstybės žinios, 1999, Nr. 13-308;
3. Lietuvos Respublikos administracinių ginčų komisijų įstatymas. – Vilnius: Valstybės žinios, 1999, Nr. 13-310;
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. – Vilnius: Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243;
5. Lietuvos Respublikos Muitinės įstatymas. – Vilnius: Valstybės žinios, 2004, Nr. 73-2517;
6. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“. – Vilnius: Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946;
7. Lietuvos Respublikos Viešojo administravimo įstatymas. – Vilnius: Valstybės žinios, 1999, Nr. 60-1945;
8. Lietuvos Respublikos administracinių ginčų komisijų įstatymas. – Vilnius: Valstybės žinios, 1999, Nr. 13-310;
9. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl administracinių ginčų komisijų darbo nuostatų patvirtinimo“. – Vilnius: Valstybės žinios, 1999, Nr. 41-1288;
10. Lietuvos Respublikos Biudžeto sandaros įstatymas // - Vilnius: Valstybės žinios, 1990, Nr. 24-596;
11. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2008 m. birželio 11 d. įsakymas „Dėl muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklių patvirtinimo“. – Vilnius: Valstybės žinios, 2008, Nr. 68-2617;
12. Lietuvos Respublikos Žemės ūkio ministro įsakymas „Dėl Nacionalinės mokėjimo agentūros prie Žemės ūkio ministerijos nuostatų“. – Vilnius: Valstybės žinios, 2003, Nr. 13-516;
13. Lietuvos Respublikos Žemės ūkio ministro įsakymas „Dėl Tiesioginių išmokų už žemės ūkio naudmenų ir pasėlių plotus administravimo bei kontrolės 2009 m. taisyklių patvirtinimo“. – Vilnius: Valstybės žinios, 2009, Nr. 34-1318;
14. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1122/2009;
15. 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) „Nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą“, Nr. 2913/92.



**Speciali literatūra:**

1. Medelienė A. Mokestinio ginčo pradžia: teorija ir praktika // Teisė: Mokslo darbai. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2007, Nr. 65, p. 94. – ISSN 1392-1274;
2. Andruškevičius A. Probleminiai administracinio teisinio reguliavimo dalyko klausimai // Teisė: mokslo darbai. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2002, Nr. 42, p. 11;
3. Vaišvila A. Žmogaus teisių realybė – teisinės valstybės esaties matas. Metodologiniai metmenys žmogaus teisių koncepcijai sukurti. Asmens konstitucinės teisės Lietuvoje. - Vilnius: Tarptautinės konferencijos medžiaga, 1996, p. 13-56;
4. Pierce R. J. et al. Administrative Law and Process // The legal nature of the administrative process: Beginning of the Administrative Law Process. – New York: Foundation Press, 1998, p. 31. - ISBN- 0-8827-968-0;
5. Cane P. An Introduction to Administrative Law. – Oxford: Clarendon Press, 1996, p. 337. -ISBN - 0-19-876465-0;
6. Andruškevičius A. Administracinė teisė: bendrieji teorijos klausimai, valdymo aktų institutas, ginčo santykių jurisprudenciniai aspektai. – Vilnius: VĮ Registrų centras, 2008, p. 50. - ISBN – 978-9955-30-029-8;
7. Šedbaras S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje: monografija. – Vilnius: Justitia, 2006, p. 66. - ISBN – 9955-616-23-7;
8. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. - Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. – ISBN - 9955-557-05-2;
9. Smalakenė E. Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė (rankraštis): daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). - Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2002;
10. Smalakenė E. Mokestinių ginčų proceso ribos ir vieta administraciniame procese. – Vilnius: Jurisprudencija, 2003, Nr. 39(31), p. 60–68.

**Teismų praktika:**

1. Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. Nutarimas „Dėl LR Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo LR Konstitucijai, LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir LR buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“. – Vilnius: Valstybės žinios, 2000, Nr. 23-585;
2. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. spalio 6 d. nutartis administracinėje byloje AS<sup>2</sup>-323-05;
3. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. balandžio 23 d. Nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>442</sup> - 170/2010.

4. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2009 m. balandžio 10 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-559-580/2009;

5. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. balandžio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>822</sup> - 588/2009.

**VAGK sprendimai:**

1. Vyriausiosios administracinių ginčų komisijos 2009 m. rugsėjo 15 d. sprendimas Nr. 2009/03-247;

2. Vyriausiosios administracinių ginčų komisijos 2010 m. vasario 12 d. sprendimas Nr. 2010/04-25;

3. Vyriausiosios administracinių ginčų komisijos 2010 m. vasario 2 d. sprendimas Nr. 2009/05-357;

4. Vyriausiosios administracinių ginčų komisijos 2009 m. lapkričio 30 d. sprendimas Nr. 2009/04-324.

## ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBA

Steponavičiūtė A. (2010) Mokestinių ginčų, dėl muitinės administruojamų mokesčių, teisinio reglamentavimo ypatumai/ Muitinės administravimo magistro baigiamasis darbas. Vadovas Lekt. L. Markevičienė, konsultantas doc. Dr. A. Jablonskis. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas.

### ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuoti mokestinio ginčo ir administracinio ginčo teisinio reglamentavimo ypatumai. Pirmoje darbo dalyje teoriniu aspektu buvo išnagrinėti administraciniai ir mokestiniai ginčai (pagrindinės sąvokos, procesai, ginčus nagrinėjančios institucijos ir pan.). Antroje darbo dalyje atlikta lyginamoji analizė. Mokestinių ginčų, dėl muitinės administruojamų mokesčių, teisinio reglamentavimo analizei atlikti buvo pasirinkta kita viešojo administravimo institucija - Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos, kurios struktūra ir atliekamos funkcijos labai artimos Muitinei. Pagrindinis darbo tikslas buvo išnagrinėti mokestinio ginčo ir administracinio ginčo procesą teoriniame ir praktiniame lygmenyse ir pagrįsti darbe iškelta hipotezę, kad administraciniams ginčams turi būti nustatyta privaloma ikiteisminė skundų nagrinėjimo procedūra, bei aiškiai išdėstyta apskundimo tvarka, kokia yra nustatyta mokestiniams ginčams dėl muitinės administruojamų mokesčių.

**Pagrindiniai žodžiai:** viešasis administravimas, skundas, administracinis ginčas, mokestinis ginčas, teisinis reguliavimas.

Steponaviciute A. (2010) Tax disputes, concerning taxes administered by the Customs, legal regulation / Master's work in Customs administration. Supervisor Lect. L. Markeviciene, consultant Assoc. dr. A. Jablonskis. Vilnius: University of Mykolas Romeris, Economics and Finance Faculty of Management.

### ANNOTATION

Master's work is to analyze the tax dispute and the legal regulation of administrative proceedings corp. In the first part of this work was to examine the theoretical aspects of administrative and tax disputes (basic concepts, processes, disputes and examining bodies, etc.). The second part of work is a comparative analysis. Tax disputes concerning taxes administered by customs, the legal framework for analysis has been chosen by another public authority - the National Paying Agency under the Ministry

of Agriculture, whose structure and functions performed by the customs are very similar. The main aim was to examine the administrative tax dispute and the dispute process of theoretical and practical levels, and based on the hypothesis that the administrative dispute shall be a mandatory pre-litigation procedure for handling complaints and appeals procedure set out clearly what are the tax disputes concerning taxes administered by customs.

**Key words:** public administration, complaint, an administrative dispute, the tax dispute, the legal regulation.

Steponavičiūtė A. (2010) Mokestinių ginčų, dėl muitinės administruojamų mokesčių, teisinio reglamentavimo ypatumai/ Muitinės administravimo magistro baigiamasis darbas. Vadovas Lekt. L. Markevičienė, konsultantas doc. Dr. A. Jablonskis. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas.

## SANTRAUKA

Darbas „Mokestinių ginčų, dėl muitinės administruojamų mokesčių, teisinio reglamentavimo ypatumai“ yra pirmas mokslinio pobūdžio darbas Tarptautinės prekybos ir muitų katedroje, pretenduojantis į detalesnę administracinės procedūros teisinio reglamentavimo problematikos ir ateities perspektyvų viešajame administravime analizę. Skundų nagrinėjimo funkcija nuo seno yra privaloma kiekvienam viešojo administravimo subjektui, tačiau nežiūrint į tai, ši sritis daugeliui įstaigų ir jų klientams tebėra *terra incognita*. Gausybė tarpinių institucijų sukurtų nagrinėti tokius ginčus, nepagrįstai ištesia bylos nagrinėjimo laiką, per kurį asmuo padavęs skundą patiria nuostolius, sugaišta daug laiko ir patiria daug sąnaudų nereikalingiems barjerams įveikti.

Be mokslinio naujumo ir aktualumo, kitas motyvas, paskatinęs gilintis į pasirinktą temą, yra jos praktinė nauda. Tema buvo formuluojama atsižvelgiant į autoriaus interesus, išskylančias problemas kasdieniniame darbe ir kitas aktualijas. Taip pat praktinė šio darbo nauda pasireiškia tuo, kad darbe pateikiamos ginčų teisinio reglamentavimo problemos, kurių viešojo administravimo srityje galima būtų išvengti. Šio darbo tyrimo objektas – tai mokestiniai ginčai dėl muitinės administruojamų mokesčių.

Pagrindinis šio darbo tikslas - išnagrinėti mokestinių ginčų dėl muitinės administruojamų mokesčių ir administracinių ginčų teisinio reglamentavimo ypatumus, ir pagrįsti *hipotezę*, jog visiems administraciniams ginčams turi būti nustatyta privaloma ikiteisminė skundų nagrinėjimo procedūra, bei aiškiai išdėstyta apskundimo tvarka, kokia yra nustatyta mokestiniams ginčams dėl muitinės administruojamų mokesčių. Kadangi nesant aiškių ginčo atribojimo kriterijų iškyla jų žinybingumo problema, o tai gali nepagrįstai užtęsti ginčų nagrinėjimo procesą.

Atlikti mokestinių ginčų dėl muitinės administruojamų mokesčių ir administracinių ginčų teisinio reglamentavimo analizę buvo pasirinkta Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos kaip viešoji institucija priimanti administracinius sprendimus bei nagrinėjanti administracinius ginčus.

Baigiamąjį darbą sudaro trys dalys: pirmosiose darbo dalyse teoriniu aspektu buvo išnagrinėtas administracinis ir mokestinis ginčai (pagrindinės sąvokos, procesai, ginčus nagrinėjančios institucijos ir pan.), trečiojoje – išnagrinėtas mokestinio ginčo ir administracinio ginčo procesas praktiniame

lygmenyje. Darbo pabaigoje pateiktos išvados ir pasiūlymai, kaip autoriaus nuomone, įstatymų leidėjui reikėtų tobulinti administracinių ginčų nagrinėjimo procesą, atsižvelgiant į mokestinių ginčų, dėl muitinės administruojamų mokesčių, teisinio reglamentavimo „gerąją“ praktiką.

Steponavičiute A. (2010) Tax disputes, concerning taxes administered by the Customs, legal regulation / Master's work in Customs administration. Supervisor Lect. L. Markevičiene, consultant Assoc. dr. A. Jablonskis. Vilnius: University of Mykolas Romeris, Economics and Finance Faculty of Management.

## SUMMARY

Master's work „Tax disputes, concerning taxes administered by the Customs, legal regulation“ is the first scientific work at the International Trade and Customs Department. Complaints handling function of the old is mandatory for every public administration, but in spite of the fact in many institutions and their customers are still *terra incognita*. A plethora of institutions created to examine disputes, makes a lot problems and therefore people spent a lot of time, spent a lot of money searching for the truth.

Abundance of intermediate institutions created to hear such disputes unnecessarily elongate the proceedings, the time within which a complaint with the losses and spend a lot of time and cost a lot of unnecessary barriers to overcome.

Without scientific novelty and relevance, another motive, to select this topic, its practical use. Theme was formulated according to the author's interests, the challenges they face everyday at work and other issues. The Practical benefits of this work are that the settlement of legal regulation of issues of public administration could be avoided. This work was the subject matter - a dispute concerning the tax administered by the Customs charges.

The main purpose of this work - to examine the legal regulation of tax disputes, concerning taxes administered by the Customs, and administrative disputes, and to base on the hypothesis that all administrative litigation at first must be dealt not at the Court, but at the non judicial institution.

To analyze tax and administrative disputes has been chosen the National Paying Agency under the Ministry of Agriculture - public administration institution, which makes administrative decisions, because its organization structure and functions very similar Customs.

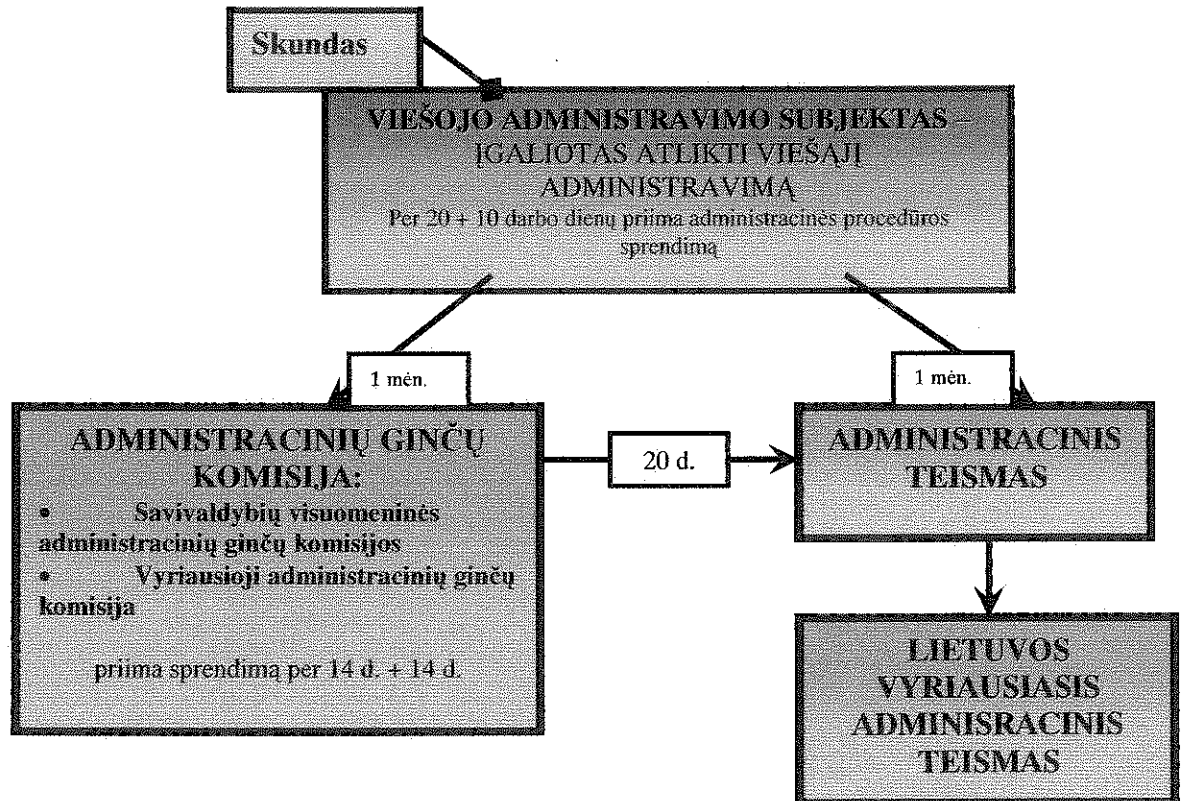
The final work consists of three parts: the first parts of the work was examined administrative and tax disputes theoretically (basic concepts, processes, disputes examining institutions..), the third part was devoted to examine the process of tax disputes and administrative disputes in practical level.

In conclusion was presented findings and proposals how to improve administrative litigation process, and to make it similar to the tax disputes process, because it is a good practice.

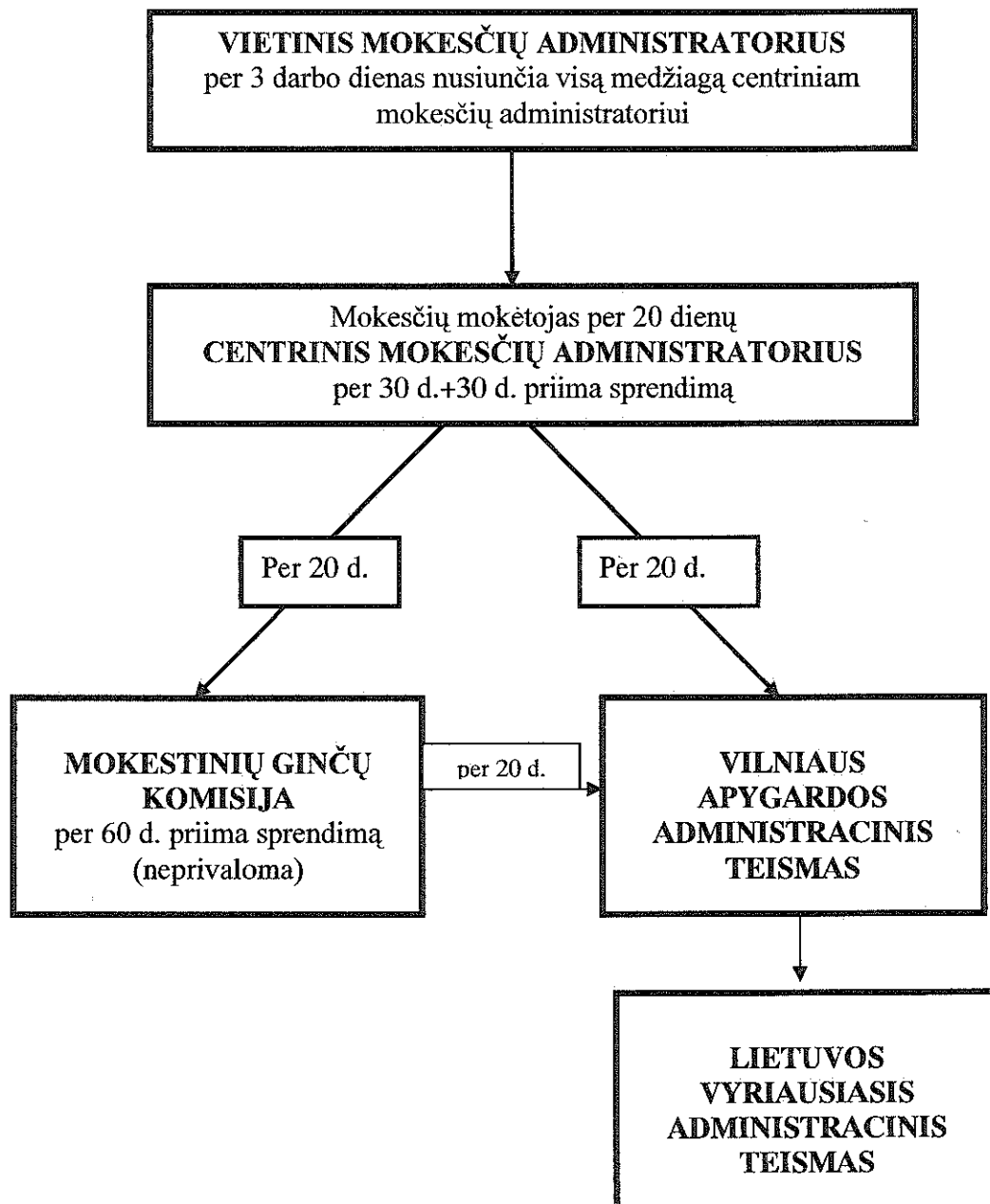
**PRIEDAI**



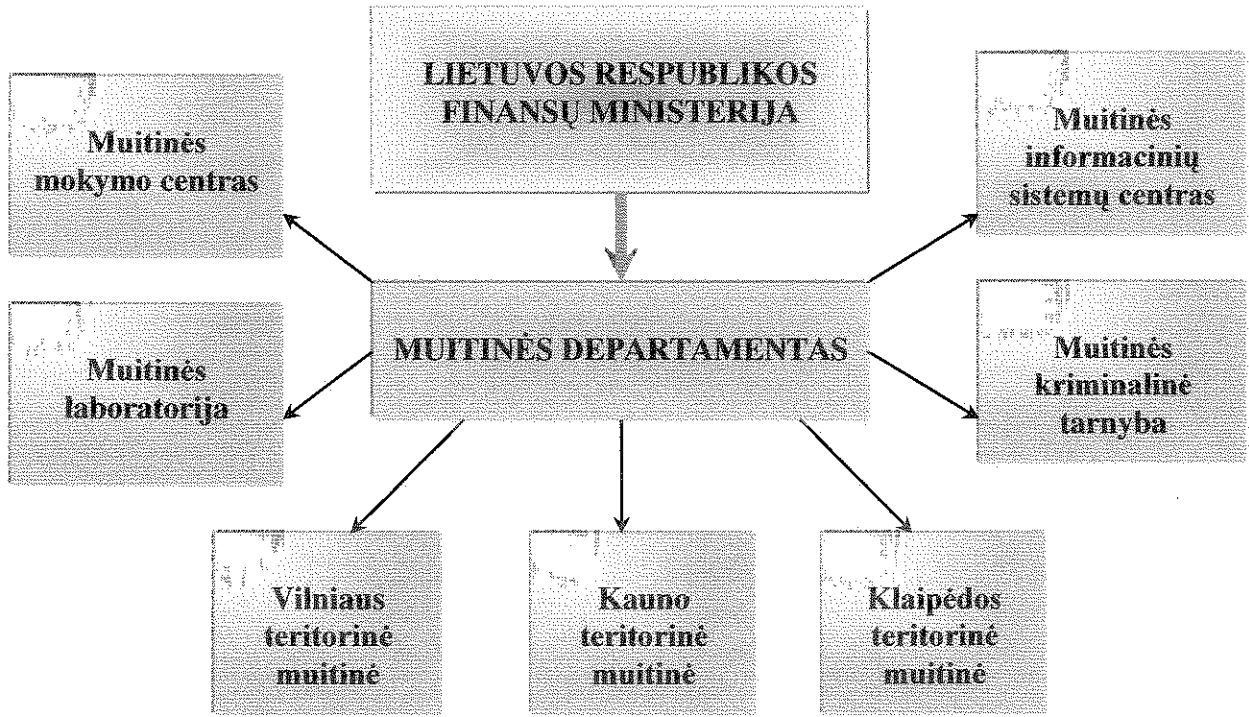
## ADMINISTRACINĖS PROCEDŪROS PROCESO SCHEMA



## MOKESTINIŲ GINČŲ PROCESO SCHEMA



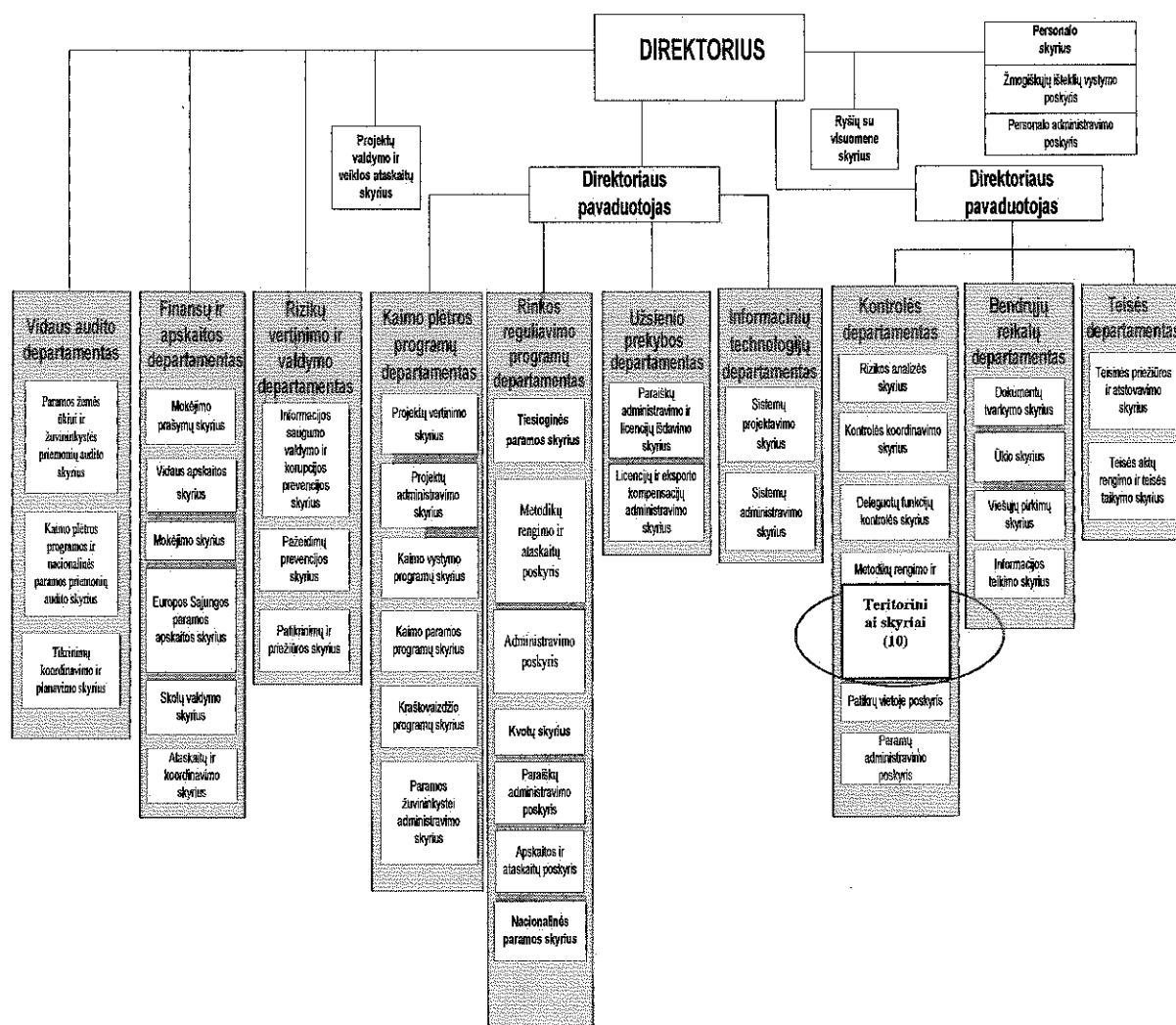
## LIETUVOS RESPUBLIKOS MUITINĖS SISTEMA



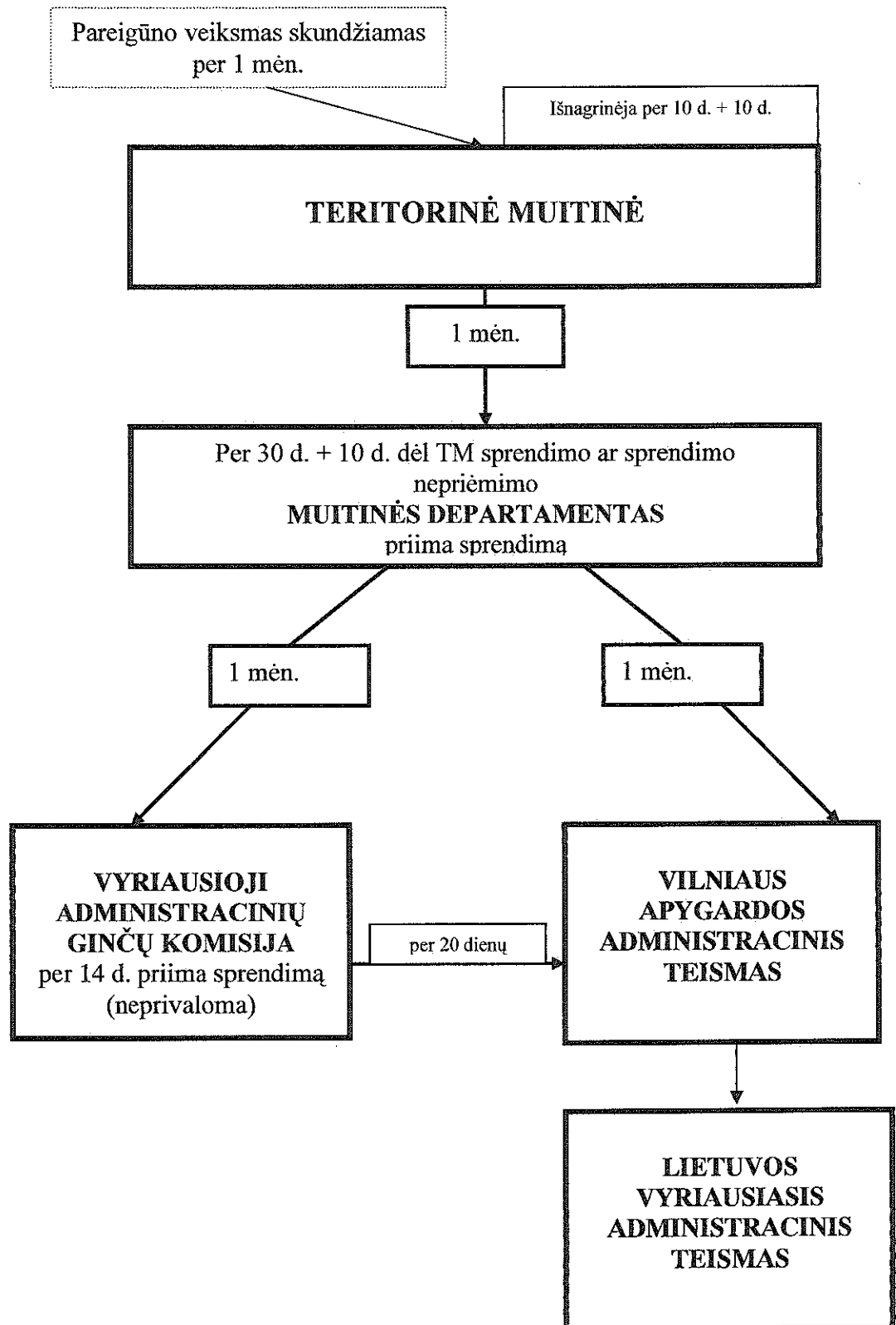
Aktuali redakcija nuo 2009 m. spalio 1 d.

PATVIRTINTA  
 Nacionalinės mokėjimo agentūros  
 prie Žemės ūkio ministerijos  
 direktoriaus 2007 m. liepos 27 d.  
 įsakymu Nr. BRI-412  
 (Nacionalinės mokėjimo agentūros  
 prie Žemės ūkio ministerijos  
 direktoriaus 2009 m. gegužės 26 d.  
 įsakymo Nr. BRI-381 redakcija)

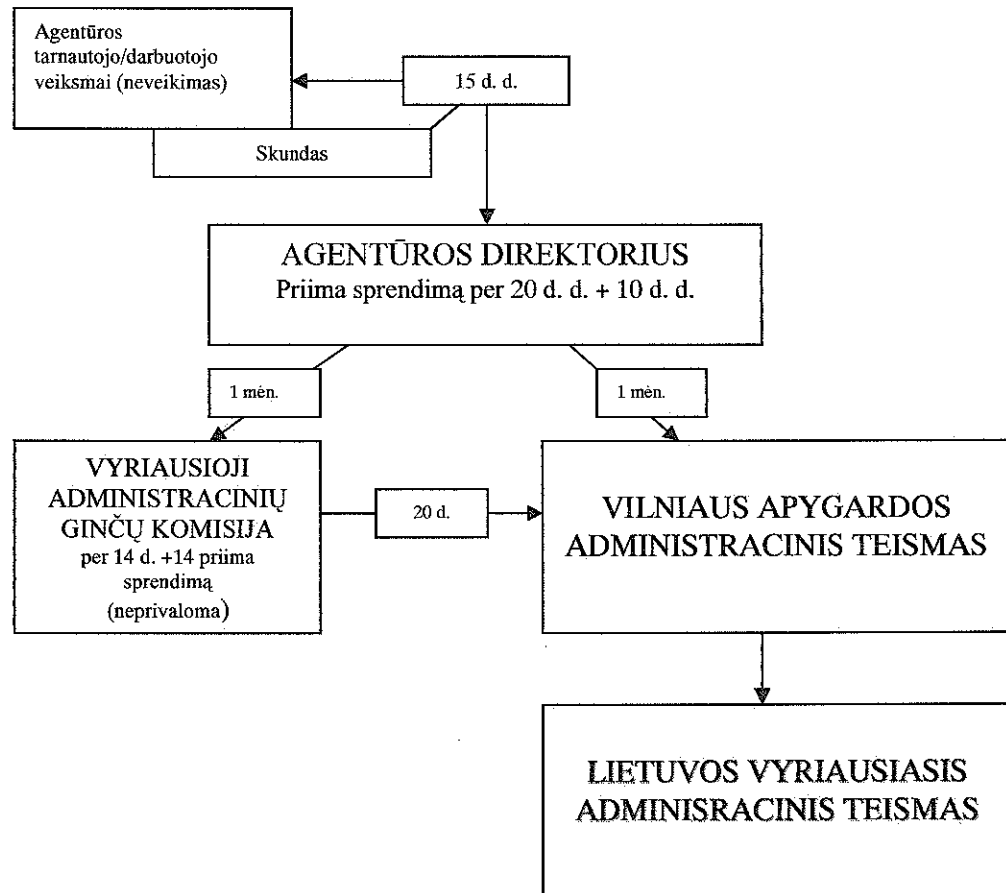
### NACIONALINĖS MOKĖJIMO AGENTŪROS PRIE ŽEMĖS ŪKIO MINISTERIJOS STRUKTŪRA



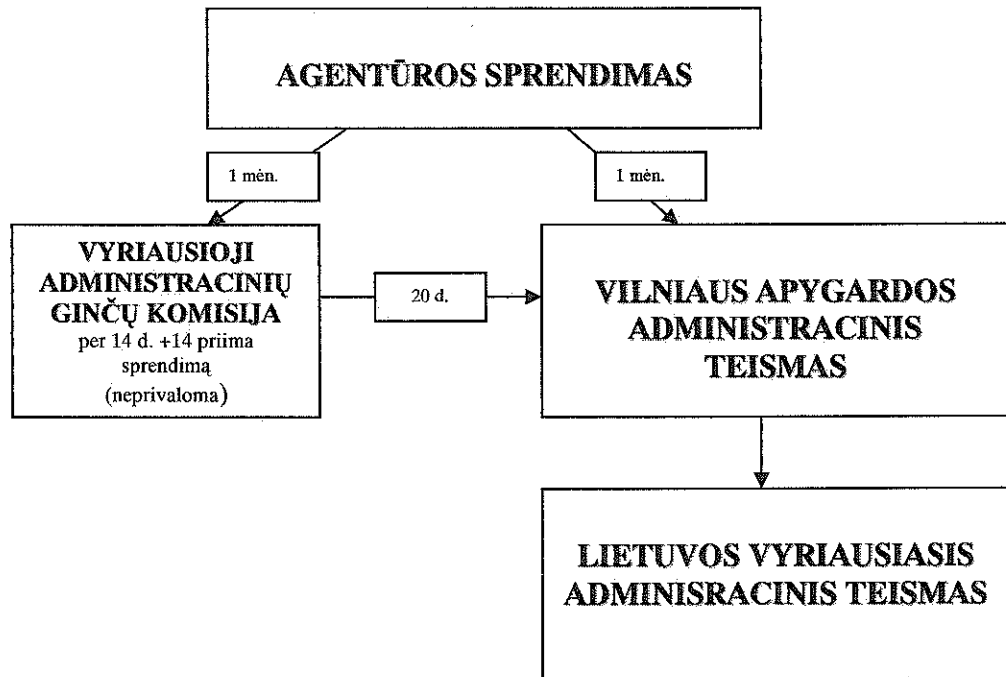
## MUITINĖS GINČŲ PROCESO SCHEMA



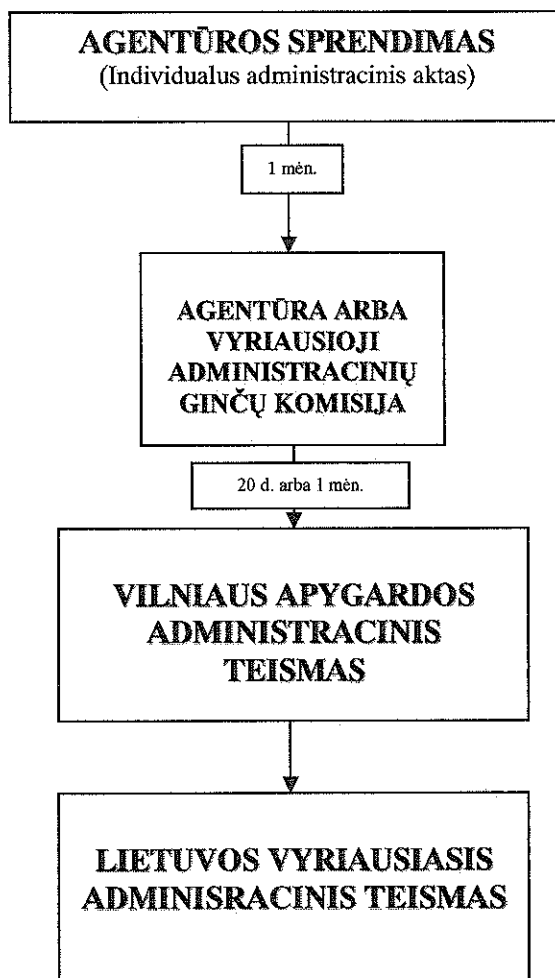
**AGENTŪROS ADMINISTRACINĖS PROCEDŪROS PROCESO SCHEMA KAI  
SKUNDŽIAMIS TARNAUTOJO/DARBUOTOJO VEIKSMAI**



**ADMINISTRACINĖS PROCEDŪROS PROCESO SCHEMA KAI SKUNDŽIAMAS  
AGENTŪROS SPRENDIMAS**



**AGENTŪROS ADMINISTRACINĖS PROCEDŪROS PROCESO SCHEMA JEI BŪTŲ  
PRIVALOMA IKITEISMINĖ GINČO NAGRINĖJIMO TVARKA**





**AGENTŪROS ADMINISTRACINĖS PROCEDŪROS PROCESO SCHEMA KAI  
NEPRIIMAMAS INDIVIDUALUS ADMINISTRACINIS AKTAS**

