

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
TEISĖS FAKULTETAS
ADMINISTRACINĖS TEISĖS IR PROCESO KATEDRA**

GIEDRĖ STONIENĖ
Teisės ir valdymo studijų programa 62601S104

**MOKESTINIŲ GINČŲ YPATUMAI ADMINISTRACINIO
PROCESO ERDVĖJE**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
Lekt. R. Kalašnykas

Konsultantas –
Dr. V. Šulija

VILNIUS, 2010

TURINYS

ĮVADAS	4
1. MOKESTINIS GINČAS KINTANT TEISINIAM REGULIAVIMUI	11
2. MOKESTINIAI GINČAI IR ADMINISTRACINIS PROCESAS	
2.1. Mokestinis ginčas kaip teisinis ir administracinis procesas	21
2.2. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas administraciniame procese	24
2.3. Privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka	30
2.3.1. Mokestinių ginčų nagrinėjimas centrinio mokesčio administratoriaus įstaigoje	33
2.3.2. Mokestinių ginčų nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje.....	40
2.4. Teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas	47
2.5. Mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso atnaujinimas	52
3. MOKESTINIŲ GINČŲ PROCESO VEIKSMINGUMO YPATUMAI	
3.1. Mokestinių ginčų proceso veiksmingumo tyrimo metodologija	56
3.2. Mokestinių ginčų proceso veiksmingumo tyrimo rezultatai	59
IŠVADOS	67
REKOMENDACIJOS	69
LITERATŪRA	72
ANOTACIJA LIETUVIŲ KALBA	75
ANOTACIJA ANGLŲ KALBA	76
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA	77
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA	79
PRIEDAI	81

SANTRUMPOS

Administracinių bylų teisenos įstatymas – ABTĮ
Centrinis mokesčių administratorius – CMA
Europos Sąjunga – ES
Europos Teisingumo Teismas – ETT
Lietuvos Respublikos Konstitucija – Konstitucija
Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas – LVAT
Mokesčių administravimo įstatymas – MAĮ
Mokesčių mokėtojai – MM
Mokestinių ginčų komisija – Komisija
Tarptautinis valiutos fondas – TVF
Vietos mokesčių administratorius – AVMI
(apskritis valstybinė mokesčių inspekcija)

IVADAS

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

Mokestinis ginčas yra reiškiny, kurį galima apibūdinti kaip tam tikrų mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus interesų susikirtimą. Visuomeninį teisinį elementą šis reiškiny įgauna tada, kai yra išreiškiamas įstatymais nustatyta forma. Mokestinis ginčas kaip ypatingas teisinis santykis formuojasi, kai nesutarimas perduodamas nagrinėti įgaliočiai institucijai nustatyta procesine tvarka.¹ Mokestiniai ginčai yra išsprauti į tam tikrus rėmus – iš vienos pusės juos varžo tai, jog jie prasideda tik po kreipimosi į atitinkamą valstybės įgaliočią instituciją su prašymu nagrinėti ginčą iš esmės, iš kitos pusės jų veikimo sferą riboja ir įstatymo nustatytos atitinkamos administracinio proceso procesinės ribos. Mokestiniai ginčai už administracinio proceso ribų negali egzistuoti, todėl ir pati mokestinio ginčo sąvoka neatsiejama nuo jo specifinio proceso, kurio metu būtent ir sprendžiami tokio pobūdžio ginčai.

Mokestinių ginčų procesas vertintinas kaip administracinio proceso atmaina. Mokestinių ginčų nagrinėjimą administraciniame procese galima skirti į dvi stadijas: ikiteisminę ir teisminę. Mokestiniam ginčams yra numatyta privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra (privaloma viena grandis). Administraciniame procese ikiteisminis mokestinis ginčas paprastai prasideda vietos mokesčių administratoriaus lygyje, kai patikrinimą atlieka vietos mokesčių administratorius, o mokėtojo skundą dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo privalomąja tvarka nagrinėja centrinis mokesčių administratorius, taip pat mokesčių mokėtojo pasirinkimu gali nagrinėti Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. Taip pat ikiteisminis mokestinis ginčas gali prasidėti ir centrinio mokesčių administratoriaus lygyje, kai mokesčių mokėtojo mokestinį patikrinimą atlieka centrinio mokesčių administratoriaus pareigūnai, mokesčių mokėtojo skundą dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl

¹ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius, 2003, P.103

patikrinimo akto tvirtinimo privalomą tvarka nagrinėja Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės.

Mokesčių administravimo įstatymo² (MAI) 159 straipsnis suteikia teisę mokėtoju pasirinkti po centrinio mokesčių administratoriaus, kaip ikiteisminį mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos, sprendimo kreiptis į Mokestinių ginčų komisiją arba iš karto pereiti į teisminę mokestinio ginčo stadiją, t. y. kreiptis teisminės gynybos.

Teisminė mokestinio ginčo stadija prasideda tuomet, kai mokėtojas, nesutinkantis su ikiteisminės mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos sprendimu dėl mokestinio ginčo (centrinio mokesčių administratoriaus ar Mokestinių ginčų komisijos), kreipiasi teisminės gynybos į teismą. Ši mokestinio ginčo stadija vyksta dviejose teisminių institucijų grandyse: Vilniaus apygardos administraciniame teisme ir Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme.

Temos aktualumas.

Praktikoje mokestiniai ginčai pasireiškia kaip tam tikra konkrečių subjektų veikla ir administraciniame procese turi būti analizuojama kaip dinamiškas procesas. Mokestinių ginčų procesas – sudėtinga ir kompleksinė struktūra, susidedanti iš kelių administracinio proceso vidinių dalių, šio proceso metu sąveikauja mokestinius ginčus nagrinėjantis pareigūnas ir mokesčių mokėtojas. Teisinėje literatūroje vyrauja nuomonė, kad procesas – tai ne šiaip sau bet kuri veikla, o išimtinai juridinė, tuo norint pabrėžti teisinę proceso prigimtį, jo teisinio reglamentavimo būtinumą. Požiūris į administracinį procesą priklauso nuo bendrojo teisinio proceso supratimo. Suprantant jį plačiąja prasme, bet kokia teisinė veikla gali būti atliekama tik procesine forma, kuri savo ruožtu reikalauja procesinių veiksnių fiksavimo atitinkamuose teisės aktuose, oficialiuose dokumentuose. Teisinis procesas siaurąja prasme suprantamas kaip išimtinai teisminis, bylų nagrinėjimo teisme procesas.

Lietuvoje kasmet kyla daug nesutarimų ir ginčų tarp mokesčius administruojančių pareigūnų ir mokesčių mokėtojų. Pasirinktos temos aktualumą lėmė mokestinių ginčų nagrinėjimo administraciniame procese mokslinių–teorinių pagrindų trūkumas, mokestinių ginčų Lietuvoje nagrinėjimo proceso tobulinimo perspektyvos ir galimybės, naujų mokestinių ginčų nagrinėjimo administraciniame procese reformos krypties parengimas bei teisinės bazės šioje srityje tobulinimas, taip pat ir mokestinių ginčų nagrinėjimo administraciniame proceso metu kylančių praktinių problemų sprendimų būdų pateikimo poreikis. Ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas administraciniame procese yra ypatinga privaloma procedūra, todėl šios temos nagrinėjimas ir geresnis suvokimas yra labai svarbus praktiniu aspektu.

² Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas, 2004 m. balandžio 13 d., Nr. IX-2112, Žinios, 2004, Nr. 63-2243

Mokestinių ginčų nagrinėjimo procese dažniausiai susiduriama su mokesčių mokėtojo piniginiiais interesais, šis administracinis procesas yra gana brangus tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui, procesas besikeičiant Mokesčių administravimo įstatymui taip pat keičiasi, todėl labai svarbu žinoti ne tik šio proceso pagrindines stadijas, bet ir detales, subtilybes, ypatumus administraciniame procese.

Šiuo darbu mėginama apibendrinti svarbesnes su mokestiniais ginčais susijusias teorines ir praktines problemas, išskylančias administracinio proceso metu, išskirtinių mokestinių ginčų nagrinėjimą, įvertinti teorinę, norminę literatūrą, ja remiantis suformuoti teorines, organizacines ir metodines prielaidas mokestinių ginčų nagrinėjimui, kiek tai susiję su administraciniu procesu, tobulinti. Darbe suformuluotos kai kurios praktinės rekomendacijos ir pasiūlymai dėl norminių aktų, reguliuojančių mokestinių ginčų procesą, jo pobūdį administraciniame procese ir jo dalyvių santykius, pateikiami norminio reglamentavimo variantai.

Tyrimo problema. Mokesčių mokėtojams aktyviai naudojantis savo teisėmis, kiekvienais metais vis didėja mokesčių mokėtojų skundų dėl mokesčių administratorių sprendimų. Norint pasinaudoti tinkama ir efektyvia teisine gynyba administracinio proceso metu, turi būti tinkamai suvokta mokestinio ginčo sąvoka, jos stadijos, jų esmė, veiksmai, kurie turi arba gali būti atliekami mokestinio ginčo šalių (mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo) kiekvienoje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje. Mokesčių administravimo įstatymo³ 144 straipsnis suteikia galimybę administracinio proceso metu skusti kiekvieną mokesčių administratoriaus veiksmą ar neveikimą, tačiau toli gražu ne kiekvieno veiksmo apskundimas sukelia mokestinį ginčą. Administraciniame procese dalyvaujančios šalies (dažniausiai mokesčių mokėtojų ar jų atstovų) nepakankamai gilus situacijos įvertinimas lemia tai, kad mokestinio ginčo procesas yra vilkinamas, tuo sukeliant pačiam mokesčių mokėtojui dar sunkesnes mokestines pasekmes, pvz., delspinigių skaičiavimą per visą mokestinio ginčo procesą.

Kita vertus, Lietuvoje įkurtos ne tik bendrojo pobūdžio administracinių ginčų nagrinėjimo institucijos, bet taip pat veikia ir specializuotos, kai kurių autorių teigimu, turinčios atributinę kompetenciją, institucijos. Dabartinė teisinė reglamentacija mokestinius ginčus išskiria kaip atskirą administracinių ginčų rūšį, kuriuos išankstine ne teismo tvarka nagrinėja centrinis mokesčių administratorius ir, neprivalomai, Mokestinių ginčų komisija. Šios institucijos, atlikdamos tas pačias funkcijas, dubliuoja viena kitos veiklą, nes esamas teisinis

³ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas, 2004 m. balandžio 13 d., Nr. IX-2112, Žinios, 2004, Nr. 63-2243

reglamentavimas – MAĮ⁴ 147 str. – leidžia mokestinius ginčus nagrinėti išankstine ne teismo tvarka du kartus, kas ilgina patį administracinį procesą nagrinėjant mokestinius ginčus.

Mokslinis naujumas ir praktinis reikšmingumas. Mokestiniai ginčai gana plačiai išanalizuoti per finansų teisės prizmę, o jų vieta administraciniame procese nėra labai išsamiai nagrinėta. Mokestiniai ginčai yra specifinė administracinių ginčų rūšis, kurių nagrinėjimui nepriklausomoje institucijoje išankstine ne teismo tvarka būtina sukurti aiškia, skaidrią ir efektyvią, mažiau valstybės biudžeto lėšų reikalaujančią tvarką, administracinio proceso pakeitimus, kiek jie būtų susiję su mokestinių ginčų efektyviu nagrinėjimu. Panaikinus dabar esantį funkcijų dubliavimą sprendžiant šiuos ginčus keliose institucijose, sutrumpinant mokestinių ginčų nagrinėjimo iki teismo trukmę, pagerėtų mokesčių mokėtojų galimybės operatyviau ginti savo pažeistas teises ginčiuose su mokesčių administratoriumi.

Rašant šį magistro baigiamąjį darbą buvo panaudoti Lietuvos mokslininkų darbai, kuriuose įvairiais aspektais yra analizuojamos mokestinių ginčų sąvokos, mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso, mokestinių ginčų vietos administraciniame procese, mokestinių ginčų teisenos, mokestinių ginčų proceso dalyvių statuso, skundo padavimo ir įrodinėjimo problemos. Anksčiau atskirus šios temos klausimus nagrinėjo: S. Šedbaras⁵ – mokestinių ginčų procesą kaip bendrojo administracinio proceso dalį, straipsniuose ir monografijose – A. Medelienė⁶, V. Vasiliauskas⁷, E. Buškevičiūtė⁸, Majauskas P.⁹, A. Marcijonas¹⁰, V. Meidūnas¹¹, M. Palijanskas¹², A. Paulauskas¹³, J. Paužaitė-Kulvinskienė¹⁴, B. Pranevičienė¹⁵, P. Puzinauskas¹⁶, J. Rėksnys¹⁷, B. Sudavičius¹⁸, R. Stravinskaitė¹⁹, kiek plačiau ir išsamiau

⁴ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas, 2004 m. balandžio 13 d., Nr. IX-2112, Žinios, 2004, Nr. 63-2243

⁵ Šedbaras S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje. – Vilnius: Justicija, 2006.

⁶ Medelienė A. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste. Teisė. – Vilnius, 2009, Nr. 72.

⁷ Vasiliauskas V. Daugiau aiškumo mokestiniuose ginčiuose // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – Vilnius, 2002, Nr. 1.

⁸ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas. Technologija, 2005.

⁹ Majauskas P. Mokesčių administravimo naujovės // Juristas. Nr. 3, 2004.

¹⁰ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė: mokomoji priemonė. – Vilnius, 2003.

¹¹ Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. – Vilnius, 2001.

¹² Palijanskas M. Mokesčių administravimo įstatymo naujovės palengvins mokesčių mokėtojų dalį // Apskaitos ir mokesčių apžvalga., 2001m. spalio, Nr.10.

¹³ Paulauskas A. Mokestinio patikrinimo problemos. Teisė. Mokslo darbai. – Vilnius. 2005, Nr. 55.

¹⁴ Paužaitė-Kulvinskienė J. Administracinė justicija: teorija ir praktika // Justicija, 2005.

¹⁵ Pranevičienė B. Kvaziteismai administracijos kontrolės sistemoje. – Vilnius, 2003.

¹⁶ Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. – Vilnius, 2001.

¹⁷ Rėksnys J. Tiesa gimsta ginče? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 9.

¹⁸ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė: mokomoji priemonė. – Vilnius, 2003.

¹⁹ Stravinskaitė R. Mokestiniai ginčai pagal naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – Vilnius, 2004, Nr. 12.

teisinius mokestinių ginčų aspektus savo daktaro disertacijose ir straipsniuose išanalizavo E. Smalakienė²⁰, A. Medelienė²¹.

Lietuvos Respublikos teisės aktai pakankamai detalai reglamentuoja ir mokestinių ginčų sampratą, ir mokestinius ginčus kaip teisinį procesą ir kaip administracinį procesą. Siekiant visapusiškai ir išsamiai išnagrinėti klausimus, susijusius su mokestinių ginčų ypatumais administraciniame procese, darbe nagrinėjant teisės aktus ir teisinę literatūrą analizuojama mokestinių ginčų samprata ir mokestinių ginčų teisinio reguliavimo raida Lietuvos Respublikos įstatymuose, praktinio taikymo ir interpretavimo problemos: ginčų dalyvių statusas, jų pareigos ir teisės mokestinių ginčų nagrinėjimo procese bei ginčų priskyrimo prie mokestinių ginčų problema, taip pat nagrinėjamos teisės taikymo problemos pateikiant pasiūlymus įstatyminei bazei patobulinti.

Magistro baigiamojo darbo **tyrimo objektas** – mokestinių ginčų nagrinėjimo teisinis reguliavimas, ypatumai administraciniame procese, teoriniai ir praktiniai aspektai. Mokestiniai ginčai – viena iš mokesčių administravimo įgyvendinimo formų, vykdomosios–tvarkomosios veiklos rūšis, realizuojama per administracines procedūras. Mokestiniai ginčai, kaip teisinis procesas – tai sąmoninga ir tikslinga veikla administraciniame procese, 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 teisės aktuose. Administracinis procesas reiškia įvairių rūšių procesinių veiksmų visumą, nustatančių individualių bylų, kylančių valstybinio valdymo srityje, nagrinėjimo tvarką. Kiekvieną procesą sudaro keturių lygių struktūra: veiksmai, etapai, stadijos, bendrasis procesas.

Tyrimo dalykas. Mokestinių ginčų vieta administraciniame procese, analizuojant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą, Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymą, kitus teisės aktus, ikiteisminę mokestinių ginčų medžiagą ir teismų praktiką.

Tyrimų tikslas. Pateikti mokestinių ginčų proceso teisinę analizę atskleidžiant mokestinių ginčų sąvoką, procesą atskirose mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijose, jo efektyvumą bei detalai išanalizuojant procesą reglamentuojančius teisės aktus, atskleisti šio administracinio proceso privalumus ir trūkumus, įvertinti Lietuvos Respublikos teisinę bazę per mokestinių ginčų nagrinėjimo prizmę, teismų praktiką, mokslines publikacijas, išnagrinėti

²⁰ Smalakienė E. Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė. Daktaro disertacija. Lietuvos teisės universitetas. – Vilnius, 2002.

²¹ Medelienė A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Lietuvos universitetas. – Vilnius, 2005.

ir mokestinių ginčų nagrinėjimo esmę bei jos teisinio reguliavimo būtinumą, nes procedūra turi būti vykdoma teisingai, efektyviai ir skaidriai, pateikti galimas reformos nuostatas.

Tyrimo uždaviniai:

1. Įvertinti mokestinių ginčų ypatumus kintant teisiniam reguliavimui, nustatyti mokestinių ginčų proceso vietą administraciniame procese.
2. Susipažinti su konkrečiais įstatymo numatytais mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso etapais, išanalizuoti kiekvieno jų ypatumus administraciniame procese.
3. Pagrįsti sudėtingą mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą ir ikiteisminio mokestinių ginčų proceso neefektyvumą, nustatyti to priežastis.
4. Nustatyti pagrindinius mokestinių ginčų procesą reglamentuojančių norminių aktų prieštaravimus; išanalizuoti mokestinių ginčų proceso teisinio reglamentavimo trūkumus, netobulumą, pateikti pasiūlymus, kaip juos šalinti.

Hipotezės iškėlimas. Mokesčių administravimo sferoje teisės aktai suponuoja sudėtingą mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, kuris paskatina ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo neefektyvumą.

Tyrimo metodai. Magistro baigiamajame darbe naudotasi įvairiais teoriniais tyrimo metodais kaip tyrimo objekto pažinimo būdais, siekiant visapusiškai išanalizuoti tiriamus reiškinius, pasiekti planingą mokslinį pažinimą bei nustatyti tiesą.

Sisteminės analizės – šis metodas buvo panaudotas siekiant atskleisti atskirų teisės normų, teisių ir pareigų, principų vietą ir tarpusavio santykį mokestinių ginčų teisinio reglamentavimo sistemoje;

lyginamuoju istoriniu – šis metodas buvo panaudotas sekant mokestinių ginčų reglamentavimo kaitą keičiantis Mokesčių administravimo įstatymui ir Administracinių bylų teisenos įstatymui, kitiems teisės aktams;

lyginamuoju – šis metodas buvo panaudotas siekiant nustatyti Lietuvos teisinio reglamentavimo privalumus ir trūkumus lyginant su TVF rekomenduojamu teisiniu reglamentavimu;

empiriniais tyrimo metodais – teisinių dokumentų analizės metodas taikytas nagrinėjant ir analizuojant Lietuvos Respublikos, Europos Sąjungos, tarptautinės teisės šaltinius;

siekiant išsiaiškinti ir išanalizuoti mokestinių ginčų ypatumus administraciniame procese buvo atlikta respondentų apklausa naudojant anketas;

profesiniu–praktiniu – dalyvaujant Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos rengiamuose seminaruose, posėdžiuose mokestinių ginčų nagrinėjimo klausimais;

loginis ir apibendrinimo metodai pasitelkti apibendrinti analizuotai teorinei ir praktinei mokslinio tyrimo medžiagai bei išvadoms ir rekomendacijoms formuluoti. Apibendrinimų ir išvadų teisingumui ir patikimumui didelę reikšmę turėjo kompleksinis šių metodų taikymas.

Tyrimo šaltiniai. Mokestinių ginčų nagrinėjimo ypatumus administracinio proceso erdvėje galime priskirti ir finansų teisės, ir administracinio proceso teisės kategorijoms, todėl pagrindiniai šio darbo tyrimo šaltiniai yra teisės normos, t. y. Lietuvos Respublikos įstatymai (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas; Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas ir kt.), Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimai, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymai, atitinkamų tarptautinių teisės aktų nuostatos ir kiti teisės aktai, kurie reglamentuoja ar nustato tam tikrus reikalavimus mokestinių ginčų nagrinėjimui ir jų galimybes.

Darbo struktūra. Darbas susideda iš įvado, trijų dalių ir išvadų, bei rekomendacijų.

Pirmoje dalyje analizuojamos pagrindinės darbe naudojamos teorinės sąvokos, atskleidžiama jų tarpusavio priklausomybė, analizuojamos ir apibendrinamos įvairių mokslininkų nuomonės, išanalizuojama reglamentavimo kaita.

Antroje dalyje apžvelgiami konkretūs įstatymo numatyti mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso etapai, paanalizuoti kiekvieno jų ypatumai administraciniame procese.

Trečioje dalyje tyrimo būdu atskleidžiamas mokestinių ginčų proceso neefektyvumas, nustatomos to priežastys, aptariamas ir detalizuojamas tyrimo objektas

Siekiami nustatyti reglamentavimo trūkumus, kurie sudaro prielaidas neefektyviam mokestinių ginčų nagrinėjimui, ir pateikti pasiūlymus dėl trūkumų šalinimo. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados ir rekomendacijos.

1. MOKESTINIS GINČAS KINTANT TEISINIAM REGLAMENTAVIMUI

Mokestiniai ginčai – savarankiškas ginčų porūšis administraciniame procese, kuriam įstatymai nustato specifinę nagrinėjimo tvarką, kuri tokia ir yra nustatyta dėl mokestinių teisinių santykių savitumo ir sudėtingumo. Mokestinio ginčo sąvoka neatsiejama nuo specifinio administracinio proceso, kurio metu ir sprendžiami tokio pobūdžio ginčai. Iš to kyla pačios mokestinio ginčo sąvokos svarba – teisingai identifikavus ginčą tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus kaip mokestinį, administraciniame procese apsprendžiamas ir mokesčio mokėtojo teisių gynimo mechanizmas.

Dėl šių priežasčių mokestinių ginčų sąvoka nuolat kinta, o ši kaita ir lemia mokestinių teisinių santykių netobulumą ir painumą. Kadangi šiuo metu įstatymais patvirtintą mokestinių ginčų sąvoką praktikoje taiko ir savaip interpretuoja ne viena institucija, nors yra išsamus šios sąvokos išaiškinimas, tačiau praktikoje kyla neaiškumų ir sunkumų. A. Medelienė pažymėjo, kad „atribojant mokestinius ginčus nuo kitų panašių ginčų svarbų vaidmenį atlieka Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, tačiau ji fragmentinė, t. y. tam tikro ginčo priskyrimo mokestinių ginčų kategorijai klausimą teismas sprendžia siedamas su konkrečia situacija, tačiau išsamaus ir apibendrinto išaiškinimo konkrečioje byloje dėl mokestinio ginčo sąvokos nėra pateikęs. Be to, mokestinio ginčo sąvoka, gaila, tiesiogiai priklausoma nuo įstatymo nuostatų, kurių kaita lemia ir tam tikrų ginčų tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo priskyrimo mokestiniams ginčams klausimą. Tokia situacija klostosi dėl to, kad įstatyminė mokestinio ginčo sąvoka lemia atitinkamos praktikos formavimąsi, tačiau didžiausias jos trūkumas yra tas, kad pačios sąvokos formavimas nėra paremtas teisės teorijos teiginiais.“²²

Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos 1990 m. birželio 26 d. priimto Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymo²³ 6 straipsnyje buvo numatyta, kad *juridinių ir fizinių asmenų pretenzijas dėl valstybinės mokesčių inspekcijos darbuotojų veiksmų sprendžia inspekcijos viršininkas arba jo pavaduotojas, o dėl pastarųjų pareigūnų veiksmų – Lietuvos Respublikos finansų ministerija*. Pareiškėjas, nesutinkantis su Lietuvos Respublikos finansų ministerijos sprendimu, turi teisę per 10 dienų, gavus sprendimą, kreiptis į teismą. Šiame įstatyme nebuvo išskiriami administraciniai, mokestiniai ginčai ar tarnybiniai

²² Medelienė A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. – Vilnius. 2005, P. 15

²³ Valstybės žinios. 1990, Nr. 19-493

pažeidimai, kadangi jame buvo kalbama apie visus ginčus, kilusius dėl mokesčių inspekcijos pareigūnų veiksmų, pažeidusių įstatymus ar fizinių, juridinių asmenų teises. Nors ir abstrakčiai, tačiau šioje teisės normoje pirmą kartą nepriklausomoje Lietuvoje buvo pradėta kalbėti apie ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus. Taigi, minėtoje teisės normoje įtvirtintą mokesčio mokėtojo teisę apskusti jam nepalankų sprendimą galime laikyti pirmąja mokestinių ginčų, tokių kaip jie suprantami šiuo metu, užuomina.

1995 m. birželio 28 d. (įsigaliojo 1995 m. liepos 26 d. ir galiojo iki 2004 m. balandžio 30 d.) priimtu Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu²⁴ Lietuvoje buvo sukurta mokesčių administravimo sistema. Mokesčių administravimo įstatymo paskirtis – nustatyti pagrindines sąvokas ir taisykles, mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų teises ir pareigas, mokesčių apskaičiavimo ir išieškojimo tvarką bei mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką. MAĮ X skyrius „Mokestiniai ginčai ir bylinėjimasis“ nustatė ikiteisminę mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką (54 straipsnio 2 dalis: *mokestinius ginčus nagrinėja vietos mokesčio administratorius, centrinis mokesčio administratorius ir teismas, žr. 1 priedą*), o teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas reglamentuojamas Administracinių bylų teisenos įstatymu.

Pirmą kartą mokestinių ginčų sąvoka buvo įtvirtinta 1999 m. sausio 14 d. priimtame Administracinių bylų teisenos įstatyme²⁵, kurio 2 straipsnio 18 dalyje – *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*. Vadovaujantis tokiu apibrėžimu mokestiniais ginčams buvo galima priskirti kone kiekvieną ginčą, kylantį tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus – dėl mokesčių apskaičiavimo, dėl mokesčių administratoriaus veiksmų ar neveikimo, taip pat ir mokesčio išieškojimo proceso metu kylantys ginčai. Kadangi taip apibrėžta mokestinio ginčo sąvoka buvo gerokai per plati (nuo 2001 m. sausio 1 d. įsigaliojusio Administracinių bylų teisenos įstatymo naujoje redakcijoje²⁶ mokestinių ginčų sąvoka kiek susiaurinama – *ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio apskaičiavimo ar sumokėjimo, taip pat dėl mokesčių nepriemokų ar permokų*), todėl mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos susidurdavo su dažnomis problemomis nagrinėjant kai kurių kategorijų ginčus. Taigi mokestinių ginčų sąvokos įtvirtinimas tik Administracinių bylų teisenos įstatyme nebuvo iš esmės teisingas, o atsižvelgus į tai, kad

²⁴ Valstybės žinios. 1995, Nr. 61-1525

²⁵ Valstybės žinios. 1999, Nr. 13-308

²⁶ Valstybės žinios. 2000, Nr. 85-2566

mokestiniai ginčai yra savarankiška ginčų rūšis, atsirado būtinybė jų nagrinėjimo tvarką nustatyti Mokesčių administravimo įstatyme, kuris ir reglamentuoja mokestinių ginčų nagrinėjimą. Dėl tikslios mokestinio ginčo sąvokos nebuvimo Mokesčių administravimo įstatyme kildavo problemų, kuriomis gana dažnai mėgindavo pasinaudoti piktnaudžiaujantys mokesčių mokėtojai, kai pagal tuo metu galiojusio MAĮ 55 str. 3 dalies ir 56 str. 5 dalies nuostatas skundo padavimo vietas, vėliau centriniam mokesčių administratoriui sustabdydavo skundžiamo sprendimo ar jo dalies dėl mokesčių, baudų, delspinigių išieškojimą, o pagal to paties įstatymo 57 str. 4 dalį skundo padavimas Mokestinių ginčų komisijai, o vėliau – teismui, sustabdydavo skundžiamų baudų ir delspinigių išieškojimą. Todėl dažnai ginčas dėl patikrinimo akte apskaičiuotų sumų pagrįstumo jau būdavo pasibaigęs, o mokesčių administratorius įgydavo teisę ne ginčo tvarka išieškoti sumas pagal patvirtinimo aktą, tuo tarpu piktnaudžiaujantys mokesčių mokėtojai, vengdami galimų išieškojimų ir mėgindami atidėti jų vykdymą, skūsdavo atliekamus išieškojimo veiksmus, iš naujo naudodamiesi ikiteismine mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka.

Tiksliai apibrėžti vieną administracinių ginčų rūšių, kuriai privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka, norėta jau gana seniai, nes dėl anksčiau galiojusio neapibrėžtumo ir neaiškumo, ką laikyti mokestiniu ginču, į keblią situaciją patekdavo ne tik mokesčių mokėtojas, bet ir mokesčių administratorius. Tikslios mokestinio ginčo sąvokos atsiradimas lemia tai, kad nuo 2001 m. rugsėjo 1 d. visi ginčai, susiję su mokesčių administratoriaus ar jo pareigūno veiksmais, buvo išskiriami į dvi pagrindines grupes: mokestiniai ginčai, kuriems administraciniame procese turi būti taikoma privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka ir visi kiti ginčai dėl mokesčių administratoriaus ar jo pareigūno veiksmų ar neveikimo, kuriems netaikoma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka. 2001 m. birželio 26 d. buvo priimtas Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas²⁷, kuris iš esmės pakeitė tam tikras mokestines teises procedūras, mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką, įvedė keletą naujų sąvokų. Taigi, mokestinių ginčų sąvoka Mokesčių administravimo įstatyme gana tiksliai buvo apibrėžta tik 2001 m. rugsėjo 1 d., kai įsigaliojo Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas²⁸. Jame mokestiniai ginčai apibrėžiami kaip *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) grąžinimo (įskaitymo)*. Taigi, buvo tiksliau apibrėžta ir susiaurinta mokestinio ginčo sąvoka (iki šio pakeitimo beveik kiekvienam ginčui tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus

²⁷ Valstybės žinios. 2001, Nr. 62-2211

²⁸ Ten pat.

turėjo būti taikoma privaloma ikiteisminė mokesčių ginčų nagrinėjimo tvarka), be to, buvo numatyti pakeitimai dėl skundo turinio reikalavimų, atsisakyta vietinio mokesčių administratoriaus, kaip mokesčių ginčų nagrinėjimo institucijos (pakeisto 54 straipsnio 2 d.: *mokesčius ginčus nagrinėja centrinis mokesčio administratorius, Mokesčių ginčų komisija ir teismas, žr. 2 priedą*), tokiu būdu mokesčių ginčų nagrinėjimo procesą supaprastinant bei garantuojant operatyvesnę ir objektyvesnę ginčo tyrimą, tačiau 1998 m. buvo įsteigta Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės²⁹ kaip viešasis juridinis asmuo, ikiteisminė mokesčius ginčus nagrinėjanti institucija, kurios tikslas – objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą.

Tokia pati, suvienodinta su Mokesčių administravimo įstatymo³⁰ pateikta, mokesčių ginčų sąvoka jau apibrėžiama ir pakeisto Administracinių bylų teisenos įstatymo³¹, įsigaliojusio nuo 2001 m. rugsėjo 1 d., 2 straipsnio 18 punkte, o 26 straipsnio 3 dalyje numatoma – *mokesčių administravimo subjektų sprendimai ar veiksmai (neveikimas) mokesčių, kitų privalomų mokėjimų klausimais, išskyrus mokesčius ginčus, skundžiami šiame įstatyme nustatyta tvarka. Mokesčių ginčų būtina išankstinę nagrinėjimą ne teismo tvarka nustato mokesčių įstatymai. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2004 m. vasario 25 d. byloje Nr. A7-60-2004 pažymėjo, kad „ginčo priskirtinumas mokesčiams yra faktas, apibrėžiamas mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje įtvirtintoje mokesčių ginčų sąvokoje – ar tai ginčas tarp mokesčių mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčių administratoriaus ir jo pareigūno dėl mokesčių mokėtojo (ar mokesčių išskaičiuojančio asmens) patikrinimo akto. Ginčo pobūdį ir jam taikomą nagrinėjimo tvarką lemia ne centrinio, o vietinio mokesčių administratoriaus sprendimas, t. y. vietiniam mokesčių administratoriui priėmus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, nepriklausomai nuo sprendimo turinio, ginčui nagrinėti taikoma privaloma išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka.“³²*

Nuo 2001 m. rugsėjo 1 d. vietos mokesčių administratorius nėra mokesčius ginčus nagrinėjanti institucija, o institucija, priimanti galutinį sprendimą dėl atlikto patikrinimo įforminimo.

Mokesčių administravimo įstatymo 54 straipsnio trečiojoje dalyje nustatyta, kad kiti ginčai tarp mokesčio mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno, kurie įstatymo nepriskiriami prie mokesčių ginčų, nagrinėjami Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka – jiems neprivalomas ikiteisminis

²⁹ Valstybės žinios, 1998, Nr. 108-2967

³⁰ Valstybės žinios. 2001, Nr. 62-2211

³¹ Valstybės žinios. 2001, Nr. 62-2219

³² Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. Administracinių teismų praktika. Nr. 5

nagrinėjimas centriniame mokesčio administraciniame teisme ir Mokestinių ginčų komisijoje, tokie ginčai nagrinėjami administraciniuose teismuose pagal Administracinių bylų teisenos įstatyme nustatytas taisykles. Tokia tvarka, anot daugelio mokesčių teisės specialistų,³³ leidžia greičiau išnagrinėti ginčus, kurie nėra susiję su mokestiniais dalykais (be to, nuima papildomą krūvį nuo centrinio mokesčių administratoriaus ir Mokestinių ginčų komisijos), decentralizuoti tokių ginčų nagrinėjimą tolygiai paskirstant juos tarp Vilniaus apygardos administracinio teismo ir kitų apygardų administracinių teismų. Iki šiol visos tokios bylos buvo nagrinėjamos Vilniaus apygardos administraciniame teisme. Kadangi tokie ginčai nėra susiję su mokestiniais dalykais, taikyti jiems ikiteisminę ginčų nagrinėjimo procedūrą nėra prasmės.

Vertinant teisinio reglamentavimo pokyčius, negalima nepaminti ir to, kad pagal iki 2001 m. rugpjūčio 31 d. galiojusią tvarką centrinis mokesčių administratorius neturėjo teisės apskritai skusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimo. Nors teisės centriniam mokesčių administratoriui suteikimas savaime ir nelaikytinas pozityviu pokyčiu, tačiau turint omenyje, kad toji centrinio mokesčio administratoriaus teisė yra ribojama, t. y. centrinis mokesčio administratorius turi teisę apskusti teismui Mokestinių ginčų komisijos sprendimą tik tuo atveju, jei centrinis mokesčio administratorius ir Mokestinių ginčų komisija sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu) skirtingai interpretavo įstatymo ar kito teisės akto nuostatas, tokie teisinio reglamentavimo pasikeitimai nelaikytini neteisingai apsunkinančiais mokesčių mokėtojų teisių gynimą. Mokesčių administravimo įstatymo 54 straipsnio 5 dalis buvo papildyta nauja nuostata, kad *neaiškumai, kylantys dėl mokesčių teisės aktų turinio, turi būti aiškinami mokesčių mokėtojų naudai*. Ši nuostata buvo įtvirtinta šalia kitos nuostatos, kad *mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas turi stengtis pasiekti tarpusavio supratimą*. Tačiau šios normos taikymo apimtis iš esmės buvo labai siaura – ji gali būti taikoma tik mokestinių ginčų procedūros administraciniame procese metu, o tai jau ir nulemia nereikalingų mokestinių ginčų kilimą, nes patikrinimo metu praktiškai neįmanoma šios nuostatos taikyti. Todėl atsirado poreikis, kad ši nuostata apimtų visas galimas mokestines procedūras, šios normos taikymo apimtis turėtų išsiplėsti.

2002 m. gruodžio 5 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 7, 14, 16, 17, 18, 22, 27, 29, 32, 39⁽¹⁾, 54, 56, 57, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo bei įstatymo papildymo 6⁽¹⁾ ir 57⁽¹⁾ straipsniais įstatymo³⁴ pakeitimai buvo susiję su mokesčių mokėtojams suteiktomis galimybėmis tam tikrais įstatyme numatytais pagrindais atnaujinti mokestinio ginčo procesą, kai jis yra pasibaigęs mokesčių administratoriaus įstaigoje ar

³³ Palijanskas M. Mokesčių administravimo įstatymo naujovės palengvins mokesčių mokėtojų dalį // Apskaitos ir mokesčių apžvalga., 2001, Nr.10.

³⁴ Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5516

Mokestinių ginčų komisijoje, iki įsigaliojant 2004 m. gegužės 1 d. naujai Mokesčių administravimo įstatymo redakcijai tie pakeitimai buvo laikomi esminiais ir sudarė nemažą pagrindą vėl tobulinti šią procedūrą. Iki 2004 m. balandžio 30 d. galioję teisės aktai Mokestinių ginčų komisiją buvo įtvirtinę kaip privalomą ikiteisminę ginčo stadiją, jei mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus sprendimu, ginčydavo sprendimą – tai reiškia, kad Mokestinių ginčų komisija nagrinėdavo beveik visus kilusius mokestinius ginčus, jei mokesčių mokėtojas nesutikdavo su mokesčių administratoriaus sprendimu. Nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojęs Mokesčių administravimo įstatymas³⁵ nustatė, kad mokesčių administratoriaus sprendimu nepatenkintas mokesčių mokėtojas sprendimą galės skusti tiesiogiai teismui (145 str. 1 d.) – *mokestiniam ginčams šiame įstatyme nustatoma ir reglamentuojama privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra. Ši nuostata neriboja mokesčių mokėtojo teisės po atitinkamo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokestinio ginčo tiesiogiai kreiptis į teismą.* Dar 2002 m. buvo siūloma pakeisti Mokesčių administravimo įstatymo 58 str. 1 dalį ir sugrįžti prie iki 2001 m. rugsėjo 1 d. galiojusio reglamentavimo³⁶, pagal kurį Mokestinių ginčų komisijos sprendimus turėjo teisę apskusti mokesčių mokėtojas, kuris, *nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, kuriuo patvirtinamas visiškai arba iš dalies centrinio mokesčio administratoriaus sprendimas, turi teisę apskusti centrinio mokesčio administratoriaus sprendimą ar jo dalį teismui*³⁷. Centrinio mokesčio administratoriaus sprendimą ar jo dalį, kurį savo sprendimu visiškai ar iš dalies patvirtina Mokestinių ginčų komisija, teismui gali apskusti mokesčio mokėtojas, o centriniam mokesčių administratoriui galimybė skusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimus nenumatyta. Tačiau Administracinių bylų teisenos įstatyme yra nuostata, leidžianti skusti tokio pobūdžio sprendimus abiem ginčo šalims. Nesuderintos dviejų įstatymų nuostatos sudaro galimybę centriniam mokesčių administratoriui skusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimus, priimtus mokesčio mokėtojo naudai.

Nuo 2001 m. rugsėjo 1 d. įsigaliojusiais Mokesčių administravimo įstatymo³⁸ pakeitimais šio įstatymo 58 str. 1 dalyje buvo nustatyta labai nepalanki mokesčių mokėtojui norma, kad centrinis mokesčio administratorius turi teisę apskusti teismui Mokestinių ginčų komisijos sprendimą, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija sprendamos mokestinį ginčą skirtingai interpretavo įstatymo nuostatas. Mokesčių administravimo įstatymo 58 str. 1 dalies formuluotėje tiesiog buvo užprogramuotas mokestinis

³⁵ Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243

³⁶ http://www3.lrs.lt/docs3/kad4/w3_viewer.ViewDoc-p_int_tekst_id=19784&p_int_tv_id=1751&p_org=0.htm
[žiūrėta 2010-05-21]

³⁷ Valstybės žinios. 1998, Nr. 68-1978

³⁸ Valstybės žinios. 2001, Nr. 62-2211

ginčas, nes visada, kai Mokestinių ginčų komisija priima sprendimą mokesčių mokėtojo naudai, centrinio mokesčių administratoriaus nuomonė bus kitokia. Praktikoje centrinis mokesčių administratorius skundė Mokestinių ginčų komisijos sprendimus visais atvejais, kai nesutiko su jos sprendimais. Tokios Mokesčių administravimo įstatymo 58 str. 1 dalies nuostatos įvedimas praktiškai panaikino Mokestinių ginčų komisijos, kaip mokestinius ginčus sprendžiančios institucijos, vaidmenį, nes mokestiniai ginčai vyksta tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, nepriklausomai nuo Mokestinių ginčų komisijos sprendimo. Mokestinių ginčų komisija yra valstybės vykdomosios valdžios institucija, kurios tikslas nešališkai ir objektyviai nagrinėti mokestinius ginčus, kuri turi jai suteiktus įgaliojimus peržiūrėti mokesčių administratoriaus priimtus sprendimus ir, nagrinėdama mokestinį ginčą, juos tvirtinti, panaikinti ar iš dalies patvirtinti (panaikinti). Kitaip tariant, Mokesčių administravimo įstatymas³⁹ suteikė teisę Mokestinių ginčų komisijai baigti mokestinius ginčus. Todėl nelogiška ir netikslinga sudaryti galimybes vienai vykdomosios valdžios institucijai skusti teismui kitos vykdomosios valdžios institucijos priimtus sprendimus. Taigi nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojęs Mokesčių administravimo įstatymo⁴⁰ 159 str. nustatė, kad *mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę jį apskusti teismui.*

Atlikus mokestinių ginčų sąvokos lyginamąją analizę pirmiau aptartoje⁴¹ ir 2004 m. gegužės 1 d. ją pakeitusioje Mokesčių administravimo įstatymo redakcijose pastebime, kad mokestinių ginčų sąvoka yra kiek pakeista. Nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojusio naujojo ir šiuo metu galiojančio Mokesčių administravimo įstatymo⁴² 2 straipsnio 20 dalyje mokestinio ginčo sąvoka pateikiama patikslinta: mokestiniai ginčai – *ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (iškaityti) mokesčio permoką (skirtumą).*

Pirma, mokestinis ginčas gali kilti dėl sprendimo patvirtinti patikrinimo ar kito panašaus pobūdžio akto sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas mokestis, su kuriuo mokesčių mokėtojas nesutinka. Ankstesniame MAĮ buvo numatyta, kad mokestinis ginčas gali kilti dėl patikrinimo akto, tačiau iš tikrųjų mokestinis ginčas galėjo kilti dėl sprendimo tvirtinti patikrinimo aktą, o ne dėl paties patikrinimo akto, todėl naujojoje MAĮ

³⁹ Valstybės žinios. 2001, Nr. 62-2211

⁴⁰ Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243

⁴¹ Valstybės žinios. 2001, Nr. 62-2211

⁴² Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243

redakcijoje apibrėžta sąvoka yra tikslesnė. Taip pat įstatymu numatoma naujovė – mokestinis ginčas gali kilti ir dėl kito panašaus pobūdžio sprendimo (įstatyme šie dokumentai nėra išvardyti), pagal kurį mokesčių mokėtojai naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis. Pagal naująjį įstatymą mokesčių administravimą atlieka ne tik Valstybinė mokesčių inspekcija, bet ir muitinė, todėl muitinės surašyti dokumentai, kuriuose priskaičiuotas ar nurodytas sumokėti mokestis, taip pat gali būti ginčijami mokestiniams ginčams nustatyta tvarka.

Antra, mokestinis ginčas gali kilti dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą). Mokesčių mokėtojas gali apskųsti ir mokesčių administratoriaus sprendimą mokesčio permoką įskaityti ne taip, kaip prašė mokesčių mokėtojas – kita vertus, ši galimybė buvo numatyta ir ankstesniajame įstatyme.

Trečia, mokestinis ginčas gali kilti dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų ir (arba) delspinigių mokėjimo. Praktikoje dažniausiai sprendimas neatleisti nuo baudų ir/ar delspinigių yra sprendimo dėl patikrinimo akto patvirtinimo dalis, todėl logiška viename skunde pateikti argumentus dėl mokesčio ir ekonominių sankcijų.

Nors Administracinių bylų teisenos įstatyme išliko senoji mokestinio ginčo sąvoka, t. y. jis apibrėžiamas kaip *ginčas 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)*, tačiau problemų dėl to iškildavo nedaug, nes mokesčių administratoriaus manymu „šioje situacijoje turėtų būti taikomas bendrasis teisės aiškinimo principas – *lex posterior derogat lege priori* (vėlesnis įstatymas turi pirmumą, palyginti su ankstesniu), tad turėtų būti remiamasi vėlesniu šiuos santykius reglamentuojančiu įstatymu, taigi ir atitinkamai naujame Mokesčių administravimo įstatyme pateikiama mokestinių ginčų sąvoka.“⁴³

Darytina išvada, kad mokestinio ginčo įstatyminė sąvoka nėra pagrįsta teorine analize, todėl gali būti, kad būtent šis veiksnys ir nulėmė mokestinio ginčo sąvokos kaitą įstatymuose: mokestinio ginčo įstatyminė sąvoka iš pradžių buvo labai plati, apimanti ne tik mokesčių apskaičiavimo procedūras ir jų rezultatus, mokesčių permokas, etc.; vėliau sąvoka gerokai susiaurino ginčų, kurie gali būti priskiriami mokestiniams, ratą, apibrėžus kriterijų – patikrinimo aktą; galiausiai mokestinio ginčo sąvoka vėl plečiama, atsisakant minėto kriterijaus ir išskiriant tarpinę ginčų kategoriją, kuriai priskiriami ginčai lyg ir nėra mokestiniai, bet vis tiek niekuo nuo jų nesiskiria procedūrine prasme. Apžvelgdama šiuos pokyčius A. Medelienė pastebėjo, kad

⁴³ Stravinskaitė R. Mokestiniai ginčai pagal naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – Vilnius, 2004, Nr. 12, P. 35

„mokestinio ginčo sąvoka yra įstatymų leidėjo valioje, tačiau nematyti, kad ji pagrįsta kokiais nors kriterijais, paremtais mokesčių teisės doktrinos tyrimais.“⁴⁴

Tai, kad įstatymų leidėjas per pastarąjį dešimtmetį yra gerokai palengvinęs mokesčių mokėtojo padėtį ginant savo teises mokestiniame ginče, galima matyti palyginus nuo 2004 m. gegužės 1 d. galiojančią privalomą ikiteisminę mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūrą su galiojusia iki 2001 m. rugpjūčio 31 d., kuomet mokestinius ginčus privaloma ikiteisimine mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra nagrinėjo net trys ikiteisminės mokestinius ginčus nagrinėjusios institucijos – vietos mokesčių administratorius, centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija (žr. 3 priedą). Įstatymų leidėjas sumažino privalomai ikiteisimine tvarka nagrinėjančių institucijų skaičių – pagal dabar galiojančias procedūras mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu dėl mokestinio ginčo, pastarąjį turi teisę skųsti arba Mokestinių ginčų komisijai, arba tiesiai teismui, išvengiant mokestinio ginčo nagrinėjimo Mokestinių ginčų komisijoje. Turint omenyje, kad mokestinių ginčų specifiškai paprastai lemia būtinybę kiekviename mokestinio ginčo nagrinėjimo etape samdyti kvalifikuotą specialistą skundo surašymui, atstovavimui ir pan., toks mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūros teisinio reglamentavimo pakeitimas tikslingas, kadangi tiems mokesčių mokėtojams, kuriems teisingumo paieškos asocijuojasi tik su teismine valdžia arba prioritetu laikantiems kuo pigesni ir operatyvesni 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.

Taigi mokestinius ginčus galima būtų identifikuoti pagal keletą esminių požymių:

1. Pagal ginčo šalis – mokesčių mokėtoją ir mokesčių administratorių. Šiuo požiūriu mokestinio ginčo sąvoka išliko stabili.

2. Ginčas turi kilti dėl kompetentingo mokesčių administratoriaus sprendimo, kurį įvykdžius pasikeistų mokesčių mokėtojo finansinių teisių apimtis (mokesčių mokėtojas įgytų papildomą prievolę valstybei sumokėti nustatytas mokestines priemokas). Ginčas turi kilti dėl šio sprendimo esmės, o ne dėl jo vykdymo.

3. Skiriamasis požymis – specifinė privaloma kitokia tokių ginčų nagrinėjimo procedūra specializuotose institucijose. Mokestinių ginčų metu nustatyta specifinė procedūra nagrinėjamas mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumas ir teisėtumas.

Apibendrinant galima teigti, kad kintant mokestinio ginčo tesiniam reglamentavimui buvo tiksliau detalizuota mokestinio ginčo sąvoka, o tai turėjo įtakos ir mokestinių ginčų nagrinėjimo, administracinio proceso efektyvumui, be to, įstatymų leidėjas gerokai palengvino

⁴⁴ Medelienė A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. – Vilnius. 2005, P.21

mokesčių mokėtojo padėti ginant savo teises mokestiniame ginče. Kiekviena valstybė pati nustato, koks turi būti administracinis procesas, kokius ginčus priskirti mokestinių ginčų kategorijai, kokia vieta jiems skirta administraciniame procese, todėl ir mokestinio ginčo sąvoka ir jos apimtis yra įstatymų leidėjo valioje, nes tik nuo įstatyminio reglamentavimo priklauso, kokiems ginčams tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bus suteiktas mokestinio ginčo statusas, o tuo pačiu ir bus nustatyta specifinė jų nagrinėjimo procedūra administraciniame procese su visomis jos metu kylančiomis pasekmėmis.

2. MOKESTINIAI GINČAI IR ADMINISTRACINIS PROCESAS

2.1. Mokestiniai ginčai kaip teisinis ir administracinis procesas

Kaip teigia S. Šedbaras, administracinis procesas – tai kompetentingų valstybės institucijų, įstaigų, pareigūnų ar valstybės tarnautojų, turinčių valdžios įgaliojimus, veikla, atliekama teisės normų reglamentuota teisine forma, skirta spręsti viešojo administravimo srityje kylantiems klausimams, kurios metu taikomos teisės normos, o priimti sprendimai sukelia asmenims konkrečius teisinius padarinius.⁴⁵

Lietuvos teisės doktrinoje administracinio proceso samprata paprastai siejama su teismo veikla nagrinėjant administracines bylas. Administracinio proceso moksle formuojasi nuomonė, pagal kurią į administracinio proceso sampratą turėtų būti sujungiami institucijų, pareigūnų veikla, skirta viešojo administravimo srityje kylantiems klausimams spręsti, taip pat ir administracinių ginčų nagrinėjimas teisme ir ginčų ikiteisminio nagrinėjimo institucijose.

Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas, kaip specifinė procedūra, nuo pat Lietuvos Respublikos nepriklausomybės atkūrimo teisine prasme nebuvo išskirtas iš kitų civilinių bylų nagrinėjimo proceso, tačiau išskirtas iš civilinio proceso teisės reguliavimo srities bei iš esmės keičiamas ir tobulinamas jau nuo 1999 metų, kai buvo priimti įstatymai, steigiantys administracinius teismus bei reglamentuojantys mokestinių ginčų nagrinėjimo juose procesą, bei keičiami įstatymai, reglamentuojantys privalomo ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūrą administraciniame procese.

Kaip buvo pastebėta anksčiau, mokestinio ginčo sąvoka neatsiejama nuo specifinio administracinio proceso, kurio metu ir sprendžiami tokio pobūdžio ginčai. Mokestinių ginčų proceso sąvokos turinį detaliam įvairiais aspektais išnagrinėjo E. Smalakienė, pastebėdama, kad mokestiniai ginčai yra teisinis procesas, pasižymintis tokiais teisinio proceso požymiais: tai sąmoninga ir tikslinga veikla; šią veiklą realizuoja valdinius įgalinimus turintys subjektai; ši veikla yra nukreipta į tam tikro teisinio rezultato pasiekimą, sprendžiant individualias, konkrečias bylas (ginčo išsprendimą); ši veikla įtvirtinta atitinkamuose dokumentuose: tarpiniai ir galutiniai proceso rezultatai įtvirtinami atitinkamuose procesiniuose dokumentuose; ši veikla detalizuojama reglamentuojamose teisės normose.⁴⁶ Ji taip pat pabrėžė, kad procesas – tai ne

⁴⁵ Šedbaras, S. Kai kurių administracinio proceso vidinės struktūros elementų sampratos problemos // Jurisprudencija. Vilnius, 2002. Nr. 32 (23). P. 42

⁴⁶ Smalakienė E. Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė. Daktaro disertacija. Lietuvos teisės universitetas. – Vilnius, 2002, P. 14

šiai sau bet kuri veikla, o išimtinai juridinė, tuo pabrėždama teisinę administracinę proceso prigimtį, jo teisinio reglamentavimo būtinumą – požiūris į procesą priklauso nuo bendrojo teisinio proceso supratimo. Mokestinių ginčų procesas – veikla, nukreipta mokestinių ginčų sprendimui – yra valstybės vykdomosios–tvarkomosios veiklos dalis ir pasižymi bendrais tokiais veiklai būdingais požymiais. Taip teigti galima remiantis administracinio proceso samprata, kurią S. Šedbaras apibūdina „kaip administracinio proceso teisės normų reglamentuotą vykdomosios valdžios institucijų, įstaigų, pareigūnų, kitų valstybės tarnautojų veiklą, pasinaudojus jiems suteikta kompetencija priimti valdymo srities teisės aktus ir kontroliuoti bei prižiūrėti jų įgyvendinimą, nagrinėti ir spręsti įvairaus pobūdžio individualias administracines bylas, kurios atsiranda valstybės valdymo srityje vykdomajai valdžiai įgyvendinant savo uždavinius ir funkcijas, taip pat tirti šių subjektų veiksmų ir priimtų teisės aktų teisėtumą.“⁴⁷

Dažniausiai administracinis procesas tikrovėje pasireiškia kompetentingoms vykdomosios valdžios institucijoms ar pareigūnams priimant ne norminio pobūdžio, o individualius teisės taikymo aktus. Priimant tokius aktus administracinės teisės normos taikomos konkrečioje situacijoje arba konkrečiam asmeniui. Tai ir yra būdinga mokestinių ginčų procesui, kadangi mokestinių ginčų procesas tikrovėje pasireiškia kompetentingų institucijų, pareigūnų procesinėmis teisės normomis reglamentuota veikla administraciniame procese sprendžiant mokestinius ginčus. Šis procesas pasižymi dalimi požymių, būdingų visam administraciniam procesui, ir apima jo individualių bylų sprendimo veiklą, todėl negali būti suvokiamas plačiąja prasme kaip „... kompetentingų valstybės institucijų, įstaigų, pareigūnų ar valstybės tarnautojų, turinčių valdžios įgaliojimų, veikla, atliekama teisės normų reglamentuota teisine forma, skirta spręsti viešojo administravimo srityje kylantiems klausimams, kurios metu taikomos teisės normos, o priimti sprendimai sukelia asmenims konkrečius teisinius padarinius.“⁴⁸ Plačioji administracinio proceso sampratos koncepcija administracinį procesą apibrėžia kaip tam tikrų sudėtinių dalių (norminių ir individualių aktų priėmimo proceso, administracinės prievartos priemonių taikymo proceso ir administracinių ginčų nagrinėjimo proceso) visumą, o siauroji administracinio proceso sampratos koncepcija – iš esmės tapatina administracinį procesą su administracinių bylų teiseną, t. y. administracinių ginčų nagrinėjimu teismuose bei kvaziteisminėse institucijose. Siauroji administracinio proceso samprata sietina tik su jurisdikciniu procesu, t. y. teisiniu ginčo išsprendimu. Jei nėra administracinio ginčo – nėra ir administracinio proceso. Procesiniu požiūriu ginčas yra tada, kai kreipiamasi į teismą

⁴⁷ Šedbaras S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje. – Vilnius: Justicija, 2006. P. 79

⁴⁸ Šedbaras S. Kai kurių administracinio proceso vidinės struktūros elementų sampratos problemos // Jurisprudencija, 2003. T.32 (24). P.41

pagal tam tikras nustatytas procesines taisykles. Pozityviojoje teisėje akcentuojamas ne procesinis administracinio ginčo aspektas, bet besikreipiančio asmens reikalavimas. Tai patvirtina ABTĮ 86 straipsnio 3 dalis – pagrindinis teismui keliamas uždavinys ne išspręsti ginčą, bet *teismo sprendime atsakyti į visus pareiškėjo pareikštus pagrindinius reikalavimus*.

Skiriamos dvi jurisdikcinio proceso formos: 1) neteisminė tvarka, 2) teisminė tvarka. Jurisdikciniam procesui ir teismine, ir neteismine tvarka yra būdinga, kad jų metu susiklostantys procesiniai teisiniai santykiai yra subjektinės materialinės teisės gynimo santykiai. Ikiteisminio nagrinėjimo tikslas – konkretinti materialinius administracinius teisinius santykius, tačiau teisingumo funkcija nėra įgyvendinama.⁴⁹ Praktiškai ginčų ikiteisminio nagrinėjimo tvarka, nors ir vadinama procesu, tačiau pagal savo pobūdį yra specifinė viešojo administravimo veikla, o teismo nagrinėjimo metu įgyvendinamas teisingumas kaip specifinė teisminės valdžios funkcija.

Administracinio teismo proceso yra dvi pagrindinės funkcijos:

žmogaus teisių gynimas;

viešosios valdžios veiklos teisėtumo kontrolė.

Ikiteisminio nagrinėjimo metu skiriamos net trys funkcijos:

viešosios administracijos savikontrolės funkcija, nes ikiteisminio proceso metu dar kartą patikrinamas tiek viešojo administravimo sprendimo teisėtumas, tiek tikslingumas;

teismų krūvio mažinimas;

žmogaus teisių gynimas.⁵⁰

Administraciniu procesu laikyta tam tikra vykdomosios veiklos forma arba apskritai visoks administracinių įstatymų ir kitų teisės aktų įgyvendinimas.⁵¹ Administracinio proceso tvarka nagrinėjami ginčai, kylantys ne tik iš administracinės teisės, bet ir iš mokesčių teisės normų reguliuojamų teisinių santykių. E. Smalakienės, A. Medelienės ir kitų teisininkų nuomone, mokesčių ginčų procesas vertintinas kaip administracinio proceso atmaina. Tokį požiūrį lemia tai, kad mokesčių administratorius visada veikia tam tikrų taisyklių ribose.⁵² E. Smalakienė tuo požiūriu ir suformuluoja mokesčių ginčų proceso apibrėžimą – administracinėmis mokesčinėmis procesinėmis normomis sureguliuota valstybės įgaliotų subjektų vykdomoji veikla, realizuojant mokesčių teisės normas.⁵³

⁴⁹ Paužaitė-Kulvinskienė J. Administracinė justicija: teorija ir praktika // Justicija. Vilnius, 2005. P.38

⁵⁰ Ten pat. P. 39

⁵¹ Ten pat. P. 35

⁵² Smalakienė E. Mokesčių ginčų proceso teisinė analizė. Daktaro disertacija. Lietuvos teisės universitetas. - Vilnius, 2002., P. 15

⁵³ Ten pat. P. 15

2.2. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas administraciniame procese

Dažniausiai mokestiniai ginčai kyla dėl sprendimų dėl patikrinimo akto tvirtinimo, vadinasi, pirminis mokesčių administratoriaus veiksmas (procedūra) administraciniame procese, iš kurio nuosekliai išsirutulioja mokestinis ginčas, yra mokestinis patikrinimas.

Nuo 2001 m. rugsėjo 1 d. vietos mokesčių administratorius nėra mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija, o institucija, priimanti galutinį sprendimą dėl atlikto patikrinimo informinimo, t. y. patikrinimo aktas teises pasekmes turės tik jį patvirtinus vietos mokesčio administratoriaus sprendimu. Nors dėl to gali kilti abejonių, nes mokesčių mokėtojas per MAĮ 131 str. 1 dalyje nustatytus terminus turi teisę mokesčio administratoriui pateikti rašytines pastabas ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto. Tačiau taip nėra, nes rašytinių pastabų ir atsikirtimų nepateikimas neužkerta kelio mokesčių mokėtojui vėliau, jau po patikrinimo akto patvirtinimo sprendimu, minėtą sprendimą apskųsti centriniam mokesčių administratoriui. Mokesčių administratorius, nesant rašytinių pastabų ir atsikirtimų, privalo per nurodytą terminą priimti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo. MAĮ numato vietos mokesčių administratoriui galimybę tvirtinant patikrinimo aktą nepatvirtinti šio akto ar patvirtinti tik iš dalies. Nepatvirtinus patikrinimo akto nurodymų mokesčių mokėtojui neliks, o patvirtinus jį iš dalies, nurodymai mokesčių mokėtojui bus mažesni nei patikrinimo akte. Mokesčių mokėtojai, neteikdami rašytinių pastabų ir atsikirtimų vietos mokesčių administratoriui, nes tada bus greičiau priimtas sprendimas dėl akto tvirtinimo, gali greičiau su skundu ir visais įrodymais kreiptis į centrinį mokesčių administratorių. V. Vasiliausko nuomone, tai nereiškia, kad tokia pozicija gali būti pateisinama ir teisinga, nes kiekvienas mokesčių mokėtojas suinteresuotas kuo greičiau išspręsti per patikrinimą nustatytus neaiškumus, t. y. dar neprasidėjus pačiam mokestiniam ginčui. Todėl įstatymų leidėjas suteikia galimybę mokesčių mokėtojui pamėginti spręsti iškilusias problemas patikrinimo akto tvirtinimo metu, o mokesčių administratoriui – teisę dar kartą įvertinti patikrinimo metu atliktą darbą, turimus įrodymus.⁵⁴

Nuo 2004 m. įsigaliojo MAĮ, kuriame tiksliau ir detaliau apibrėžtos mokestinio patikrinimo ribos, eiga, nustatytas patikrinimų periodiškumo apribojimas, išskirtos mokesčių administratoriaus patikrinimų rūšys, įtvirtintas mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimo institutas.

Taigi, pirmoji iš būtinų sąlygų mokestiniam ginčui kilti yra mokesčių administratoriaus atliktas mokesčių mokėtojo patikrinimas ir dėl nustatytų pažeidimų surašytas

⁵⁴ Vasiliauskas V. Daugiau aiškumo mokestiniuose ginčiuose // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. Vilnius, 2002, Nr. 1, P. 32-33

patikrinimo aktas, su kuriuo būtinai turi būti supažindinamas mokesčių mokėtojas. Kita sąlyga yra ta, kad mokesčių administratorius turi priimti sprendimą, patvirtinantį patikrinimo akto nurodymus. Trečioji – raštiškas mokesčių mokėtojo nesutikimas su mokesčių administratoriaus sprendimu patvirtinti patikrinimo aktą, pateiktas registruoti mokesčių administratoriui. Vadinasi, mokestinis ginčas kyla tuomet, kai vietos mokesčių administratorius priima sprendimą dėl mokesčių mokėtojui surašyto patikrinimo akto patvirtinimo, su kurio turiniu mokesčių mokėtojas nesutinka ir šį sprendimą apskundžia centriniam mokesčių administratoriui. Mokestinis ginčas kyla mokesčių mokėtojo skundo centriniam mokesčių administratoriui padavimo momentu. Tam, kad mokesčių mokėtojo teisė ginčyti mokesčių administratoriaus sprendimą būtų įgyvendinta, raštišką skundą (atitinkantį MAĮ 56 str. 2 p.) *centriniam mokesčių administratoriui jis turi pateikti per vietos mokesčių administratorių praėjus 20 dienų po to, kai mokesčių mokėtojui (mokestį išskaičiavusiam asmeniui) buvo įteiktas mokesčių administratoriaus ar jo pareigūno sprendimas patvirtinti patikrinimo aktą.* Praktika rodo, kad mokesčių mokėtojai kartais pažeidžia šią skundo padavimo tvarką, skundą pateikdami tiesiogiai centriniam mokesčių administratoriui, žinoma, dėl to nieko ypatingo neatsitinka, nes centrinis mokesčių administratorius, be jokios abejonės, vis tiek imasi nagrinėti mokesčių mokėtojo skundą. Tačiau, reikia pastebėti, jeigu skundas paduodamas tinkama tvarka, centrinis mokesčių administratorius greičiau gaus skundui nagrinėti reikalingą medžiagą, taigi greičiau bus nagrinėjamas ir pats skundas, be to, vietos mokesčių administratorius turės galimybę kuo greičiau gauti informaciją apie tai, kad išieškojimo veiksmai neturi būti pradėti, taip bus išvengta tokių atvejų, kai paduotas skundas centriniam mokesčių administratoriui, o vietos mokesčių administratorius, laiku negavęs informacijos apie skundo padavimą, jau gali pradėti išieškojimo veiksmus.

Mokestinis patikrinimas – tik viena iš mokesčių mokėtojo kontrolės procedūrų. Šalia jo yra ir kita – mokestinio tyrimo – procedūra, įtvirtinta ir taikoma MAĮ tik nuo 2004 m. gegužės 1 d. Mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos yra priverstos spręsti, ar šios dvi procedūros kontroliuojant mokesčių mokėtoją derinamos tinkamai, ir, nustačiusios atitinkamus procedūrinius pažeidimus, įvertinti, ar jie daro kokią nors įtaką mokestiniame ginče skundžiamo sprendimo teisėtumui ir/ar pagrįstumui.⁵⁵ Būtina panagrinėti, kokie mokestinio patikrinimo ir mokestinio tyrimo procedūriniai pažeidimai gali daryti įtaką jų rezultatams, kokie klausimai turėtų būti sprendžiami mokestinių ginčų metu nagrinėjant patikrinimo rezultatų teisėtumą ir pagrįstumą.

⁵⁵ Medelienė A. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste // Teisė. Vilnius, 2009, Nr. 72, P. 51

Mokestinis patikrinimas pasižymi daug griežtesniu reglamentavimu, nes aiškiai nustatomos ne tik mokesčių mokėtojo teisės jo metu, bet ir mokesčių administratoriaus pareigos ar jo veiksmų apribojimai. Mokestinis tyrimas įvardijamas kaip atsvara griežtai formalizuotai mokestinio patikrinimo procedūrai.⁵⁶ Mokestinio tyrimo pradžia, eiga ir trukmė neribojama, nėra apribojimo atlikti pakartotinį to paties laikotarpio mokestinį tyrimą dėl to paties mokesčio. Anot A. Medelienės, svarbu ir tai, kad mokestinio tyrimo rezultatų apskundimas realiai neįmanomas, nes laikoma, jog pavyzdžiui, mokesčių administratoriaus pasiūlymas pašalinti trūkumus ir/ar prieštaravimus mokestinių padarinių nesukelia (nėra privalomas mokesčių mokėtojui, negalimas priverstinis jo vykdymas ir t. t.), todėl negalėtų būti ir mokestinio patikrinimo objektu.⁵⁷ Pasirinkdamas mokestinio tyrimo procedūrą, mokesčių administratorius pasinaudoja mažiau formalumų reikalaujančia savo veiksmų laisve, bet paliekama galimybė mokesčių mokėtojui pašalinti trūkumus ir prieštaravimus, jeigu reikėtų. Pasirinkdamas mokestinio patikrinimo procedūrą, mokesčių administratorius privalo griežtai laikytis MAĮ numatytų procedūros atlikimo taisyklių, mokesčių mokėtojas įgyja taip pat tam tikras teises ir pareigas, bet patikrinimo metu nustačius tam tikrų pažeidimų, jokių galimybių juos ištaisyti nenumatyta.

Detalią mokestinio tyrimo atlikimo tvarką, vadovaudamasis MAĮ 135 straipsnio 2 dalimi, taisyklėmis nustatė Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininkas 2004 m. gegužės 28 d. įsakymu Nr. VA-108⁵⁸. Taisyklių 11 punkte nustatyti atvejai, kada nedelsiant per objektyviai įmanomą laikotarpį turi būti pradėtas mokestinis patikrinimas – *mokestinis tyrimas kaip pagrindas pradėti mokestinį patikrinimą yra tais atvejais, kai mokestinio tyrimo metu nustatoma finansinių nusikaltimų ar kitų teisės pažeidimų požymių turinčių duomenų*. Kita vertus, MAĮ mokestinio tyrimo kaip pagrindo pradėti mokestinį patikrinimą galimybė įtvirtinta tik tais atvejais, kai nepašalinami trūkumai ir prieštaravimai mokestinio tyrimo metu.

Mokesčių administratorius, atlikdamas mokesčių mokėtojo mokestinį tyrimą, ir nepasiūlęs jam pašalinti trūkumų ir prieštaravimų, inicijuoja mokestinį patikrinimą, kuriuo nustatomi mokesčių teisės aktų pažeidimai ir mokesčių mokėtojui skiriamos baudos. LVAT konstatavo, kad nepasiūlymas mokesčių mokėtojui po mokestinio tyrimo pašalinti trūkumus ir prieštaravimus iš esmės laikytinas procedūrinių nuostatų pažeidimu, turinčiu įtakos mokesčių

⁵⁶ Majauskas. P. Mokesčių administravimo naujovės // Juristas. Vilnius, 2004, Nr. 3, P. 32

⁵⁷ Medelienė A. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste // Teisė. Vilnius, 2009, Nr. 72, P. 52

⁵⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą FR687 formos ir užduoties atlikti mokestinį tyrimą FR0688 formos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 88-3258, 2006, Nr. 12-451

mokėtojo teisėms įgyvendinti, o tai nulemia papildomus negatyvius padarinius, kurių būtų galima išvengti.⁵⁹ LVAT analizuojamu atveju padaręs tokias išvadas nurodė, jog mokesčių administratoriui pakartotinai nagrinėjant mokestinį ginčą, mokesčių mokėtojui turi būti suteikta teisė ištaisyti klaidas, trūkumus ar prieštaravimus. Sunkiai įsivaizduojama, kaip iš mokestinio ginčo stadijos (kuri galima tik pasibaigus mokestiniam patikrinimui), būtų galima grįžti į mokestinio tyrimo stadiją ir atlikti tik šiai procedūrai būdingus veiksmus.⁶⁰ Mokesčių administratoriui pavedus atlikti pakartotinį patikrinimą, senaties terminas turėtų būti skaičiuojamas ne nuo pakartotinio, o nuo pirmo patikrinimo pradžios. Tokia norma yra logiška, nes mokestiniam ginčui užtrukus ilgiau kaip vienerius metus ir mokestinį ginčą nagrinėjančiai institucijai pavedus atlikti pakartotinį patikrinimą, kai pažeidimas padarytas prieš penkerius metus po patikrinimo pradžios, mokesčių administratorius negalėtų tokio pavedimo vykdyti.

Kaip teigia A. Medelienė, situacija, kai mokesčių administratorius, atlikęs mokesčių mokėtojo mokestinį tyrimą, nustato trūkumų ir/ar prieštaravimų (kurių sąvoka taip pat apima ir mokesčių teisės pažeidimų kategoriją), tačiau nepasiūlo mokesčių mokėtojui jų pašalinti, o inicijuoja mokestinį patikrinimą, yra pripažintina pažeidžianti MAĮ 136 straipsnio nuostatas ir traktuotina kaip procedūrinis pažeidimas.⁶¹ A. Medelienė iškelia klausimą, ar toks mokestinio patikrinimo inicijavimas laikomas mokestinį tyrimą reglamentuojančių procedūrinių normų pažeidimu, kokią įtaką toks procedūrinis pažeidimas daro mokesčių mokėtojui dėl mokestinio patikrinimo paskirtų baudų teisėtumui.⁶²

Tikslinga pradėti nuo mokestinio tyrimo, kaip procedūros, tikslo, esmės. 2004 metais pateikto MAĮ projekto aiškinamajame rašte⁶³ nurodyta, jog, nepaisant to, kad mokestinis tyrimas yra naujas institutas, ši procedūra jau seniai faktiškai buvo vykdoma. Mokestinis patikrinimas, skirtingai nuo tyrimo, yra labiau formalizuotas, ir nustatius kad ir formalių mokesčių įstatymų pažeidimų, paprastai lemia sankcijų mokesčių mokėtojui taikymą. Iš minėto aiškinamojo rašto matoma, kad mokestinio tyrimo procedūros atsiradimu mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui siekta įstatymiškai numatyti galimybę išsiaiškinti ir pašalinti prieštaravimus ir neatitiktis nepradedant mokestinio patikrinimo procedūros ir kartu netaikant baudų. Akivaizdu, kad pagrindinis mokestinio tyrimo procedūros tikslas – galimybė sureguliuoti situaciją mokesčių apskaičiavimo ir mokestinių prievolių vykdymo srityje netaikant mokesčių mokėtojui ekonominių sankcijų, tuo pabrėžiant geranorišką mokesčių mokėtojo ir

⁵⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. sausio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-125/2009

⁶⁰ Medelienė A. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste // Teisė. Vilnius, 2009, Nr. 72, P. 60

⁶¹ Ten pat. P. 60

⁶² Ten pat. P. 52

⁶³ 2004-01-15 Mokesčių administravimo įstatymo aiškinamasis raštas Nr. IXP-3196

mokesčių administratoriaus bendradarbiavimą. Vienas iš mokestinių tyrimo tikslų – nurodyti mokesčių mokėtojams jų padarytas klaidas ir suteikti galimybę jas ištaisyti.⁶⁴ Teigiama, kad mokestinis tyrimas liberalizavo mokesčių kontrolę mokesčių mokėtojų atžvilgiu, kurie padaro klaidų dėl nežinojimo ar neteisingo teisės aktų traktavimo apskaičiuojant mokesčius. Radus klaidų, dėl kurių sumokėta per mažai mokesčių, leidžiama pateikti patikslintas deklaracijas bei sumokėti mokesčius, o sankcijos gresia tik tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas nepagrįstai nereaguos į raginimus pašalinti klaidas ar trūkumus. Mokesčių administratoriui mokestinis tyrimas leidžia patikrinti, ar verta gilintis ir tirti toliau, nes jo metu nustatoma, ar reikia skirti mokestinį patikrinimą, ar to daryti nereikia.⁶⁵ Mokestinio tyrimo esminė paskirtis – galimybė mokesčių mokėtojui pačiam pasitaisyti, ir dėl to jam neskiriamos baudos.

Mokesčių administratorius laikosi pozicijos, kad MAĮ nenustatyta, jog mokestinis patikrinimas gali būti pradėdamas tik tada, kai baigiamas mokestinis tyrimas. Mokesčių mokėtojui neapskundus pavedimo tikrinti, negali būti pripažinta, jog buvo pažeistos mokestinio patikrinimo pradėjimo procedūros. Baudos po mokestinio patikrinimo gali būti pripažintos paskirtomis teisėtai tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija ir inicijuoja mokestinį ginčą. Tais atvejais, kai mokestinio tyrimo metu identifikuojami prieštaravimai ar trūkumai, bet mokesčių mokėtojui nepasiūloma jų pašalinti pačiam, konstatuota, kad toks mokestinio tyrimo procedūrą reglamentuojančių nuostatų pažeidimas turi esminę įtaką vėlesniam baudos paskyrimo pagrįstumui. Todėl mokesčių mokėtojui neginčijant paties mokesčių įstatymų pažeidimo (dėl kurio skirta bauda), daryta išvada, kad jis galėjo būti pašalintas mokestinio tyrimo metu, o kadangi tokia galimybė mokesčių mokėtojui nebuvo suteikta, paskirta bauda panaikinta.⁶⁶

LVAT nurodė, kad teisėkūros subjektas įvardijo atvejus, kada mokestinis patikrinimas turėtų būti pradėtas, bet taip pat pažymėjo, kad toks patikrinimas ne visada būtinas, jei nėra teisės aktais numatytų aplinkybių.⁶⁷ Įstatymų leidėjas, įtvirtindamas nuostatą, detalizuotą kompetentingo teisėkūros subjekto, dėl galimybės mokesčių mokėtojui pašalinti mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus ir klaidas siekia galimybės kylančius disputus tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus išspręsti jau pirminėje, pradinėje jų

⁶⁴ Janušienė E. Kada atliekamas mokestinis tyrimas? // Mokesčių žinios. 2005, Nr. 8

⁶⁵ Ten pat.

⁶⁶ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. kovo 23 d. sprendimas Nr. S-243(7-218/2007)

⁶⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. sausio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-125/2009

užsimezgimo stadijoje⁶⁸, t. y. nepradėjus mokestinio patikrinimo. Taip paisoma ir administracinio proceso ekonomiško bei racionalumo principų, siekiama išvengti ginčų perkėlimo į kitas administracinio proceso ikiteismines pakopas bei nagrinėjimo teisme. Todėl teigtina, jog mokesčių administratoriui mokestinio tyrimo metu turint informacijos apie pastarojo ir mokesčių mokėtojo teikiamų duomenų neatitiktį, mokesčių mokėtojui turėtų būti suteikiama galimybė pašalinti prieštaravimus, trūkumus ir klaidas ir taip išspręsti kylantį ginčą. Tik nepavykus pašalinti klaidų, trūkumų ir prieštaravimų, mokesčių administratorius turėtų imtis kitų MAĮ numatytų veiksmų: duoti mokesčių mokėtojui atitinkamus patvarkymus, pradėti mokestinį patikrinimą ir kt.⁶⁹

Kadangi pats patikrinimo aktas nėra dokumentas, kuriuo nustatoma mokestinė prievolė, t. y. tiek vietos mokesčių administratorius, tiek centrinis mokesčių administratorius (priklausomai nuo to, kas atlieka patikrinimą) turi priimti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, susidaro situacija, kad minėtos institucijos dar nepradėjus mokestiniam ginčui (ginčas gali prasidėti tik tada, kad mokesčių administratorius (vietos ar centrinis) priima sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo) mokesčių administratorius turi pareigą dar kartą (prieš priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo) įvertinti, išanalizuoti patikrinimo akte nurodytas aplinkybes, atsižvelgiant į mokėtojo pateiktas pastabas ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto tvirtinimo, dėl kurių apskaičiuojamos mokėtinos sumos. Vėliau dažniausiai tas pačias aplinkybes, jau atsižvelgiant į mokėtojo paduotą mokestinio ginčo procese skundą, turi vertinti centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės kaip ikiteisminį mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos.

Apibendrinant galima daryti išvadą, jeigu nei viena iš šalių į patikrinimo akto po mokestinio patikrinimo tvirtinimo procesą nežiūrės formaliai, likę neaiškumai galės būti pašalinti, išvengiant mokestinio ginčo, sutaupant mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo laiką, taip pat mėginant pasiekti kuo didesnę tarpusavio supratimą ir skatinant savanorišką mokesčių mokėjimą. Administracinis procesas prasideda ne nuo skundo dėl mokestinio patikrinimo padavimo, kai inicijuojamas mokestinis ginčas, bet pradėjus mokestinį tyrimą ar mokestinį patikrinimą, surašius patikrinimo aktą. Patikrinimo aktas, atsižvelgiant į jo reikšmę administruojant mokesčius ir nagrinėjant mokestinius ginčus, turi būti griežtai reglamentuotos formos ir turinio. Tik aiškus, motyvuotas patikrinimo aktas gali užtikrinti greitą ir teisingą mokestinių ginčų nagrinėjimą, efektyvų administracinį procesą. Mokestinis ginčas

⁶⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą FR687 formos ir užduoties atlikti mokestinį tyrimą FR0688 formos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 88-3258, 2006, Nr. 12-451

⁶⁹ Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 137 str. 1 d.

inicijuojamas mokesčių mokėtojo skundu centriniam mokesčių administratoriui, kuriuo skundžiamas vietos mokesčių administratoriaus sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Kol patikrinimo aktas po mokestinio patikrinimo nepatvirtintas, tol jo nurodymai netampa privalomais vykdyti, be to, pastabų ir atsikirtimų dėl patikrinimo akto nepateikimas mokesčių mokėtojui nesukelia teisinių administracinių pasekmių, nes nepriklausomai nuo mokesčių mokėtojo veiksmų ar neveikimo mokesčių administratorius peržiūri patikrinimo akto teisėtumą ir pagrįstumą, o mokesčių mokėtojo teisė apskūsti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo neišnyksta.

2.3. Privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka

S. Šedbaras, išskirdamas administracinių ginčų nagrinėjimą kaip savarankišką administracinio proceso rūšį, nurodo, jog administracinių ginčų nagrinėjimas dalintinas į neteisminį (arba kvaziteisminį) tokių ginčų nagrinėjimą ir šių ginčų nagrinėjimą administraciniuose bei bendrosios kompetencijos teismuose.⁷⁰ Skundas dėl vietos mokesčio administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto ir jo įpareigojimų paduodamas centriniam mokesčių administratoriui, o jei pareiškėjas su šios ginčo ikiteisminio nagrinėjimo institucijos sprendimu nesutinka, gali jį apskūsti kitam kvaziteismui – Mokestinių ginčų komisijai arba, pasirinktinai – iš karto administraciniam teismui. Anot dr. S. Šedbaro, visais šiais atvejais ginčą nagrinėjantys subjektai taiko tą pačią (arba tas pačias) teisės normas, o kiekvienos ginčo ikiteisminio nagrinėjimo institucijos sprendimas, jeigu jis toliau nebus skundžiamas, turės šalims tokią pačią galią kaip ir teismo sprendimas.⁷¹

Mokestiniai ginčai yra savarankiška administracinių teisinių ginčų rūšis, kuriai įstatymais numatyta specifinė nagrinėjimo procedūra administraciniame procese. Dėl mokestinių–administracinių teisinių santykių savitumo ir sudėtingumo Lietuvos Respublikos įstatymai nustato ir specifinę mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūrą. Asmens teisė ginti savo teises mokestiniuose ginčiuose realizuojama tam tikra įstatymų nustatyta tvarka, t. y. prieš kreipiantis į teismą, viešojo administravimo subjektų priimti individualūs teisės aktai ar veiksmai (neveikimas) turi būti ginčijami kreipiantis į išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo

⁷⁰ Šedbaras S. Administracinio proceso teisinio reglamantavimo problemos Lietuvos Respublikoje // Justicija. Vilnius, 2006, P.170

⁷¹ Šedbaras S. Administracinio proceso teisinio reglamantavimo problemos Lietuvos Respublikoje. - Vilnius, 2006, P. 74

tvarka institucija. Būtent tokią privalomą ikiteisminio nagrinėjimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas,⁷² kuriame numatyta galimybė mokesčių mokėtojui sutrumpinti ikiteisminio ginčo nagrinėjimo administracinį procesą, t. y. duodama teisė pasirinkti, į kelias ikiteismines mokesčių ginčų institucijas kreiptis: tik į centrinį mokesčių administratorių ar į centrinį mokesčių administratorių ir po to į Mokesčių ginčų komisiją. Dėl to ikiteisminė ginčų nagrinėjimo schema iki kreipimosi į Vilniaus apygardos administracinį teismą galėtų būti dvejopa (**žr. 4 priedą**).

Mokesčių mokėtojų skundus dėl centrinio mokesčio administratoriaus ar Mokesčių ginčų komisijos sprendimų dėl mokesčio ginčo pirmąja instancija nagrinėja Vilniaus apygardos administracinis teismas, o pastarojo sprendimus pagal mokesčio ginčo šalių skundus apeliacine tvarka peržiūri Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, vadovaudamiesi Administracinių bylų teisenos įstatymu. Asmuo, įgyvendindamas teisę kreiptis į teismą, privalo tiksliai laikytis teisės aktuose nustatytų taisyklių. Pavyzdžiui, ABTĮ 25 straipsnyje numatyta išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teisme tvarka. Prieš kreipiantis į administracinį teismą, įstatymų numatytų viešojo administravimo subjektų priimti individualūs teisės aktai ar veiksmai (neveikimas) gali būti, o įstatymų nustatytais atvejais – turi būti ginčijami kreipiantis į išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka instituciją.

Administraciniame procese mokesčių ginčų ikiteisminio nagrinėjimo stadijoje kiekvienoje iš išankstinio nagrinėjimo institucijų galima išskirti 3 skundo nagrinėjimo etapus: skundo priėmimo klausimo nagrinėjimo, skundo nagrinėjimo ir sprendimo dėl mokesčio ginčo priėmimo bei išsiuntimo etapą. Skundo priėmimo etapo metu taikomos reikalavimų skundai, skundo trūkumų šalinimo, skundo padavimo termino atnaujinimo institutų nuostatos. Viso mokesčio ginčo nagrinėjimo metu gali būti taikomos mokesčio ginčo sustabdymo instituto nuostatos. Pirmasis mokesčio ginčo ikiteisminės stadijos etapas yra skundo priėmimo klausimo išsprendimas: ar skundas atitinka jam keliamus reikalavimus ir ar skundas paduotas nepraleidus įstatymo nustatyto skundo padavimo termino. Skundo priėmimo stadijoje turi būti išsiaiškinama, ar ginčas yra mokesstinis. Jei nustatoma, kad skundas neatitinka jam keliamų reikalavimų, taikomos skundo trūkumo šalinimo instituto nuostatos, kurios taikomos tik tada, kai skundo trūkumus galima pašalinti. Mokesčių mokėtojui įvykdžius nurodytus reikalavimus skundas nagrinėjamas, priešingu atveju – neįvykdžius reikalavimų laiku – vadovaujantis MAĮ 153 straipsnio 6 dalimi skundas laikomas nepaduotu ir gražinamas jį padavusiam mokesčių mokėtojui.⁷³ Išsprendus skundo priėmimo klausimą ir prasidėjus mokesčiniam ginčui, administraciniame procese toliau seka mokesčio ginčo nagrinėjimo stadija. Nors skundo

⁷² Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243

⁷³ Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243

priėmimui taikomi vienodi reikalavimai ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijose, ginčo nagrinėjimas administraciniame procese skiriasi iš esmės: centrinis mokesčių administratorius skundą nagrinėja darbo tvarka, o Mokestinių ginčų komisijoje skundai nagrinėjami posėdžiuose, sprendimą įforminant protokolu. Nagrinėjant mokestinį ginčą Komisijoje pirmą kartą ginčo metu mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius turi galimybę betarpiškai išdėstyti savo argumentus nešališkai institucijai posėdžio metu.

Mokestinių ginčų proceso dalyviai nuo kitų asmenų administraciniame procese skiriasi tam tikrais požymiais, būdingais tik šiame procese dalyvaujantiems asmenims, todėl reikėtų nustatyti ir išskirti požymius, kurie leistų mokestinių ginčų proceso dalyvius atriboti nuo kitų mokestinių–teisinių santykių dalyvių.⁷⁴ Mokestinių ginčų proceso dalyviai yra mokesčių teisės subjektai, turintys vienas kito atžvilgiu įstatymo ginamas teises ir pareigas. Mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius dėl paties mokesčio, kaip prievolės valstybei, pobūdžio turi skirtingas teises ir pareigas. Žvelgiant į mokestinius ginčus per materialiąją prizmę, išryškėja dar vienas požymis – būtinas valstybinio valdymo institucijos atsakingo pareigūno dalyvavimas mokestiniame ginče.⁷⁵

Neįpareigojantis siekimas išspręsti ginčą nesikreipiant į teismą socialiai yra reikšmingas, tačiau atitinkamų teisinių padarinių nesukuria. Savo ruožtu privalomasis išankstinis ginčo sprendimas ne teisme svarbus administraciniame procese tuo aspektu, jog nepasinaudojus šiuo institutu, teismas atsisako priimti asmens ieškinį. Tai yra vienas iš mokestinių ginčų ypatumų administraciniame procese. Tačiau asmuo nepraranda teisės į teisminę gynybą, nes kreipiasi į išankstinę ginčų nagrinėjimo instituciją. Jeigu šios institucijos sprendimas netenkina, tuomet gali ginčą spręsti teisminiu keliu. Svarbu paminėti tai, jog asmuo turi nepraleisti kreipimosi į neteisminio ginčo sprendimo instituciją terminų. Suvokdamas, kad jo teisės pažeidžiamos, asmuo, nežinodamas kreipimosi į neteisminę ginčo sprendimo procedūras bei terminų, turėtų kreiptis į teismą, kuris atsisakydamas priimti ieškinį nurodys, į kurią instituciją pastarasis asmuo turi kreiptis. Mokestinių ginčų nagrinėjimo tikslus įgyvendinti padeda operatyvus ir teisingas mokestinių ginčų procesas. Mokestinių ginčų inicijavimas stabdo ir dažnai ilgam nukelia valstybės pajamų gavimo momentą, bet, kita vertus, mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso metu turi būti užtikrinamas mokesčių mokėtojų teisių gynimas.

Dėl specifinio mokestinių ginčų objekto ir dalyko bei specialių tam tikros srities žinių šių ginčų sprendimui poreikio yra nustatyta privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra administraciniame procese. Mokestinių ginčų privalomą ikiteisminio nagrinėjimo procedūrą

⁷⁴ Smalakienė E. Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė. Daktaro disertacija. Lietuvos teisės universitetas. – Vilnius, 2002.

⁷⁵ Ten pat.

įtvirtina Administracinių bylų teisenos įstatymo 26 straipsnio 2 dalis, kuri numato, kad *mokestinių ginčų būtiną išankstinę nagrinėjimą ne teismo tvarka nustato mokesčių įstatymai*. Būtent Mokesčių administravimo įstatymo 145 straipsnyje ir yra numatyta, kad mokestiniams ginčams šiame įstatyme nustatoma ir reglamentuojama privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra. Gana dažnai nemažai diskusijų kyla dėl to, ar yra reikalinga ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka, nes dėl jos ilgėja viso ginčo trukmė, didėja mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus laiko, materialinės sąnaudos. Atsakymas nėra vienareikšmiškas, tačiau vis dėlto tikimasi, kad tokia procedūra gali padėti išspręsti bent jau didžiąją dalį nesusipratimų, kilusių tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, mokesčių administratoriaus įstaigoje (ar Mokestinių ginčų komisijoje), išvengiant bene sunkiausio mokestinio ginčo etapo administraciniame procese – ginčo nagrinėjimo teisme, nors praktika rodo, kad tai pavyksta ne visuomet.

Kita vertus, ginčai, kuriems privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka, nustatyti taip pat neatsitiktinai. Kadangi šie ginčai administraciniame procese išsiskiria sudėtingumu, dažnai norint tinkamai juos išspręsti reikia papildomų skaičiavimų, tokio pobūdžio ginčai gana dažnai gali daryti įtaką mokesčių mokėtojo padėčiai, todėl jiems spręsti ir yra numatyta papildoma grandis – ikiteisminis šių ginčų nagrinėjimas.

2.3.1. Mokestinių ginčų nagrinėjimas centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 12 punktą, mokesčių administratoriumi laikoma už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje. Už MAĮ 13 straipsnyje nurodytų mokesčių, išskyrus muitus, administravimą atsakinga Valstybinė mokesčių inspekcija, kurią sudaro Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (centrinis mokesčių administratorius) ir teritorinės (apskričių) valstybinės mokesčių inspekcijos (vietos mokesčių administratorius). Muitus ir kai kuriuos mokesčius pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą administruoja ir laikoma taip pat mokesčių administratoriumi Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (centrinis mokesčių administratorius) ir teritorinės muitinės (vietos mokesčių administratorius). Mokesčių administratoriumi laikomas tiek centrinis, tiek vietos mokesčių administratoriai.

Mokesčių mokėtojui nesutikus su vietos mokesčių administratoriaus sprendimu (kuriam nagrinėti administraciniame procese yra privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka), jis turi teisę ne vėliau kaip per 20 dienų nuo šio sprendimo įteikimo dienos su skundu kreiptis į centrinį mokesčių administratorių, skundą pateikdamas per vietos mokesčių administratorių. Mokesčių administravimo įstatymas nenumato žodinio mokestinių ginčų nagrinėjimo centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje proceso, todėl MAĮ nustatytais terminais – mokestinio ginčo byla centrinio mokesčių administratoriaus turi būti išnagrinėta per 30 dienų nuo skundo gavimo dienos, išimtis, jei skundas yra sudėtingas ir jam ištirti reikia papildomo laiko, todėl skundo nagrinėjimo terminas gali būti pratęstas iki 60 dienų, apie tai raštu informavus mokesčių mokėtoją – vyksta rašytinis mokestinių ginčų bylų nagrinėjimas.

Mokestinis ginčas administraciniame procese prasideda tik paduodant skundą – taip pradedama ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra. Skundas centriniam mokesčių administratoriui paduodamas per tą vietos mokesčių administratorių, kurio sprendimas skundžiamas. Tokia aplinkybė, kai mokesčių mokėtojas vietos mokesčių administratoriui neteiks rašytinių pastabų ir atsikirtimų dėl patikrinimo metu nustatytų pažeidimų, iš mokesčių mokėtojo neatima teisės inicijuoti mokestinį ginčą ir naudotis ikiteisimine mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra.

Centrinis mokesčių administratorius, gavęs mokesčių mokėtojo skundą, išsamiai, kvalifikuotai bei objektyviai jį išnagrinėja ir priima vieną iš sprendimų:

1. Patvirtinti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, kurį mokesčių mokėtojas skundžia.
2. Panaikinti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, kurį mokesčių mokėtojas skundžia.
3. Iš dalies patvirtinti arba panaikinti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, kuris buvo skundžiamas.
4. Nurodyti atlikti papildomą patikrinimą ir priimti naują sprendimą.
5. Visiškai arba iš dalies pakeisti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, kuris buvo skundžiamas.

Reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad tiek skundžiant vietos mokesčių administratoriaus sprendimą centriniam mokesčių administratoriui, tiek skundžiant centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą Komisijai administraciniame procese yra numatytas 20 dienų skundo padavimo terminas. Šis terminas nėra naikinamas, jeigu mokesčių mokėtojas praleido jį dėl svarbių priežasčių, jis turi teisę kreiptis į ikiteisminę mokestinių ginčų nagrinėjimo instituciją ir prašyti šį terminą atnaujinti, pateikdamas tokio pobūdžio prašymą su atitinkamu

skundu dėl mokestinio ginčo esmės. Tačiau svarbiomis galėtų būti pripažįstamos tik objektyvios, nuo praleidusio terminą asmens valios nepriklausančios aplinkybės, trukdžiusios įstatymo nustatytu terminu realizuoti jo, kaip mokesčių mokėtojo, teisę surašyti ir pateikti skundą.⁷⁶

Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnis gana didelį dėmesį skiria skundo, pateikiamo kilus mokestiniam ginčui centriniam mokesčių administratoriui (taip pat ir Mokestinių ginčų komisijai), turiniui, nes nuo to daugiausia priklauso ne tik paties mokestinio ginčo trukmė, administracinio proceso efektyvumas, bet ir centrinio mokesčių administratoriaus ar Mokestinių ginčų komisijos priimamas sprendimas ir jo kokybė. Skunde turi būti nurodyti ne tik jo formalieji rekvizitai, bet ir aplinkybės, kuriomis mokesčių mokėtojas pagrindžia savo reikalavimą, ir tai patvirtinantys įrodymai, išdėstytas mokesčių mokėtojo reikalavimas, etc. Mokesčių administratorius, nustatęs skundo turinio trūkumus, jo nenagrinės ir priims sprendimą mokesčių mokėtojui pašalinti trūkumus – dėl to mokestinis ginčas truks ilgiau. Jeigu mokesčių mokėtojas ir pašalins nustatytus skundo trūkumus ir skundas bus laikomas paduotu jo pradinio pateikimo dieną, tačiau skundo nagrinėjimo terminai bus pradedami skaičiuoti tik nuo reikalavimų įvykdymo dienos. Tais atvejais, jeigu mokesčių mokėtojas nesiims priemonių šalinti skundo trūkumų, jis rizikuos nutraukti mokestinį ginčą – mokesčių mokėtojo skundas bus laikomas nepaduotu ir gražinamas į pateikusiajam asmeniui. MAĮ nėra numatytas terminas, per kurį ikiteisminė skundą nagrinėjanti institucija privalo nustatyti, ar pateiktas skundas atitinka įstatymo reikalavimus. „Skundų dėl mokestinių ginčų tvarkymo taisyklės“, 2005 m. birželio 16 d. patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. V-112, numato 5 dienų terminą parengti sprendimui, kuriame mokesčių administratorius privalo išdėstyti skundo trūkumus, trukdančius skundą išnagrinėti iš esmės. Vilniaus apygardos administracinis teismas⁷⁷ sprendime pažymėjo, kad Mokesčių administravimo įstatymas nenustato termino, per kurį ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija įstatymo 153 straipsnio 4 ir 5 dalyse nustatyta tvarka turi priimti sprendimą, kuriuo nustato skundą dėl mokestinio ginčo padavusiam mokesčių mokėtojui terminą trūkumams pašalinti. Sistemiškai aiškindamas minėtame įstatyme nustatytą protingumo principą ir IX skyriaus „Mokesčių administratoriaus sprendimų apskundimas. Mokestiniai ginčai“ normas dėl terminų nustatymo, teismas pažymėjo, kad centrinis mokesčių administratorius sprendimą dėl skundo padavimo trūkumų turi priimti per protingą įmanomai trumpiausią terminą, kuris neturi viršyti Mokesčių administravimo įstatymo 154 straipsnio 3 dalyje nustatyto 30 dienų termino, per kurį turi būti priimtas sprendimas dėl mokestinio ginčo pagal

⁷⁶ Stravinskaitė R. Mokestiniai ginčai pagal naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. Vilnius, 2004, Nr. 12, P. 39

⁷⁷ Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006-04-21 sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1155-02/2006.

priimtą nagrinėti skundą.

Įstatymas taip pat numato gana griežtus reikalavimus įrodymų pateikimui – mokesčių mokėtojas privalo pateikti centriniam mokesčių administratoriui visus dokumentus ir įrodymus, kuriais pagrindžia savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu, ir savo reikalavimą. Šie reikalavimai yra tiesiogiai susiję su bendru teisiniu principu – laiku, sąžiningai ir efektyviai ginti savo teises ir jomis nepiktnaudžiauti, bet centrinio mokesčių administratoriaus patirtis rodo, kad papildomi ar visai nauji įrodymai administraciniame procese būna pateikiami dažnai tik teisminėje ginčo nagrinėjimo stadijoje. Prasidėjus mokestiniam ginčui yra neišvengiamas prieš tai buvusių faktų atkūrimas. Ginčą nagrinėjanti institucija turi įsitikinti aplinkybių, faktų, kuriuos kiekviena šalis grindžia savo argumentais, buvimu ar nebuvimu. Būtent įrodinėjimo procesas yra kertinis akmuo, lemiantis ginčo baigtį, nes sprendimą priimanči institucija negali jo grįsti prielaidomis, savo samprotavimais ar niekuo nepagrįstais šalių paaiškinimais.

Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnyje nustatyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, o mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Įstatyme yra nustatyta abiejų mokesčio ginčo šalių pareiga įrodyti savo teiginių pagrįstumą. Turint omenyje, kad mokesčio ginčo šalys nėra lygios (tai matyti net iš mokesčio ginčo šalių sąvokų), manytina, kad šalių lygybės požiūriu įrodinėjimo pareigos paskirstymas būtų kur kas teisingesnis, jei mokesčių mokėtojui pateikus pagrįstus argumentus ir vykdant pareigą bendradarbiauti įrodinėjimo pareiga mokesčiniame ginče būtų nustatyta tik mokesčių administratoriui. Kita vertus, atsižvelgiant į tai, kad iki 2004 m. balandžio 30 d. galiojusio Mokesčių administravimo įstatymo 26 straipsnyje įrodinėjimo pareiga buvo nustatyta tik mokesčių mokėtojui – *jeigu mokesčių mokėtojas nesutinka su mokesčio administratoriaus apskaičiuota mokesčio suma, jis privalo įrodyti, kad apskaičiuota suma neteisinga* – į dabartinį teisinį reguliavimą galima žvelgti ir į kaip tam tikrą mokesčių mokėtojų teisių gynimo raidos progresą, kadangi tokiu iki 2004 m. balandžio 30 d. galiojusi reguliavimu *lyg ir buvo preziumuojamas mokesčių administratoriaus veiksmų teisėtumas, t. y. mokesčių administratoriaus veiksmai, kuriais apskaičiuojami mokesčiai, galėjo būti laikomi teisėtais tol, kol kita ginčo šalis – mokesčių mokėtojas, skundžiantis mokesčių administratoriaus sprendimą, neįrodė priešingai*. Savaiame suprantama, net ir toks įrodinėjimo pareigos paskirstymas administraciniame procese dar nereiškė, kad mokesčių administratoriaus sprendimas patikrinimo metu apskaičiuotus mokesčius galėjo būti nepagrįstas surinktais įrodymais, tačiau

praktikoje pasitaikydavo atveju, kuomet centrinis mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo pažeidimo padarymo faktą konstatuodavo remdamasis vien tik jam iškilusiomis abejonėmis dėl mokesčių mokėtojo veiklos teisėtumo.

Centrinio mokesčių administratoriaus nurodytų dokumentų ir įrodymų nepateikęs mokesčių mokėtojas praranda teisę jais remtis tolesnio ginčo nagrinėjimo ikiteisminėje mokestinį ginčą nagrinėjančioje institucijoje administracinio proceso metu, išskyrus atvejus, kai apie negalimumą juos pateikti buvo nurodyta mokesčių mokėtojo skunde ar mokesčių administratorius, neturėdamas pagrindo, atsisakė priimti mokesčio mokėtojo pateiktus dokumentus ir įrodymus. Mokesčių mokėtojas, norėdamas išdėstyti savo poziciją ir pateikti papildomus dokumentus mokestinio ginčo bylos nagrinėjimo laikotarpiu, turi galimybę tiesiogiai kreiptis į centrinį mokesčių administratorių ir pareikšti poziciją dėl ginčo esmės.⁷⁸ Centriniam mokesčių administratoriui priėmus sprendimą dėl ginčo esmės, mokesčių mokėtojas turi teisę per 20 dienų nuo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo įteikimo dienos apskųsti šį sprendimą Mokestinių ginčų komisijai arba tiesiogiai Vilniaus apygardos administraciniam teismui.

Mokestinio ginčo sprendimo ypatybė – susitarimo tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio galimybė. Tokiu atveju mokesčių mokėtojas netenka teisės ginčyti apskaičiuotos sumos, o mokesčių administratorius – ją didinti. Jeigu abi šalys susitaria – byla bet kurioje stadijoje nutraukiama. Toks susitarimas yra civiliniuose santykiuose taikomos taikos sutarties analogas. Taikant susitarimo institutą gali kilti problema dėl šalių lygiavertiškumo derybų procese. Kai viena ir kita šalis remiasi įrodymais, jog apskaičiuotas mokestis turi būti kitoks, negu jį realiai tuo metu apskaičiavo, bet visiškai pagrįsti savo pozicijos negali arba įrodinėjimo naštos paskirstymo klausimas nėra aiškus. Tokiais atvejais, kai mokesčių administratorius negali pagrįsti savo įrodinėjimų, jis gali siūlyti tartis dėl mokesčio sumos. Tiek mokesčių administratorius, tiek mokesčių mokėtojas turi įvertinti savo veiksmų efektyvumą – kas veiksmingiau ir kas daugiau kainuoja. Toks efektyvumo vertinimas atliekamas ir užsienio šalyse, kai skaičiuojama, kiek kainuoja valstybei bylinėtis su mokesčių mokėtoju.

Centrinis mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į paskutinių metų mokestinių ginčų didėjimo tendenciją (**žr. 7 priedą**) ir siekdamas mažinti mokestinių ginčų skaičiaus didėjimo riziką 2010 m. pradėjo taikyti praktiką prieš baigiant mokestinį patikrinimą ir įteikiant mokesčių mokėtojui patikrinimo aktą organizuoti susitikimą su tikrinamo mokesčių mokėtojo atstovais, kuriame aptariami mokestinio patikrinimo rezultatai, detaliau paaiškinamos

⁷⁸ Stravinskaitė R. Mokestiniai ginčai pagal naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. Vilnius, 2004, Nr. 12, P.38

patikrinimo metu nustatytų mokesčių įstatymų pažeidimų, dėl kurių apskaičiuojamos papildomai mokėtinos mokesčių ir delspinigių sumos, nuostatos (2010 m. I pusr. buvo organizuoti 6 susitikimai su mokesčių mokėtojais, kuriuose buvo aptarti baigiamų mokestinių patikrinimų rezultatai).

MAĮ 110 straipsnio 1 dalis numato, kad skundo, kilus mokestiniam ginčui, padavimas stabdo mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą.⁷⁹ D. Poškos nuomone, ABTĮ nustatyta tvarka teismas, nutartimi patenkindamas pareiškėjo prašymą taikyti reikalavimo užtikrinimo priemones, tačiau nepareikalaudamas pareiškėjo pateikti atsakovo nuostolių užtikrinimo, nepagrįstai ir nukrypsta nuo proceso šalių lygiateisiškumo principo, tokiu būdu pažeisdamas atsakovo teises.⁸⁰ Tačiau ABTĮ nėra įtvirtinta galimybė administracinio proceso šaliai, kurios naudai yra priimtas teismo sprendimas, pareikalauti iš kitos šalies, kurios prašymu buvo taikytos reikalavimo užtikrinimo priemonės, nuostolių dėl šių priemonių taikymo atlyginimo.

Sprendžiant mokestinius ginčus dažnai susiduriama su problema, kai mokesčių mokėtojai nesupranta kai kurių mokesčių administratoriaus sprendimų apskundimo tvarkos, net jei ši tvarka aptariama mokesčių mokėtojų skundžiamuose sprendimuose. Pavyzdžiui, centriniam mokesčių administratoriui atsisakius nagrinėti mokesčių mokėtojo skundą dėl to, kad jau praleistas skundo padavimo terminas, o mokesčių mokėtojas nepateikia prašymo terminui atnaujinti, ir nurodžius, kad mokesčių mokėtojas turi teisę tokį sprendimą apskusti tiesiogiai teismui, mokesčių mokėtojas vis tiek kreipiasi į kitą ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo instituciją – Mokestinių ginčų komisiją. Toks mokesčių mokėtojo veiksmas, atsižvelgus į administracinį procesą, yra nereikalingas, nes centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas palikti mokesčių mokėtojo skundą nenagrinėtą nelaikytinas sprendimu, priimtu išnagrinėjus mokestinį ginčą.⁸¹ Centriniam mokesčių administratoriui priėmus tokį sprendimą, jis pagal turinį turėtų būti skundžiamas Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka, nes tokiu atveju mokestinis ginčas tampa centrinio mokesčių administratoriaus atsisakymo atlikti veiksmus apskundimu, ir toks skundas, vadovaujantis MAĮ 152 str. 7 dalimi, turi būti nagrinėjamas bendra administraciniais ginčams nagrinėti nustatyta tvarka.

Dar 1997 m. Tarptautinio valiutos fondo direktorius M. Camdessus paminėjo „mokesčių mokėjimo kultūros“ formavimą kaip vieną iš valstybės politikos tikslų. Kaip teigia M. Camdessus, tai turėtų būti pagrįsta savanorišku susitaikymu su mokesčių

⁷⁹ Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243

⁸⁰ Poška D. Asmens teisė į teisminę gynybą ir jos įgyvendinimo probleminiai aspektai Lietuvos administraciniuose teismuose. Daktaro disertacija. Vilnius, 2007. P.107

⁸¹ Strazdienė. A. Mokestinis ginčas. Ginčo esmė – sąvoka // Juristas. Vilnius, 2003, Nr. 3, P.31

įstatymais.⁸² 2010 m. Tarptautinio valiutos fondo (TVF) Fiskalinio skyriaus mokesčių administravimo misija (Fiscal Affairs Department of the International Monetary Fund), kurios užduotis – peržiūrėti mokestinių prievolių vykdymo ir mokesčių surinkimo užtikrinimo strategiją, pastebėjo, kad Lietuvoje mokestinių ginčų bylose **apskundimo procesas yra ilgas ir paprastai trunka apie dvejus metus** – visas apskundimo procesas paprastai trunka 720 dienų.

Dauguma mokesčių sumų, papildomai apskaičiuotų tikrinimų metu, yra ginčijamos ir apskundžiamos, nepaisant to, kad didžioji dauguma apskundimo rezultatų palankūs centriniam mokesčių administratoriui. Tarptautinio valiutos fondo Fiskalinio skyriaus atliktoje analizėje matoma, kad Lietuvoje 2009 m. tikrinimų metu papildomai priskaičiuota 401,4 mln. Lt mokesčių; mokesčių mokėtojai sutiko tik su 32,4 proc. šios sumos, o likusi dalis (271,4 mln.) buvo apskūsta – iš viso 665 apskundimo atvejai. Tai atitinka 2005 – 2008 m. tendencijas, kai buvo apskūsta apytikriai 70 proc. visų atvejų. Kol sprendimas nepriimtas, mokesčių, delspinigių ar palūkanų mokėti nereikia. Tačiau priėmus galutinį sprendimą ir pranešus apie jį mokesčių mokėtojui, apskaičiuojamos palūkanos ir delspinigiai. Didžioji dauguma sprendimų palankūs centriniam mokesčių administratoriui – apytikriai 90 proc. visų teismui perduotų bylų išsprendžiamos centrinio mokesčių administratoriaus naudai (žr. 1 lentelę). Nepaisant to, mokesčių mokėtojai paprastai pasinaudoja teise kreiptis į teismą. Todėl tikrinimo metu apskaičiuotų mokesčių surinkimas užtrunka apytikriai dvejus metus, kol byla nagrinėjama visose apeliacinėse instancijose.

1 lentelė. Skundų reguliavimo 2009 m. apžvalga

Rezultatas	Skundas	Komisija	Pirmos instancijos teismas	Aukštesnės instancijos teismas
a. Tikrinimo metu priimtas sprendimas paliktas nepakeistas – (apskūsta aukštesniu lygmeniu)	334	195	171	netaik.
b. Tikrinimo metu priimtas sprendimas paliktas nepakeistas – (klausimas sureguliuotas)	109	30	7	76
c. Pripažintas mokesčių mokėtojo teisumas (mokesčių įstaigos sprendimas atšauktas)	55	21	7	0
d. Byla gražinta pakartotiniam patikrinimui	116	36	6	9
Iš viso sureguliuota bylų	614	282	191	85
VMI sėkmės lygis, proc. ((a + b) : visas skaičius)	72,1	79,8	93,2	89,4

Šaltinis: VMI

Mokesčių mokėtojų delsimas taktika sukelia reikšmingas mokesčių surinkimo problemas. Administracinio apskundimo procedūra suteikia galimybę laiku ir tinkamai išspręsti ginčytiną klausimą. Tačiau vadinamieji nepagrįsti apskundimai teismui uždelsia mokesčių surinkimą, nes procedūra labai ilga. TVF siūlo kelias galimybes šiai situacijai išspręsti:

⁸² <http://www.imf.org/external/np/exr/chron/chron.asp> prisijungimas 2010-10-10

1. Pareikalauti sumokėti visą ginčijamą mokesčio sumą ar jos dalį pasibaigus administracinio apskundimo procedūrai, prieš kreipiantis į teismą. Tokia procedūra taikoma keliose šalyse panašioms problemoms spręsti.

2. Suteikti teismams galią skirti nemažą baudą ar reikalauti apmokėti teismo išlaidas, kai, siekiant uždelsti mokesstinės prievolės apskaičiavimą, pateikiami nepagrįsti skundai teismui.⁸³

3. Įsteigti mokesčių teismą mokestiniam skundams nagrinėti; tai galėtų padidinti efektyvumą ir sukurti „meistriškumo zoną“ mokesčių teisės sistemoje. Vietos teismams sunku priimti sprendimus sudėtingoje mokesčių įstatymų srityje ir greitai išspręsti mokesčių bylas.

TVF daro išvadą, kad administracinis apeliacinis organas turi mažai galių koreguoti delspinigių ir palūkanų sumas jam pateiktose bylose. Daugeliu atvejų, kai bylą sureguliuoja administracinis apeliacinis organas, palūkanos ir delspinigiai sumažinami arba panaikinami. Šie riboti įgaliojimai administraciniame procese naudingi ta prasme, kad sumažinamas teismui skundžiamų atvejų skaičius. Siekiant paspartinti sprendimų priėmimą skundų atvejais galima būtų išplėsti administracinio apeliacinio organo ir apeliacinės komisijos įgaliojimus, leidžiant jiems nereikalauti sumokėti visą vertę – taip būtų sumažinta bylinėjimosi rizika ir bylinėjimosi išlaidos. Tokia metodika sėkmingai taikoma Jungtinėse Valstijose kaip apeliacinės procedūros dalis.

TVF rekomenduoja inicijuoti apskundimo proceso pakeitimus siekiant atgrasyti nuo vadinamųjų nepagrįstų skundų, kurių tikslas – uždelsti mokėtinų mokesčių sumokėjimą.⁸⁴

2.3.2. Mokestinių ginčų nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje

Nors mokesčių mokėtojui suteikta galimybė trumpinti ikiteisminę ginčo nagrinėjimo procedūrą, tačiau šia galimybe naudojasi labai nedaug mokesčių mokėtojų – dauguma jų, centriniam mokesčių administratoriui priėmus sprendimą, su skundu kreipiasi į Mokestinių ginčų komisiją prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija).

1998 m. gruodžio 3 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 1396 buvo įsteigta Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės kaip viešasis juridinis asmuo, ikiteisminė mokestinius ginčus tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus nagrinėjanti institucija. Komisija buvo įsteigta tam, kad dalis bylų būtų

⁸³ Tokia sistema veikia JAV.

⁸⁴ <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=24257.0> prisijungimas 2010-10-10

išnagrinėta ir ginčas išspręstas iki teismo, operatyviai ir neformaliai. Ginčus nagrinėjant Komisijoje nėra žyminio mokesčio, griežtai reglamentuotų posėdžio procedūrų. Ši mokestinio ginčo sprendimo stadija kaip efektyvus administracinio proceso etapas buvo gerai įvertinta ir užsienio ekspertų, juolab, kad daugelyje Europos Sąjungos šalių alternatyvių institucijų irgi esama. Komisija neįeina į sprendimus priimančios institucijos, suinteresuotos mokesčių surinkimu, sudėtį, todėl jos sprendimai yra nešališki, jos sprendimams niekas įtakos negali turėti. Komisija naujai peržvelgia mokesčių teisės aiškinimo ir įrodymų vertinimo klausimus ir, jei sprendimas skundžiamas, gali pateikti tą požiūrį teismui, kuris, formuodamas praktiką, gali pasverti visus gautus argumentus, net jei ir nepitaria Komisijos nuomonei.

Administraciniame procese ši Komisija yra alternatyvi mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija, t. y. mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu dėl mokestinio ginčo, nuo 2004 m. gegužės 1 d. turi teisę pasirinkti, ar paduoti skundą dėl mokestinio ginčo Komisijai, ar tiesiogiai Vilniaus apygardos administraciniam teismui. Skundimo alternatyva įtvirtinta įstatyme siekiant sutrumpinti ginčo sprendimo laiką ir patį procesą. Ginčo laikas galėtų sutrumpėti tais atvejais, kai sprendžiamos bylos, kurioms būdinga jau nusistovėjusi praktika, nors mokesčių mokėtojai, neatsižvelgdami į nusistovėjusią praktiką, vis tiek skundžia mokesčių administratoriaus sprendimą. Taip pat įsigaliojo MAĮ nuostata, kad mokesčių mokėtojo prašymu, jei Komisija sutinka ir priima sprendimą, ginčo nagrinėjimo terminas Komisijoje gali būti sutrumpinamas nuo 60 iki 30 dienų. Komisija, vykdydama ikiteisminę administracijos veiksmų teisėtumo kontrolę, yra vienas iš mokesčių mokėtojų teisių apsaugos nuo neteisingų ir neteisėtų mokesčių administratoriaus pareigūnų sprendimų mokestinės prievolės apimtyje garantų. Tokiu būdu Komisija administraciniame procese veikia kaip kvaziteisminė institucija, vykdydama administraciniam teismui būdingą ginčo sprendimo funkciją. Įsteigta vykdomosios valdžios institucijos ir būdama jos reguliavimo sferoje, Komisija vykdo teisminei valdžiai būdingą funkciją. Mokesčių administravimo įstatyme bei Komisijos nuostatuose⁸⁵ įtvirtintas Komisijos tikslas – objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą. Nagrinėdama mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių administratoriaus ir įvairiose ūkinės komercinės veiklos sferose veikiančių subjektų, Komisija turi būti objektyvi ir nešališka, todėl jos pagrindinė veikla – mokestinių ginčų nagrinėjimas – yra veikiama ekonominių veiksnių tik tiek, kiek šie veiksniai gali daryti įtaką mokestinių ginčų atsiradimui.

Ginčo laikas, taigi ir pats administracinis procesas, galėtų sutrumpėti tais atvejais, kai sprendžiamos bylos, kurioms būdinga jau nusistovėjusi praktika, bet mokesčių mokėtojai,

⁸⁵ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatai. Valstybės žinios, 2004-09-07, Nr. 136-4946

neatsižvelgdami į tokią praktiką, vis tiek skundžia mokesčių administratoriaus sprendimą. Be abejojimo, nereikia pamiršti, kad skundas šiai institucijai gali būti paduodamas ne tik dėl centrinio mokesčių administratoriaus, kaip mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos, sprendimo – mokesčių mokėtojas į Komisiją turi teisę kreiptis ir tuomet, jei centrinis mokesčių administratorius per Mokesčių administravimo įstatymo nustatytą terminą nepriėmė sprendimo dėl mokestinio ginčo esmės (būtina skundą paduoti ne vėliau kaip per 20 dienų nuo termino sprendimui dėl mokestinio ginčo pasiimti pasibaigimo dienos). Kita vertus, tokios nuostatos reikalingumu galima būtų ir suabejoti, nes faktiškai preziumuojama, kad centrinis mokesčių administratorius turi teisę nepriimti sprendimo dėl mokesčių mokėtojo skundo, t. y. nevykdyti jam pavestos funkcijos. Tokiu būdu iš mokesčių mokėtojo būtų atimama teisė rinktis mokesčių administratoriaus sprendimą apskųsti tiesiogiai teismui.

Būtina atkreipti dėmesį, kad tam tikrais atvejais Komisija yra privaloma ir vienintelė ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija, t. y. Mokesčių administravimo įstatymo 151 str. 2 punkte numatyta, kad Mokestinių ginčų komisija nagrinėja mokestinius ginčus tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčio administratoriaus. Tokia situacija galima tuomet, kai mokesčių mokėtojo patikrinimą atliks centrinio mokesčių administratoriaus pareigūnai, kurie ir priims sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo bus apskaičiuotas ir nurodytas sumokėti mokestis. Toks centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas privalės būti skundžiamas Komisijai⁸⁶ (**žr. 5 priedą**). Beje, reikia turėti omenyje, kad Komisijos sprendimą centrinis mokesčių administratorius taip pat gali apskųsti teismui, bet tik tuo atveju, kai Komisija ir centrinis mokesčių administratorius, sprenddami mokestinį ginčą, skirtingai interpretavo įstatymo ar kito teisės akto nuostatas. Jeigu centrinis mokesčių administratorius keltų klausimą tik dėl fakto ar jo įvertinimo, o mokesčių mokėtojas liktų patenkintas Komisijos sprendimu, ginčo nagrinėjimas, t. y. teisingumo vykdymas, būtų galutinai baigtas šiame ginčo nagrinėjimo etape. Vadinasi, šiuo atveju negalima nekonstatuoti tam tikro kvaziteisingumo vykdymo ir atitinkamo kvaziteisingumo akto priėmimo.⁸⁷

Komisijos gaunamų skundų ir prašymų skaičius nuolat didėja (**žr. 8 priedą**). Nors nuo 2004 m. gegužės 1 d. mokesčių mokėtojai įgavo teisę pasirinkti, kur skųsti centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą, Komisija 2004 metais gavo 678 mokesčių mokėtojų skundus dėl mokestinių ginčų, tik 30 atvejų mokesčių mokėtojai skundėsi tiesiogiai teismui. Tokiu būdu Komisija nagrinėjo 95,8 procentus visų mokesčių mokėtojų skundų dėl mokestinių

⁸⁶ Stravinskaitė R. Mokestiniai ginčai pagal naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. Vilnius, 2004, Nr. 12, P.39

⁸⁷ Šedbaras S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje. -Vilnius, 2006, P. 74

ginčų, o 4,2 procentai mokesčių mokėtojų kreipėsi tiesiogiai į teismą. Iki pat šių metų procentas besikreipiančiųjų tiesiogiai į teismą praktiškai nekinta. Galima daryti išvadą, kad mokesčių mokėtojai kreipiasi į teismą tik tada, kai išsemiamos visos mokestinio ginčo ikiteisminio nagrinėjimo galimybės.

Komisija suteikia papildomą galimybę mokesčių mokėtojams apginti savo pažeistas teises. Bet reikia pastebėti, kad kai kuriems autoriams kyla klausimas, ar komisijos veikla apskritai yra teisėta, nes ši institucija buvo įkurta ne įstatymo pagrindu, o Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu.⁸⁸ 1995 m. balandžio 27 d. Lietuva ratifikavo Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvenciją, kurios 6 str. 1 paragrafas skelbia, kad nustatant kiekvieno asmens pilietines teises ir pareigas jis turi teisę, kad jo byla būtų nagrinėjama per įmanomai trumpiausią laiką lygybės ir viešumo sąlygomis pagal įstatymą sudaryto nepriklausomo ir nešališko teismo,⁸⁹ o Lietuvos Respublikos Konstitucijos 109 str. 1 dalis nurodo, kad teisingumą Lietuvoje vykdo tik teismai.⁹⁰ Tuo tarpu Visuotinės žmogaus teisių deklaracijos 8 ir 10 str. skelbia, kad kiekvienas žmogus turi teisę pasinaudoti kompetentingais nacionaliniais teismais savo teisėms atgauti, kai jo pagrindinės teisės, pripažįstamos konstitucijos ar įstatymo, buvo pažeistos. Kiekvienas žmogus, remdamasis visiška lygybe, turi teisę į tai, kad jo byla viešai ir teisingai išnagrinėtų nepriklausomas ir nešališkas teismas, kuris nustatytų jo teises ir pareigas.⁹¹ E. Smalakenė pabrėžia, kad šios nuostatos laikytinos išeities tašku kalbant apie institucijų, kurioms patikėta vykdyti jurisdikcines funkcijas, sistemą ir veiklą bei leidžia teigti, kad ikiteisminis mokestinio ginčo bylos nagrinėjimas yra neoperatyvus, sudėtingas, kartais netgi šališkas. Mokesčių mokėtojui nesuteikta teisė kreiptis tiesiai į teismą dėl pažeistų teisių. Komisijos įkūrimas ir veikla prieštarauja Konvencijos skelbiamam nepriklausomumo principui, nes yra įkurta ir yra tiesiogiai pavaldi Vyriausybei.⁹²

Pagrindinių pasaulio mokesčių kodekso ir komentarų 573 skirsnis reglamentuoja mokesčių teismo įkūrimą, teigiama, kad mokesčių teismo sprendimai gali būti apskundžiami Aukščiausiam teismui. Mokesčių teismas gali nustatyti taisykles, pagal kurias apeliacija negali būti paduota į Mokesčių teismą, kol nesumokėta dalis arba visa ginčijama mokestinės prievolės suma.⁹³ Anot E. Smalakenės, tai verčia susimąstyti, ar nevertėtų Mokestinių ginčų komisijos pertvarkyti į specializuotą mokesčių teismą, kuris garantuotų visapusišką mokestinių bylų

⁸⁸ Smalakenė E. Ikiteisminio mokestinių ginčų proceso aktualijos //Jurisprudencija. Vilnius, 2001, t. 21 (13), P. 85

⁸⁹ Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija. Valstybės žinios. 1995. Nr. 40

⁹⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.

⁹¹ Žmogaus teisės: tarptautinių dokumentų rinkinys. Vilnius. 1991, P. 63

⁹² Smalakenė E. Ikiteisminio mokestinių ginčų proceso aktualijos //Jurisprudencija. Vilnius, 2001, t. 21 (13), P. 85

⁹³ Husseyus W. M., Lubickas C. D. Pagrindinių pasaulio mokesčių kodeksas ir komentarai. Arlingtonas. 1997, P.287

išnagrinėjimą ir objektyvų sprendimą, nes mokestinių bylų nagrinėjimas reikalauja taikyti specialias žinias, būtent finansinių mokestinių teisinių santykių srities, leistų kvalifikuočiau spręsti bylas, kylančias iš mokestinių ir teisinių santykių, tobulėtų praktika formuojant precedentą mokestinėse bylose. Mokestiniai ginčai nuo kitų administracinių ginčų skiriasi savo dalyko specifika, jų požymiams objektyviai iširti ir nustatyti būtina turėti šių ginčų nagrinėjimo patirtį ir mokesčių teisės žinių. Mokesčių teismo įkūrimas išspręstų mokestinio teisingumo problema.⁹⁴

Šios nuostatos laikytinos išeities tašku kalbant apie institucijų, kurioms patikėta vykdyti jurisdikcines funkcijas, sistemą ir veiklą bei leidžia teigti, kad ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas ir pats administracinis procesas tuo atveju yra neefektyvus, sudėtingas, neoperatyvus, galbūt ir šališkas, nes „Mokestinių ginčų komisija nepanaši į nepriklausomą arbitrą“.⁹⁵ Komisija savo procesine veikla panaši į teismą, tačiau priimami sprendimai skundžiami Vilniaus apygardos administraciniam teismui.

Europos Teisingumo Teismo 2010 m. spalio 21 d. priimtame sprendime byloje C-385/09 „Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. rugsėjo 21 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. rugsėjo 29 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje“ teigiama, kad Lietuvos Respublikos Vyriausybė kelia klausimą dėl Komisijos, kaip teismo, statuso, remdamasi tuo, kad ši Komisija nėra nepriklausoma. Iš tiesų ji susijusi su Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, kuriai privalo pateikti metines ataskaitas ir su kuria bendradarbiauti turi pareigą, organizacine struktūra. Šiuo klausimu reikia priminti, kad iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, jog tam, kad atsakytų, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi institucija yra „teismas“ pagal EB 234 straipsnį, Europos Teisingumo Teismas atsižvelgia į visas aplinkybes, t. y. ar institucija įsteigta pagal įstatymą, ar ji yra veikianti nuolat, ar jos jurisdikcija yra privaloma, ar administracinis procesas šioje institucijoje pagrįstas rungimosi principu, ar ji taiko teisės normas ir ar yra nepriklausoma (1997 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Dorsch Consult*, C-54/96, Rink. P. I-4961, 23 punktas, taip pat nurodyta teismo praktika). ETT konstatuoja, jog šiomis nuostatomis Komisijai užtikrinamas būtinas nepriklausomumas, kad ji būtų laikoma „teismu“ pagal EB 234 straipsnį. Šios analizės nepaneigia tai, kad Komisija yra susijusi su Lietuvos Respublikos finansų ministerijos organizacine struktūra ir jai turi pateikti metines ataskaitas. Kalbant apie pareigą bendradarbiauti su Lietuvos Respublikos finansų ministerija, pažymėtina, kad Lietuvos Respublikos Vyriausybės atstovas, užklaustas per teismo posėdį, nurodė nežinantis

⁹⁴ Smalakienė E. Ikiteisminio mokestinių ginčų proceso aktualijos //Jurisprudencija. Vilnius, 2001, t. 21 (13), P. 85

⁹⁵ Bagdonavičius S. Mokesčių administravimo įstatymo komentaras. Mokestinių bylų teismų praktikos apibendrinimas. Vilnius, 1997. P. 108

atvejų, kuriais Komisija būtų gavusi iš šios ministerijos instrukcijų ar nurodymų, kokią sprendimą reikėtų priimti vienoje ar kitoje byloje. Tokiomis aplinkybėmis bendra bendradarbiavimo pareiga taip pat nėra nesuderinama su šios Komisijos nepriklausomumu nuo Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Be to, iš nacionalinio reglamentavimo, pateikto šio sprendimo 17–23 punktuose, matyti, jog Komisija tenkina kitus šio sprendimo 35 punkte nurodytus ETT praktikoje įtvirtintus kriterijus, kad tam tikrą instituciją būtų galima laikyti teismu. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad Komisija yra teismas pagal EB 234 straipsnį ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

Mokestinio ginčo nagrinėjimas Komisijoje yra neprivalomas mokestinio ginčo nagrinėjimo administracinio proceso metu etapas, tačiau, jeigu mokesčių mokėtojas pasinaudoja galimybe, kad jo skundas būtų išnagrinėtas šioje institucijoje, jos sprendimas yra galutinis ikiteisminėje mokestinių ginčų nagrinėjimo stadijoje. Tačiau nepaisant visų administracinių procesinių ir teisinių nesklaidumų, kurie tiesiogiai trukdo Komisijos darbui, galima teigti, kad Komisija yra svarbi ikiteisminė institucija, į kurią kreipiasi ūkio subjektai, nesutikdami su mokesčių administratoriaus sprendimais.

Apibendrinant ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo administracinio proceso metu ypatumus galime teigti, kad šiuo metu esantis teisinis mokestinių ginčų reglamentavimas sudaro prielaidas administracinio proceso metu mokestinį ginčą nagrinėti išankstine ne teismo tvarka du kartus (Mokesčių administravimo įstatymo 147 str.: *mokestinius ginčus nagrinėja centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija (toliau – ikiteisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos) ir teismas*). Apžvelgiant Komisijos teises ir pareigas nagrinėjant mokestinį ginčą pažymėtina, kad jos yra identiškos tom, kurias turi centrinis mokesčių mokėtojas, juk tiek centrinis mokesčių administratorius, tiek Komisija yra ikiteisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos. Tai prieštarauja pagrindiniam ikiteisminio nagrinėjimo administraciniame procese principui, jog išankstinis ginčo nagrinėjimas iki teismo galimas tik vieną kartą. Mokesčių mokėtojai dėl dvigubai ilgesnio nei būtina ikiteisminio nagrinėjimo laiko spręsti kilusio ginčo su mokesčių administratoriumi operatyviai negali. Nepagrįstai užsitęsę ginčai dėl mokesčių administratoriaus sprendimų pagrįstumo ar teisėtumo daro neigiamą įtaką mokesčių mokėtojų veiklai, trikdo darnų mokesčių surinkimą. Centriname mokesčių administraciniame bei Komisijoje atliekant tą patį darbą, ne tik dubliuojamos šių institucijų funkcijos, tačiau ir nukenčia mokesčių mokėtojas, taip pat padidėja išlaidos ikiteisminiam mokestinių ginčų nagrinėjimui.

Atsižvelgus į tai, galima teigti, kad administraciniame procese kaip privaloma ikiteisminė mokesčių ginčų nagrinėjimo institucija yra centrinis mokesčių administratorius, o Komisija – fakultatyvi ikiteisminė mokesčių ginčų nagrinėjimo institucija, ir mokesčių mokėtojui administracinio proceso metu paliekama apsisprendimo teisė, ar jį netenkinantį centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą skųsti tiesiogiai teismui, ar pirmiau kreiptis į fakultatyvią ikiteisminę mokesčių ginčo instituciją, t. y. Komisiją. Nežiūrint to, formuojama nuomonė, kad būtų tikslingiau keisti teisinį reglamentavimą atsisakant dubliuojančio ikiteisminio nagrinėjimo centriniame mokesčių administracijoje, taip supaprastinant ir efektyvinant patį administracinį procesą mokesčių ginčo nagrinėjimo metu.

Mokesčių ginčo bylai formuoti reikalinga medžiaga yra vietos mokesčių administratoriaus skyriuose. Centrinis mokesčių administratorius nagrinėdamas mokesčių ginčą papildomos medžiagos nerenka ir gavęs atitinkamą medžiagą iš vietos mokesčių administratoriaus skyriaus iš esmės atlieka tik žinybinę individualaus, mokesčių mokėtojo atžvilgiu priimto, administracinio akto kontrolę. Pagal kompetenciją nustatydamas mokesčių prievolių, mokesčių permokų (skirtumų) ir nepagrįstai (neteisingai) išieškotų mokesčių, baudų, delspinigių gražinimo, deklaravimo bei kitas mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo teises procedūras, centrinis mokesčių administratorius negali objektyviai užtikrinti bešališko išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teisme proceso, nes kiekvienas nagrinėjamas mokesčių ginčas neišvengiamai yra susijęs su paties centrinio mokesčių administratoriaus nustatytų procedūrų teisėtumo ir pagrįstumo vertinimu. Centriniame mokesčių administracijoje – Valstybinėje mokesčių inspekcijoje prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos – ikiteisminė tvarka mokesčiai ginčai nagrinėjami šios inspekcijos Teisės departamento Apeliacijų skyriuje, kuris pavaldumo santykiais tiesiogiai susijęs su mokesčių administravimo procedūras ir administravimo prioritetus nustatančia centrinio mokesčių administratoriaus vadovybe. Esant tokiai struktūrinei sąrangai mokesčių ginčų nagrinėjimas centriniame mokesčių administracijoje tampa pavaldžių darbuotojų kontrole, o ne bešališku ginčo sprendimu nepriklausomoje institucijoje. Tuo tarpu Komisija yra nežinybinė, pavaldumo santykiais su mokesčių administratoriumi nesusijusi, išankstine ne teismo tvarka ginčus nagrinėjanti institucija.

Tuo remiantis galima būtų pradėti laipsniškai reglamentuoti visą mokesčių ginčų nagrinėjimo administracinį procesą, nustatant vieną išankstine ne teismo tvarka mokesčių ginčus nagrinėjančią instituciją ir siekiant panaikinti mokesčių ginčų ne teismo tvarka nagrinėjimo dubliavimą ir pagerinti tokių ginčų nagrinėjimo efektyvumą, operatyvumą, nustatant aiškia ir bešališką jų nagrinėjimo tvarką bei sumažinti mokesčių mokėtojų ir valstybės

biudžeto išlaidas, reikalingas tokių ginčų nagrinėjimui. Mokestinio ginčo iki teismo terminas administraciniame procese sutrumpėtų 80 dienų ir toks ginčas būtų išnagrinėtas mažesnėmis sąnaudomis (dabar iki 60 dienų Centriniam mokesčių administraciniame, vėliau iki 20 dienų pastarojo sprendimo apskundimo terminas Mokestinių ginčų komisijai, o po to iki 60 dienų ginčo nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje), sumažėtų ir lėšų poreikis išankstiniam tokių ginčų nagrinėjimui užtikrinti, taip pat būtų supaprastinta galimybė mokesčių mokėtojams administracinio proceso metu ginti savo pažeistas teises mokesčių administravimo srityje.

2.4. Teisminis mokesčių ginčų nagrinėjimo procesas

Teismų pareiga spręsti visuomenėje kylančius teisinius ginčus. Konstitucijos 30 straipsnio pirmojoje dalyje sakoma, kad asmuo, kurio konstitucinės teisės ir laisvės pažeidžiamos turi teisę kreiptis į teismą.⁹⁶ Administracinių bylų teisenos įstatymo 5 straipsnyje numatyta: „Kiekvienas suinteresuotas subjektas turi teisę įstatymų nustatyta tvarka kreiptis į teismą, kad būtų apginta pažeista ar ginčijama jo teisė arba įstatymų saugomas interesas“.⁹⁷ Asmuo, kurio teisės ir laisvės yra pažeidžiamos, turi teisę kreiptis į teismą. Tačiau ši teisė negali būti aiškinama kaip asmens galimybė kreiptis į teismą bet koku būdu.

Lietuvos Respublikos Seimo 1998 m. birželio 25 d. nutarimu patvirtintuose Teisinės sistemos reformos metmenyse buvo nurodyta, kad naudojant bendrųjų teismų sistemą, Lietuvoje steigiami dviejų instancijų administraciniai teismai, kurių kompetencijai bus perduotos bylos dėl valdymo institucijų ir valdininkų priimtų sprendimų teisėtumo bei kitos bylos, kylančios iš administracinių teisinių santykių, pvz., mokesčių ginčų.⁹⁸ Savarankiška administracinių teismų, kurių veiklai reglamentuoti priimtas Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas,⁹⁹ sistema pradėjo funkcionuoti 1999 metais, o viena svarbiausių šių specializuotų teismų funkcijų – spręsti administracinius ginčus tarp valstybės ir privataus asmens. Vadovaujantis Administracinių bylų teisenos įstatymo ir Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis, skundus dėl centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimo dėl mokesčio ginčo nagrinėja Vilniaus apygardos administracinis teismas (pirmoji instancija) ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (apeliacinė instancija).

⁹⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.

⁹⁷ Valstybės žinios. 1999, Nr. 13-308

⁹⁸ Lietuvos Respublikos Seimo 1998 m. birželio 25 d. nutarimas „Dėl teisinės reformos metmenų (nauja redakcija) ir jų įgyvendinimo.“ Valstybės žinios. 1998, Nr. 61-1736.

⁹⁹ Valstybės žinios. 1999, Nr. 13-308.

Administracinėje teisenoje pripažįstama, jog teisė kreiptis su skundu (prašymu) į administracinę teisumą yra procesinė teisė. Dispozityvumo principas administraciniame procese lemia ginčo šalių teisę naudotis savo procesinėmis teisėmis, susijusiomis tiek su galimybe pradėti administracinį procesą, tiek jį tęsti. Pagal ABTĮ 5 straipsnio 1 dalį tik suinteresuotas asmuo gali nuspręsti, ar jis apskritai pradės procesą administraciniame teisme. Dispozityvumo principo turinį papildo ABTĮ 54 straipsnyje nustatyta skundo pareiškėjo teisė atsiimti skundą iki jo priėmimo, tikslinti ar pakeisti skundo pagrindą ar dalyką arba atsisakyti skundo bet kurioje bylos nagrinėjimo stadijoje. Administracinių bylų teisenos įstatymo 37 straipsnio 2 dalies 8 punkte nurodyta, jog teismas motyvuota nutartimi atsisako priimti skundą (prašymą), jeigu praleistas skundo (prašymo) padavimo terminas ir pareiškėjas neprašo jo atnaujinti ar teismas atmeta tokį prašymą.

Mokestiniai ginčai yra nagrinėjami bendrai administraciniams ginčams nustatyta tvarka, šiam procesui būdingi du pagrindiniai bruožai: proceso pigumas ir greitumas. Proceso pigumas pasireiškia tuo, kad žyminio mokesčio dydis (neatsižvelgiant į ginčijamos mokesčių, ekonominių sankcijų dydį) administraciniame procese yra minimalus, o proceso greitumas pasireiškia tuo, kad administraciniame procese yra tik dvi stadijos, t. y. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo procesiniai sprendimai yra galutiniai ir neskundžiami, išskyrus tai, kad tam tikrais Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatytais atvejais yra numatyta galimybė atnaujinti procesą. Tokia galimybė daugiausiai siejama su netinkamai taikytomis materialinėmis ar procesinėmis teisės normomis, naujai paaiškėjusiomis aplinkybėmis ar pan., tačiau pagrindų sąrašas yra baigtinis. Vienodą teismų praktiką mokestinių ginčų bylose (kaip ir visose administracinėse bylose) formuoja Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas – pagal Administracinių bylų teisenos įstatymo 13 str. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas skelbia plenarinės sesijos priimtus sprendimus, nutarimus ir nutartis, taip pat trijų teisėjų kolegijų ir išplėstinių penkių teisėjų kolegijų priimtus sprendimus, nutarimus ir nutartis, kuriuos paskelbti pritarė dauguma šio teismo teisėjų ir visus sprendimus dėl norminių administracinių aktų teisėtumo.

Mokestinių ginčų nagrinėjimo teismuose tvarką reglamentuoja Administracinių bylų teisenos įstatymas. Mokesčių mokėtojas, kurio netenkina priimtas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas (jeigu mokesčių mokėtojas nusprendžia naudotis tik viena ikiteismine mokesčio ginčo nagrinėjimo grandimi) arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimas (jeigu mokesčių mokėtojas naudojasi abiem ikiteisminio mokesčio ginčo grandimis), per 20 dienų nuo bet kurios iš šių institucijų sprendimo įteikimo dienos turi teisę kreiptis į Vilniaus apygardos administracinę teisumą – visi mokestiniai ginčai yra nagrinėjami tik

Vilniaus apygardos administraciniame teisme ir tai yra išimtinė šio teismo kompetencija. Mokestinio ginčo procesas pirmosios instancijos teisme prasideda, kai mokesčių mokėtojas nesutinkantis su centrinio mokesčių administratoriaus ar Mokestinių ginčų komisijos sprendimu arba centrinis mokesčių administratorius, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, su skundu kreipiasi į teismą dėl ginčo išsprendimo. Jei ginčo šalys nesutinka su Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimu, per 14 dienų nuo sprendimo priėmimo jis gali būti apskūstas Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui, kurio sprendimas yra galutinis ir kasacine tvarka neskundžiamas.

Būtina atkreipti dėmesį, kad kai yra skundžiamas Mokestinių ginčų komisijos sprendimas, minėta institucija administracinio proceso metu atsakove teisme netampa, nes pagal Administracinių bylų teisenos įstatymo 32 str. 3 dalį, *apskundus administracinių ginčų komisijos ar kitos išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka institucijos sprendimą, šalių procesinė padėtis nesikeičia*, todėl atsakovas šiose administracinėse bylose bus centrinis mokesčių administratorius, trečias asmuo – ginčo objektu tapusį sprendimą priėmęs vietos administratorius, o pareiškėjas, aišku, – mokesčių mokėtojas, kurio teisės pažeistos.¹⁰⁰ Mokestinio ginčo šalimis administraciniame procese visais atvejais laikomi mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius, be to, administraciniame procese būtina aiškiai atriboti mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų statusą nuo mokestinio ginčo šalių statuso. Mokestinis ginčas negali vykti tarp kitų šalių nei įstatymiškai nustatyta.

Tinkamas proceso šalių nurodymas, taip pat atitinkamų Administracinių bylų teisenos įstatyme numatytų reikalavimų skundo formai ir turiniui laikymasis yra lygiai toks pats svarbus kaip ir ikiteisminės mokestinių ginčų grandys, nes nuo to priklauso proceso greitumas, tinkamas teismo pasirengimas jam ir teismo priimamo sprendimo kokybė. Ginčo šalys teisme įgyja naują teisinę padėtį – jos tampa lygios proceso šalys. Mokestinio ginčo šalys yra pareiškėjas (procesinio teisinio santykio šalis, kurios teisės ir interesai yra pažeisti, ir kuri kreipiasi su reikalavimu į teismą teisminės gynybos) ir atsakovas. Be minėtų šalių, mokestinio ginčo byloje gali dalyvauti atstovai, advokatai, įstaigos, pareigūnai, suinteresuoti asmenys, vertėjai, ekspertai, liudytojai. Taip pat procesinių teisinių santykių subjektais gali tapti ir visai pašaliniai asmenys, kuriuos teismas įpareigoja pateikti rašytinius ar daiktinius įrodymus. Pareiškėjas skundą teismui paduoda raštiškos formos, vadovaudamasis ABTĮ trečiuoju skirsniu „Bendrosios nuostatos dėl skundų (prašymų)“. Administracinis procesas numato, kad pareiškėjas, turėdamas teisę paduoti skundą teismui, taip pat turi teisę atsiimti skundą iki jo priėmimo, taip pat tikslinti ir pakeisti skundo pagrindą arba atsisakyti skundo bet kurioje bylos nagrinėjimo stadijoje iki teismas

¹⁰⁰ Stravinskaitė R. Mokestiniai ginčai pagal naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. Vilnius, 2004, Nr. 12, P. 40

priims sprendimą. Viena svarbiausių pareiškėjo ir atsakovo teisių administraciniame procese yra teisė gintis, įrodinėti savo teisumą, reikalavimų taisyklingumą, atsikirtimų prieš reikalavimą taisyklingumą – kiekviena šalis turi įrodyti tas aplinkybes, kuriomis remiasi kaip savo reikalavimų ir atsikirtimų pagrindu.¹⁰¹ Teisminiai įrodymai administraciniame procese yra priemonės ir būdai, kuriais teismas nustato juridinių faktų buvimą ar nebuvimą. Įrodymais teisme gali būti šalių paaiškinimai, liudininkų parodymai, ekspertizė, buhalterinės apskaitos dokumentai, sutartys, etc. Nagrinėjant mokestinių ginčų bylas teisėjai privalo objektyviai tirti įrodymus, nustatyti svarbias aplinkybes. Mokestinio ginčo proceso dalyviai gali prieštarauti kitų dalyvaujančių byloje asmenų argumentams, užduoti klausimus kitiems administracinio proceso dalyviams, liudytojams, ekspertams ir vertėjams. Pasitaiko, kad teismų išnagrinėtose bylose yra ne visi rašytiniai įrodymai, mokesčių administratoriaus sprendimai ir mokesčių mokėtojų skundai mokesčių administratoriui, dokumentai, kurie rodytų, kad mokestinis ginčas buvo nagrinėtas privaloma išankstine neteismine tvarka. Jeigu kurios nors mokestinio ginčo šalies netenkina pirmosios instancijos teismo priimtas sprendimas, jį galima apskųsti apeliacinės instancijos teismui. Teismo sprendimo apskundimo institutas turi dvejopą reikšmę:

1. Šalies procesinė teisė įrodinėti sprendimo netaisyklingumą ir reikalauti jo patikrinimo aukštesniojo teismo.

2. Tai priemonė pirmosios instancijos teismo klaidoms ištaisyti.¹⁰²

Priežastis, dėl kurių administraciniai teismai visiškai ar iš dalies panaikina centrinio mokesčių administratoriaus ar Mokestinių ginčų komisijos sprendimus galima suskirstyti į kelias grupes:

- 1) skirtingas faktinių bylos aplinkybių vertinimas (kai iš dalies ar visiškai panaikinti sprendimai dėl mokesčių mokėtojui paskirtos baudos švelninimo ar panaikinimo, nes įstatymuose nėra aiškiai apibrėžti baudų skyrimo kriterijai);

- 2) skirtingas mokesčius reglamentuojančių įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatų aiškinimas;

- 3) naujai pateikiami teismui įrodymai (atsižvelgus į tai, kad mokesčių mokėtojas pateikė teismui naujų įrodymų, kurie nagrinėjant mokesčių mokėtojo skundą ikiteismine tvarka nebuvo pateikti).

Teismo sprendimas yra baigiamasis aktas, kuriuo ne tik pasiekiamas galutinis teismo proceso tikslas – išspręsti šalių ginčą iš esmės, tačiau kartu tai yra ir teisingumo įvykdymo aktas. Teisingumo vykdymas suponuoja reikalavimą, kad teismo sprendimas turi būti teisingas.

¹⁰¹ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262

¹⁰² Abramovas S. Civilinis procesas. - Kaunas, 1948. P. 213.

Lietuvos teismai nuo Lietuvos Respublikos įstojimo į Europos Sąjungą dienos sprenddami mokestinius ginčus privalo taikyti Europos Bendrijos mokesčių teisės aktus, taip pat remtis Europos Teisingumo Teismo (ETT) nutarimuose pateiktais Europos Bendrijos mokesčių teisės nuostatų išaiškinimais. Akivaizdu, kad taikant ir Europos Bendrijos teisę, ir nacionalinę teisę, teismams gali iškilti tam tikrų neaiškumų dėl kai kurių teisės akto nuostatų, jų turinio, apimties ar galiojimo.

Pažymėtina, kad Vilniaus apygardos administracinis eismas turės teisę, o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas – pareigą kreiptis į Europos Teisingumo Teismą (ETT) dėl preliminarus nutarimo, jei teismui taikant Europos Sąjungos (ES) teisės normas iškilo ES teisės aktų aiškinimo ar galiojimo klausimas. Tokiu būdu siekiama užtikrinti vienodą ES teisės aiškinimą visoje Europos Sąjungoje. Teismai neprivalo kreiptis dėl preliminarus nutarimo, jei atitinkama ES nuostata yra aiški arba jei jau yra priimtas ETT nutarimas tuo pačiu klausimu. ETT sukurta mokesčių bylų praktika tam tikra prasme jau taikoma sprendžiant Lietuvos mokestinius ginčus. Administracinio proceso metu byla bus sustabdoma iki tol, kol bus gautas preliminarus nutarimas. Jei Lietuvos teismui iškils abejonių dėl Europos Bendrijos mokesčių teisės taikymo, jis gali, o kartais ir privalo, prašyti ETT išaiškinti ir pateikti preliminarų nutarimą. Kai konkrečiu klausimu ETT jau bus priėmęs nutarimą, Lietuvos teismas galės juo remtis sprenddamas mokestinį ginčą Lietuvoje. Kaip rodo dabartinė praktika, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas jau remiasi ETT bylomis sprenddamas mokestinius ginčus.

Pabrėžtina, kad ETT nėra tiesiog dar viena teisminė instancija mokestiniame ginče, nes jis nesprenžia mokestinio ginčo iš esmės. Vienintelė ETT funkcija pagal preliminarus nutarimo procedūrą yra pateikti nacionaliniam teismui atsakymą dėl tam tikrų Europos Bendrijos teisės nusotatų aiškinimo. Vadovaudamasis ETT pateiktu aiškinimu nacionalinis teismas priima galutinį sprendimą. Kaip teigia A. Kavoliūnas, nereikėtų pervertinti ETT preliminarus nutarimo svarbos Lietuvos mokestiniams ginčams, ir pabrėžia, kad galima drąsiai teigti, kad preliminarus nutarimo Lietuvos teismai prašys ne taip jau dažnai. Tai greičiausiai bus retas reiškinys dėl kelių priežasčių:

pirma, atsižvelgiant į ilgametę ETT mokestinių bylų praktiką, iškilus klausimui dėl neaiškių Europos Bendrijos mokesčių teisės aktų nuostatų, daugeliu atvejų bus galima remtis jau priimtais ETT sprendimais;

antra, nutarimo priėmimas gali užtrukti iki kelerių metų ir brangiai kainuoti mokesčių mokėtojui, todėl jis gali būti išvis nesuinteresuotas kreiptis į ETT dėl preliminaraus nutarimo.¹⁰³

Mokestinių ginčų bylose tiesiogiai remtis Europos Sąjungos direktyvos nuostatomis iš esmės galima, nes bylinėjama su valstybei atstovaujančia institucija – mokesčių administratoriumi. Tačiau mokesčių mokėtojas negali tiesiogiai pasiremti direktyvos nuostatomis savarankiškai, nes paprastai mokesčių mokėtojo prašymu tiesiogiai direktyvos nuostatas pritaiko mokestinį ginčą nagrinėjantis Lietuvos kompetentingas teismas.

Iš tiesų, nagrinėdamas kiekvieną administracinę bylą, nesvarbu, didelė ar maža ieškinio kaina, koks yra teisinių santykių, dėl kurių kilęs ginčas, pobūdis, administracinio proceso metu teismas privalo ją išnagrinėti dėmesingai: visokeriopai, išsamiai ir objektyviai ištirti visas bylai reikšmingas aplinkybes. Kita vertus, įstatymų leidėjas, nustatydamas skirtingą ginčų nagrinėjimo tvarką administracinio proceso metu, sudarė sąlygas atsižvelgti į visuomeninį bei ekonominį ginčo reikšmingumą, atsižvelgiant į jo objekto bei subjektų specifiką. Mokesčių mokėtojas turėtų įvertinti galimybes laimėti bylą, nes besikreipiančiųjų į teismą dėl mokestinių ginčų nemažėja (**žr. 9 priedą**), nors ginčo baigtis, atsižvelgus į teismų praktiką, dažnai yra aiški. Vadovaudamasis ABTĮ 13 str. 1 dalimi LVAT formuoja vienodą administracinių teismų praktiką. Pagal minėto straipsnio 2 dalį nustatyta tvarka paskelbtuose sprendimuose, nutarimuose ir nutartyse esančius įstatymo taikymo išaiškinimus atsižvelgia teismai, institucijos ir kiti subjektai, taikydami tuos pačius įstatymus.

2.5. Mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso atnaujinimas

Kadangi mokestiniams ginčams nagrinėti administraciniame procese yra nustatyta privaloma ikiteisminė procedūra, todėl proceso atnaujinimas galimas ne tik po įsiteisėjusių teismų sprendimų, bet ir tuo atveju, kai mokestiniuose ginčiuose galutinis sprendimas priimtas ikiteisimine tvarka juos nagrinėjusių institucijų. Taigi, jei mokestinis ginčas baigiamas ikiteisminėje jo nagrinėjimo stadijoje, proceso atnaujinimo pagrindus nustato MAĮ (160 straipsnis), o tuo atveju, jeigu galutinį sprendimą mokestiniame ginče yra priėmęs teismas, proceso atnaujinimo pagrindus įtvirtina ABTĮ (153 straipsnis) Jau 2002 m. gruodžio 24 d. įsigaliojusiam Mokesčių administravimo įstatymo 2, 7, 14, 16, 17, 18, 22, 27, 29, 32, 39⁽¹⁾, 54,

¹⁰³ Kavoliūnas. A. Mokestiniai ginčai persikelia į Europos Sąjungą // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. Vilnius, 2005, Nr. 1, P. 80

56, 57, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo bei įstatymo papildymo 6⁽¹⁾ ir 57⁽¹⁾ straipsniais įstatyme¹⁰⁴ buvo numatyta teisė mokesčių mokėtojui atnaujinti ikiteisminėje mokestinių ginčų bylos nagrinėjimo stadijoje pasibaigusį procesą: *mokestinio ginčo bylos, kurioje vietos mokesčio administratoriaus, centrinio mokesčio administratoriaus ar Mokestinių ginčų komisijos sprendimas nustatytu terminu nebuvo apskūstas, procesas gali būti atnaujintas šiame straipsnyje nustatytais pagrindais ir tvarka*. Iki 2002 m. pabaigos mokesčių mokėtojas proceso atnaujinimo teise galėjo pasinaudoti tik tada, kai procesas buvo pasibaigęs teisminėje stadijoje. Mokesčių mokėtojui, praleidusiam skundo padavimo terminą dėl priežasčių, kurias ikiteisminė ginčą nagrinėjanti institucija pripažįsta svarbiomis, šis terminas minėtos institucijos sprendimu gali būti atnaujintas. Ikiteisminės mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos sprendimas, kuriuo nepatenkinamas prašymas dėl skundo padavimo termino atnaujinimo, gali būti apskūstas Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka. Ginčo sprendimas tokia seka, kai byla administracinio proceso metu nagrinėjama ikiteismine ne per teismą tvarka, o po to – administraciniame teisme, yra vieningas, nuoseklus, neskaidomas administracinis procesas, nes išankstinis skundo nagrinėjimas ne teismo tvarka yra sudėtinė administracinių bylų teisenos dalis. Visuose teisės aktuose, reglamentuojančiuose išankstinį ginčų nagrinėjimą kvaziteisminėse institucijose, būtina nustatyti atsisakymo nagrinėti skundą, tuo atveju, jeigu jis paduotas praleidus nustatytą terminą, tvarką ir skundo padavimo termino atnaujinimo aplinkybes.

Mokesčių administravimo įstatyme proceso atnaujinimo pagrindai (numatyti devyni) turi panašumų su teismo proceso atnaujinimo pagrindais, kurie numatyti Administracinių bylų teisenos įstatyme (numatyta dvylika). Teisė kreiptis dėl mokestinių ginčų bylų proceso atnaujinimo yra fakultatyvi mokesčių mokėtojo teisė, kurią mokesčių mokėtojas įgyja esant bent vienam iš MAĮ 160 straipsnio 2 dalyje nustatytam pagrindui. Trys proceso pagrindai, kurie numatyti abiejuose įstatymuose ir yra dažniausiai pasitaikantys praktikoje ir keliantys daugiausiai interpretacijų variantų¹⁰⁵ – tai naujai paaiškėjusių aplinkybių, kurios nebuvo žinomos ir negalėjo būti žinomos bylos nagrinėjimo metu, atsiradimas; pateikimas akivaizdžių įrodymų, kad padarytas esminis materialinės teisės normų pažeidimas, jas taikant, galėjęs turėti įtakos priimti neteisėtą sprendimą; būtinumas užtikrinti vienodos mokestinių ginčų nagrinėjimo praktikos formavimą. 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojusio Mokesčių administravimo įstatymo¹⁰⁶

¹⁰⁴ Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5516

¹⁰⁵ Medelienė A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Vilnius. 2005. P. 224

¹⁰⁶ Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243

160 str. 2 dalyje numatytais pagrindais procesas gali būti atnaujintas mokestinio ginčo bylose, kuriose pagal įstatymų numatytą terminą nebuvo apskūstas:

1) vietos mokesčių administratoriaus sprendimas (tai susiję su vietos administratoriaus sprendimais, kurie buvo priimti pagal iki 2001 m. rugsėjo 1 d. galiojusią mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką, kai ši institucija buvo ir veikė kaip ikiteisminė mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija),

2) centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas,

3) Mokestinių ginčų komisijos sprendimas.

Proceso atnaujinimo pagrindais administraciniame procese laikytinos aplinkybės, kurios ikiteisminės mokestinių ginčų institucijos sprendimą daro akivaizdžiai neteisėta. Taigi, nuo 2002 m. pabaigos mokesčių mokėtojui atsirado dar viena galimybė mokestinį ginčą, kuris mokesčių mokėtojui nesėkmingai baigėsi ikiteisminėse mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijose, išspręsti savo naudai, jeigu Mokesčių administravimo įstatyme yra tam numatyti pagrindai. Prašymas atnaujinti procesą paduodamas arba centriniam mokesčių administratoriui (jeigu mokestinio ginčo byloje galutinis buvo jo arba vietos administratoriaus sprendimas), arba Mokestinių ginčų komisijai (jei galutinis sprendimas buvo priimtas šios institucijos). Prašymą dėl proceso atnaujinimo, jeigu galutinį sprendimą mokestiniame ginče yra priėmęs teismas, nagrinėja Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo pirmininko sudaryta teisėjų kolegija rašytinio proceso tvarka, nekviessdama į posėdį administracinės bylos proceso dalyvių. Pagal ABTĮ, atnaujinus procesą bylos nagrinėjimas teisme iš naujo vyksta pagal pirmosios instancijos teismo administracinio proceso taisyklės, jeigu skundžiami įsiteisėjęs teismo sprendimas, nutarimas ar nutartis buvo priimti nagrinėjant bylą pirmąja instancija, o jeigu skundžiami teismo sprendimas, nutarimas ar nutartis buvo priimti nagrinėjant bylą apeliacine tvarka, atnaujinus procesą bylos nagrinėjimas iš naujo vyksta apeliacinio proceso tvarka.¹⁰⁷

Proceso atnaujinimo ypatumą parodo ne tik baigtinis pagrindų sąrašas, bet ir ribojimas pateikti prašymą dėl proceso atnaujinimo laike – tokio pobūdžio prašymas, vadovaujantis MAĮ ir ABTĮ, turi būti paduodamas per 3 mėnesius nuo tos dienos, kai jį padavęs asmuo sužinojo ar turėjo sužinoti apie aplinkybes, kurios yra proceso atnaujinimo pagrindas. Jeigu buvo praleistas tokio prašymo pateikimo terminas ir tai atsitiko dėl svarbių priežasčių, praleistas terminas gali būti atnaujintas, jei prašymas dėl termino atnaujinimo paduotas ne vėliau kaip po vienerių metų nuo sprendimo (kuris liko nepaskūstas) apskundimo termino pabaigos. Apskritai prašymas dėl termino atnaujinimo negali būti paduodamas, jeigu nuo sprendimo, dėl kurio prašoma atnaujinti

¹⁰⁷ Valstybės žinios. 1999, Nr. 13-308.

terminą, apskundimo termino pabaigos praėjo daugiau nei 5 metai. Penkerių metų terminas laikytinas naikinamuoju ir negali būti atnaujinamas net ir esant svarbioms priežastims. Tokio termino nustatymo tikslas – stabilumo užtikrinimas. Atskirai MAĮ (160 str. 6 dalis) ir ABTĮ (157 str.) numato reikalavimus prašymui atnaujinti procesą, su kuriais turėtų susipažinti ir kurių turėtų laikytis mokesčių mokėtojas, norintis administracinio proceso metu pasinaudoti teise atnaujinti procesą. Mokesčių mokėtojas be savo duomenų turi nurodyti ir galutinį sprendimą mokestinio ginčo byloje priėmusios institucijos pavadinimą, nustatytu terminu neapskusto sprendimo esmę ir proceso atnaujinimo pagrindą bei motyvus, aplinkybes, kuriomis grindžiamas prašymo procesui atnaujinti terminų skaičiavimas, prašymo esmę ir kt. Prie tokio pobūdžio prašymo turi būti pridedami proceso atnaujinimo pagrindą grindžiantys įrodymai, taip pat mokestinio ginčo byloje neapskusto sprendimo nuorašas. Esant tokiai situacijai ir pateikus tokio pobūdžio prašymą, sprendimai gali būti dvejopi, t. y. tuomet, kai nepraleisti įstatymo nustatyti terminai ir prašymas pagrįstas numatytais proceso atnaujinimo pagrindais, centrinis mokesčių administratorius arba Mokestinių ginčų komisija ar teismas priima sprendimą procesą atnaujinti, o priėmus tokį sprendimą ginčo nagrinėjimas vyks iš naujo pagal Mokesčių administravimo įstatymo IX skyriuje ar ABTĮ nustatytas administracinio proceso taisykles.

Nesant įstatyme numatytų pagrindų procesui atnaujinti arba esant praleistiems terminams, su kuriais įstatymas sieja proceso atnaujinimo galimybę, centrinis mokesčių administratorius arba Mokestinių ginčų komisija, arba teismas priima sprendimą atsisakyti atnaujinti procesą. Toks sprendimas, remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 160 str. 8 dalies ar ABTĮ 159 str. 1 dalies nuostatomis, yra neskundžiamas.

Apibendrinant galima teigti, kad praktikoje mokestiniai ginčai pasireiškia kaip tam tikra konkrečių subjektų veikla ir administraciniame procese turi būti analizuojama kaip dinamiškas procesas. Mokestinių ginčų procesas vertintinas kaip administracinio proceso viena sudedamųjų dalių. Mokestinių ginčų nagrinėjimą administraciniame procese galima skirti į dvi stadijas: ikiteisminę ir teisminę (**žr. 6 priedą**). Administracinio proceso metu nagrinėjant mokestinių ginčų bylas tik ikiteisminėje stadijoje yra vadovujamasi specialia nagrinėjimo tvarka, kurią galima būtų apibūdinti kaip atskirą mokestinių ginčų teisena, mokestiniai ginčai ne tik administracinis procesinis, bet ir teisinis reiškinys. Tuo tarpu teisminiame lygmenyje nagrinėjant mokestinių ginčų bylas vadovujamasi administracinių bylų teisena – mokestinių ginčų proceso reglamentavimas suskaidomas į dvi dalis.

3. MOKESTINIŲ GINČŲ PROCESO VEIKSMINGUMO YPATUMAI

3.1. Mokestinių ginčų proceso veiksmingumo tyrimo metodologija

Vertinant mokestinių ginčų ypatumus atsižvelgus į šiuo metu galiojančius teisės aktus, svarbu žinoti pagrindinius tai įtakančius veiksnius bei tikslinga įvertinti, ar

Šiems tikslams pasiekti atliktas statistinis tyrimas, leisiantis atskleisti reikšmingiausius išorinius veiksnius, priežastis, centrinio mokesčių administratoriaus, vietinių mokesčių administratorių, mokesčių mokėtojų atstovų manymu, labiausiai turinčius įtakos ikiteisminiam mokestinių ginčų proceso neefektyvumui ir, apskritai, viso mokestinių ginčų proceso sudėtingumui.

Išanalizavus literatūroje pateikiamas tyrimų metodikas (S. Martišius, J. Markelevičius, J. Martinavičius¹⁰⁸; I. Luobikienė¹⁰⁹; K. Kardelis¹¹⁰), tyrimas organizuojamas pagrindiniais I. Luobikienės, K. Kardelio sociologinio tyrimo etapais, kurie apima būtiniausius veiksmus. Tyrimas atliktas būdinga statistinio tyrimo eiga: populiacijos pasirinkimas, imties sudarymas, pasirinktų požymių matavimas, duomenų sisteminimas, statistinio modelio parinkimas, išvadų apie visą populiaciją formulavimas.

Duomenų rinkimo metodas. Kadangi tyrimo tikslas yra išsiaiškinti mokestinių ginčų proceso sudėtingumo ir ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo neefektyvumo priežastis bei nustatyti reikšmingiausius išorinius veiksnius, tinkamiausias duomenų rinkimo metodas yra apklausa. Apklausos būdu surinktus duomenis autoriai M. Degutis¹¹¹, V. Čekanavičius ir G. Murauskas¹¹², K. Kardelis vertina kaip duomenis, pasižyminčius gana dideliu patikimumu. Apklausa atlikta anketos pagalba (žr. 1 priedą). Klausimynas sudarytas remiantis autorių: S. A. Martišiaus ir V. Kėdaičio¹¹³ rekomenduojamais etapais: imties sudarymo būdo (sluoksninė imtis visuose Lietuvos Respublikos teritoriniuose administraciniuose vienetuose – apskričių valstybinių mokesčių inspekcijų, t. y. vietos mokesčių administratorių, ir centrinio mokesčių administratoriaus darbuotojai pagal kompetenciją; mokesčių mokėtojai), imties

¹⁰⁸ Markelevičiaus J., Martinavičiaus J., Martišius S. Statistika. Vilnius. Metodinis leidybinis centras, 1994.

¹⁰⁹ Luobikienė I. Socialinių tyrimų metodika. Kaunas. Technologija, 2002.

¹¹⁰ Kardelis K. Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. Kaunas. Judex, 2002.

¹¹¹ Degutis M. Socialinių tyrimų metodologija. Kaunas. Naujasis lankas, 1999.

¹¹² Čekanavičius V., Murauskas G. Statistika ir jos taikymai: 1 dalis. Vilnius. Leidykla TEV, 2000.

¹¹³ Martišius S. A., Kėdaitis V. Statistika: 1 dalis. Statistinės analizės teorija ir metodai. Vilnius. VU leidykla, 2003.

reprezentatyvumo nustatymu (mokesčių administratorių darbuotojai, nagrinėjantys mokestinius ginčus; teisininkai, atstovaujantys teismuose), apklausos metodo nustatymu (tiesioginis, netiesioginis, raštu bei internetu), klausimų turinio nustatymu, respondento nesugebėjimo ar nenoro atsakinėti į klausimus įvertinimu.

Anketos įvadinėje dalyje nurodyta, kas organizuoja anketinę apklausą, paaiškintas tyrimo tikslas, išdėstyta, kur bus panaudoti apklausos rezultatai, nurodyta organizuojamos apklausos svarba ir būtinumas joje dalyvauti, užtikrintas atsakymų anonimiškumas, aiškiai išdėstytos taisyklės, anketos pildymo būdas. Pagrindinėje dalyje pateikti klausimai, kurie nuosekliai, laipsniškai atskleidžia tiriamos tematikos turinį.

Respondentų atranka. Egzistuoja du požiūriai į reikalavimus ekspertams. Vadovaujantis pirmuoju požiūriu, ekspertai gali būti specialistai, pagal savo veiklos rūšį turintys reikalą su nagrinėjamu objektu ir disponuojantys pakankama patirtimi. Visų pirma specialistas, dalyvaujantis ekspertiniame vertinime turi turėti platų akiratį bei erudiciją, o svarbiausia – nestandartinį mąstymą. Tyrimo respondentais pasirinkti ekspertai – mokesčių administratoriaus darbuotojai, nagrinėjantys mokestinius ginčus; teisininkai, atstovaujantys teismuose. Tokie tyrimo dalyviai pasirinkti neatsitiktinai. Pasirinkimas grindžiamas prielaida, jog šie mokesčių administratoriaus darbuotojai dažniausiai sprendžia klausimus, susijusius su mokestinių ginčų nagrinėjimu, todėl pakankamai gerai žino vidinius ir išorinius veiksnius, veikiančius mokestinių ginčų proceso aplinką. Be to, tokia įvairių atstovų patirtis leidžia įvertinti situaciją iš platesnės perspektyvos.

Esant baigtinei atrankinei visumai, minimalios atrankos dydžio skaičiavimui autoriai J. Markelevičiaus, J. Martinavičiaus ir S. Martišius¹¹⁴, K. Kardelis ir J. Sapagovas¹¹⁵, V. Čekanavičius ir G. Murauskas¹¹⁶, rekomenduoja taikyti žemiau pateiktą, kaip išsamiausiai rezultatus atskleidžiančią formulę:

$$n_{\min} = \frac{z_{\alpha/2}^2 \times N \times [\pi \times (1 - \pi)]}{\varepsilon^2 (N - 1) + z_{\alpha/2}^2 \times [\pi \times (1 - \pi)]};$$

kur N – tiriamos visumos dydis. Lietuvos Respublikos teritoriniuose administraciniuose vienetuose – apskričių valstybinių mokesčių inspekcijų, t. y. vietos mokesčių administratorių, ir centrinio mokesčių administratoriaus darbuotojai pagal kompetenciją; mokesčių mokėtojai (gyventojai, vykdančys individualią veiklą, ūkininkai, etc.) (žr. 4 lentelė) dalyvaujantys autoriaus tyrime, duotuoju atveju skaitome, kad N = 4057.

¹¹⁴ Markelevičiaus J., Martinavičiaus J., Martišius S. Statistika. Vilnius. Metodinis leidinys centras, 1994.

¹¹⁵ Kardelis K., Sapagovas J. Imties tūrio parinkimas socialiniuose tyrimuose metodologiniai aspektai // Socialiniai mokslai: Sociologija Nr. 4, 1998.

¹¹⁶ Čekanavičius V., Murauskas G. Statistika ir jos taikymai: 1 dalis. Vilnius. Leidykla TEV, 2000, P.229

2 lentelė. Respondentų

skaičius

Respondentai	Respondentų skaičius (vnt.)	Respondentų procentinė dalis nuo visų (proc.)
Vietos mokesčių administratorių	198	72,20
Centrinio mokesčių administratoriaus	29	27,70
Mokesčių mokėtojų	3830	0,55
Iš viso	4057	100

$z_{\alpha/2}$ – standartinio normaliojo skirstinio α lygmens kritinės reikšmė su 95 proc. garantija, tada normaliojo skirstinio koeficientas – $z_{\alpha/2} = 1,959$ (D. Folz 1996, p. 50–51), (V. Čekanavičius, G. Murauskas¹¹⁷).

π – požymio tikimybė. Kadangi dažniausiai π dydis nėra žinomas, tai nustatomas $\pi = 0,05$, Autoriai nurodo statistinę išvadą laikyti patikima, kai pasiklovimo lygmuo $\pi \leq 0,05$.

ϵ – atrankos paklaida šiuo duotuoju atveju – 0,05 (arba ± 5 proc. atrankos paklaidos riba), nes moksliniame darbe paprastai pasikliaujama 95 proc. garantija (K. Kardelis, 2002),

$$n_{\min} = \frac{1,959^2 \times 4057 \times [0,5 \times (1 - 0,5)]}{0,0025 \times (4057 - 1) + 1,959 \times [0,5 \times (1 - 0,5)]} = \frac{3,84 \times 4057 \times 0,25}{0,0025 \times (4057 - 1) + 1,959 \times 0,25} =$$

$$= \frac{3894,72}{10,14 + 0,49} = \frac{3894,72}{10,63} = 366,4$$

Visų reikšmių dydžius įrašius į formulę, gaunama $n_{\min} = 366,4$ t. y. norint rezultatus gauti su 95 proc. tikimybe bei 5 proc. paklaida, duomenys turi būti surinkti mažiausiai iš 367 respondentų.

Empirinis tyrimas buvo vykdomas vieną kartą, laikantis imties reprezentatyvumo, dalyvių geranoriškumo, savanoriškumo ir anonimiškumo principų. Apklausa buvo vykdoma mišriu metodu būdu: netiesiogiai – raštu bei internetu; tiesiogiai, t. y. asmeniškai įteikiant respondentui bei prašant ją užpildyti. Respondentui atsakymams į anketos klausimus laikas nebuvo ribojamas, jo neveikė aplinka ar pats apklausėjas.

¹¹⁷ Čekanavičius V., Murauskas G. Statistika ir jos taikymai: I dalis. Vilnius. Leidykla TEV, 2000.

Respondentams asmeniškai išdalinta ir (arba) išsiuntinėta elektroniniu paštu apie 550 anketų. Siekiant duomenų objektyvumo ir patikimumo, apklausa vykdyta visuose Lietuvos Respublikos administracinio suskirstymo vienetuose. Gražintos 423 anketos, iš jų 26 anketos tolesniam tyrimui nenaudotos, nes jos užpildytos tik iš dalies arba nekorektiškai. Todėl tyrimo analizei atrinktos 397 anketos, šis anketų skaičius viršija minimalų atrankos dydį, dėl tos priežasties tyrimo rezultatus galima laikyti reikšmingais ir reprezentatyviais.

Tyrimo metu surinkti duomenys apdoroti naudojant SPSS PC/8.0 (Statistical Package for the Social Sciences) statistinį paketą. Skaičiuoti kiekvienos gradacijos absoliutūs ir procentiniai dažniai. Kokybinių požymių palyginimui naudotas chi kvadrato (χ^2) kriterijus. Kokybinė surinktos informacijos analizė grindžiama teoretizavimu, individualia tyrėjo patirtimi, sugebėjimu įsigilinti į pakankamai didelius surinktos informacijos srautus, surasti juose tai, kas yra reikšmingiausia, esmingiausia ir tinkamai tai interpretuoti¹¹⁸. Statistinė išvada laikytina patikima, kai pasiklovimo lygmuo $\pi \leq 0,05$. Gauti rezultatai aprašyti aprašomosios statistikos metodais: grupavimu pagal esminius kokybinius požymius ir atvaizduoti grafine forma (žr. 1–8 paveikslai). Statistiniai duomenys apibendrinti, pasitelkus statistinių išvadų teoriją, o gautos išvados pagrindai naudojamos generalinei visumai apibūdinti. Remiantis kokybine bei kiekybine statistine duomenų analize, gauti rezultatai apibendrinami, interpretuojami, aiškinami ir daromos apibendrinančios išvados.

3.2. Mokestinių ginčų proceso veiksmingumo tyrimo rezultatai

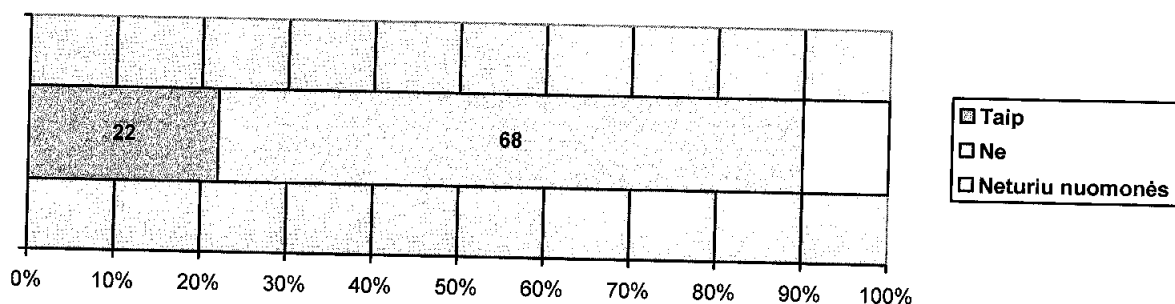
Šioje darbo dalyje yra pateikiami atlikto statistinio tyrimo rezultatai, padedantys išsamiau atskleisti esamą situaciją mokestinių ginčų nagrinėjimo procese, administraciniame procese bei įvertinti šiandieninį šios srities teisinį reglamentavimą, pagrindinius veiksnius, turinčius įtakos mokestinių ginčų nagrinėjimo efektyvumui.

Vertinant ikiteisminį mokestinių ginčų proceso efektyvumą, tyrimo metu nustatyta, kad didžioji dalis respondentų ikiteisminį mokestinių ginčų proceso efektyvumą vertina neigiamai (68 proc.), 22 proc. vertina teigiamai, o 10 proc. neturi nuomonės (žr. 1 paveikslą). Iš respondentų tiek mokesčių mokėtojai, tiek mokesčių administratorių darbuotojai ikiteisminį mokestinių ginčų proceso efektyvumą vertino panašiomis procentinėmis proporcijomis. Respondentai, ikiteisminį mokestinių ginčų nagrinėjimą įvertinę neigiamai, buvo paprašyti

¹¹⁸ Luobikienė I. Socialinių tyrimų metodika. Kaunas. Technologija, 2002. P. 133.

įvardyti jų nuomone esančius trūkumus ikiteisminio nagrinėjimo procese. Dauguma respondentų nurodė, kad jiems nekelia pasitikėjimo centrinio mokesčių administratoriaus veiksmai nagrinėjant mokestinį ginčą, nes centrinis mokesčių administratorius linkęs patvirtinti vietos mokesčių administratoriaus, kaip pavaldžios institucijos, patikrinimo sprendimą, blogiausiu atveju – nurodo atlikti pakartotinį patikrinimą (pagal statistinius duomenis, centrinis mokesčių administratorius grąžina vietos mokesčių administratoriui peržiūrėti sprendimą ar nurodo atlikti pakartotinį patikrinimą 4 proc. visų atveju). Taip pat respondentai nurodo, kad ilgai užtrunka skundo trūkumų šalinimo procedūra, nors reikalavimų dėl skundo padavimo turėtų laikytis pats mokesčių mokėtojas, vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatymu ir centrinio mokesčių administratoriaus nurodymais dėl skundo padavimo. Keletas respondentų pastebėjo, kad padavus skundą centrinis mokesčių administratorius ir vietos mokesčių administratorius, per kurį mokesčių mokėtojas paduoda skundą, nelinkę geranoriškai bendrauti su skundą padavusiu mokesčių mokėtoju, motyvuodami, kad skundo išnagrinėjimo ir sprendimo priėmimo terminas neilgas ir ne visada atsiranda laiko išklaudyti mokesčių mokėtoją.

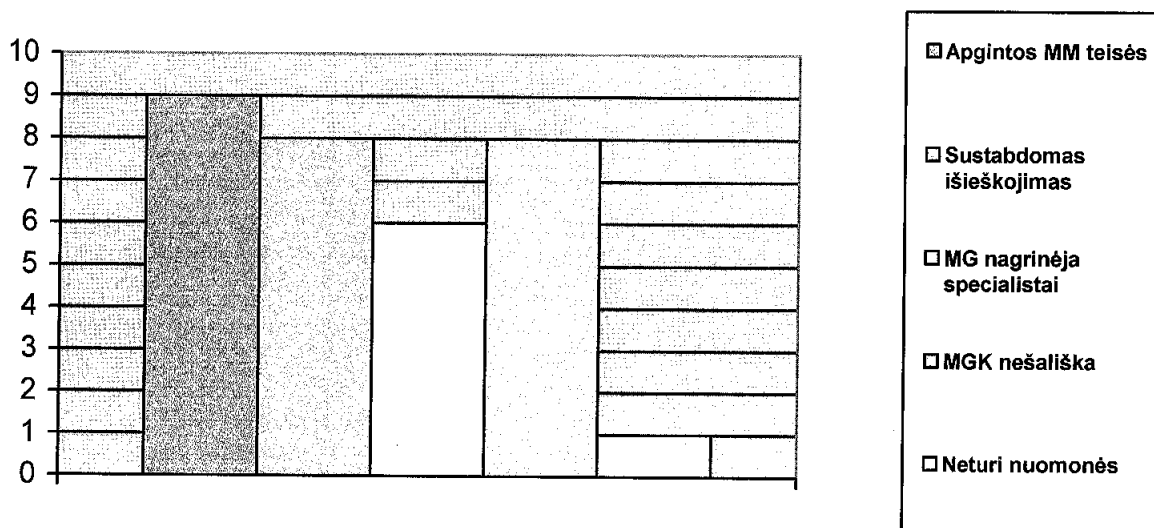
1 paveikslas. Ikitteisminis mokestinių ginčų proceso efektyvumo vertinimas



Nagrinėjant gautus apklausos rezultatus apie priežastis, kurios lemia ikiteisminio mokestinių ginčų proceso efektyvumą, tyrimo duomenys (žr. 2 paveikslą) atskleidė, kad respondentų nuomone, pagrindinė priežastis, lemianti ikiteisminio mokestinių ginčų proceso efektyvumą – mokesčių mokėtojo galimybė apginti pažeistas teises nesikreipiant į teismą (72 proc.). Iš respondentų mokesčių mokėtojai kaip pagrindinę priežastį labiausiai išskyrė tai, kad apskundus mokesčių administratoriaus sprendimą sustabdomas baudų ir delspinigių išieškojimas – tai mokesčių mokėtojams buvo didžiausias mokestinio ginčo privalumas, nes kai kurie pastabose ir nurodė, kad esant galimybei visada pasinaudotų teise apskųsti vietos mokesčių administratoriaus priimtą sprendimą dėl patikrinimo, idant galėtų atidėti paskirtos baudos ir delspinigių sumokėjimą, nepriklausomai nuo to, kieno naudai baigsis mokestinis

ginčas. Kiek mažiau respondentai privalumą matė Mokestinių ginčų komisijoje, kaip institucijoje, kuri nešališkai sprendžia mokestinį ginčą. Panaši procentinė proporcija (30 proc.) tarp respondentų išsidėstė pripažįstant ikiteisminį mokestinių ginčų procesą efektyviu, nes ikiteisminiame mokestinių ginčų procese ginčą nagrinėja mokesčių specialistai.

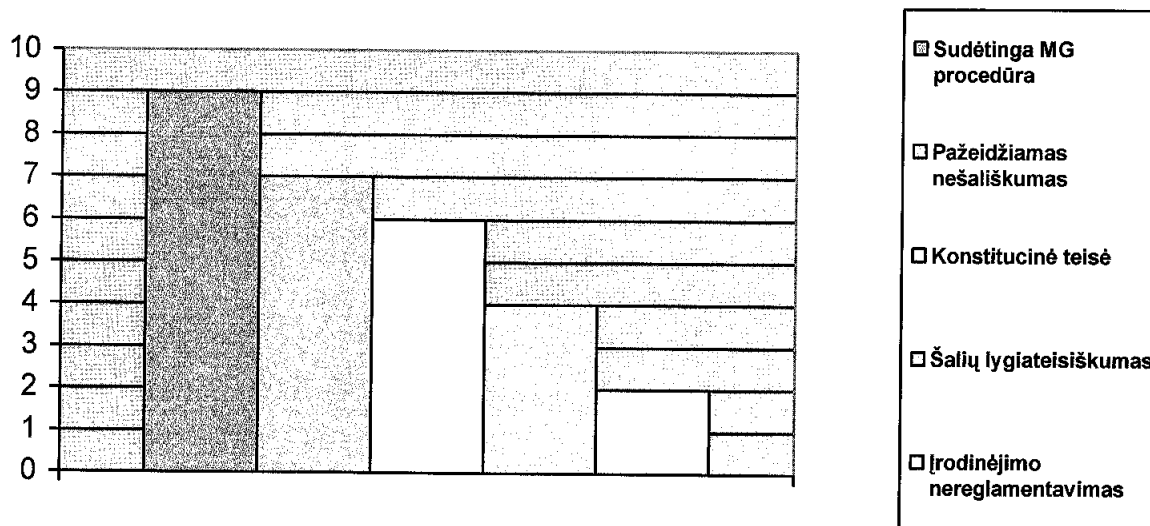
2 paveikslas. Ikiteisminio mokestinių ginčų proceso efektyvumo priežastys.



Nagrinėjant gautus apklausos rezultatus apie priežastis, kurios lemia ikiteisminio mokestinių ginčų proceso neefektyvumą, tyrimo duomenys (žr. 3 paveikslą) atskleidė, kad respondentų nuomone, pagrindinė priežastis, lemianti ikiteisminio mokestinių ginčų proceso neefektyvumą – ikiteisminiame mokestinio ginčo bylos nagrinėjime pažeidžiamos institucijos, nagrinėjančios mokestinius ginčus nešališkumo principas ir sudėtinga mokesčių mokėtojo skundo pateikimo procedūra (~60 proc.). Iš respondentų mokesčių mokėtojai kaip pagrindinę priežastį labiausiai išskyrė tai, kad nagrinėjant mokestinį ginčą centriniame mokesčių administracijoje yra pažeidžiamas šalių lygiateisiškumo principas. Mokesčių mokėtojų nuomone centrinis mokesčių administratorius yra šališkas, nes vietos mokesčių administratorius yra pavaldi jam institucija, ir centrinis mokesčių administratorius linkęs apginti savo institucijos priimtus sprendimus. Pusę respondentų mokesčių mokėtojų paminėjo, kad pažeidžiama jų konstitucinė teisė dėl ginčo kreiptis tiesiogiai į teismą, nes, anot jų, ikiteisminio nagrinėjimo institucijos patvirtina sprendimus savo naudai, o teismai vykdo teisingumą, nors pripažįsta, kad teismai yra mažiau specializuoti mokesčių teisės prasme, palyginus su ikiteisimine tvarka mokestinį ginčą nagrinėjančiomis institucijomis. Maždaug 20 proc. respondentų mokesčių mokėtojų pastebėjo, kad mokestiniame ginče iškyla argumentų pagrįstumo įrodinėjimo problema, taip pat pasitaiko atveju, kad skirtingos institucijos skirtingai interpretuoja ir vertina pateikiamus įrodymus. Iš mokesčių mokėtojų pastabų matoma, kad jie neatkreipia dėmesio, kad

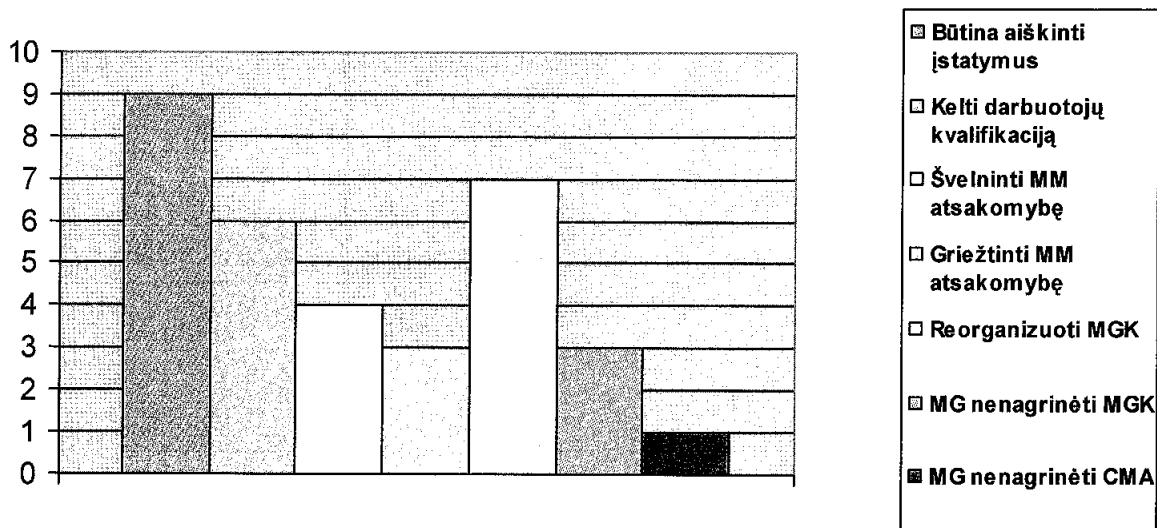
praktiškai visi įrodymai turėtų būti pateikti dar neprasidėjus mokestiniam ginčui, t. y. mokesčių mokėtojo patikrinimo metu.

3 paveikslas. Ikiteisminio mokestinių ginčų proceso neefektyvumo priežastys.



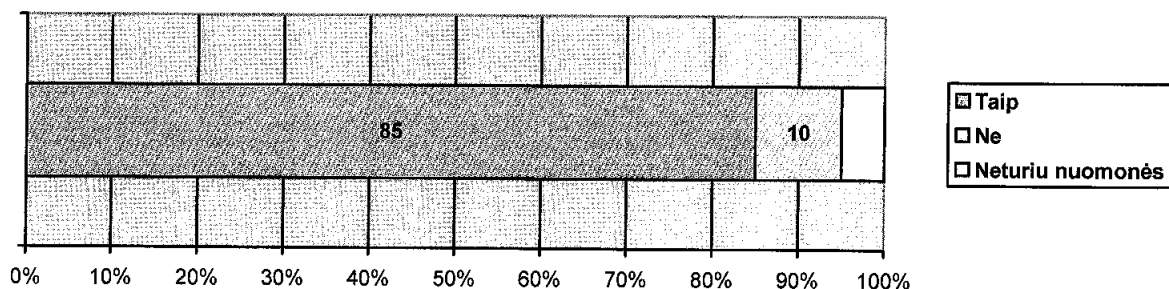
Vertinant veiksnius, siekiant išvengti bereikalingų mokestinių ginčų, beveik vienareikšmiška ir dominuojanti visų respondentų nuomonė (žr. 4 paveikslą), kad būtina aiškinti mokesčius reglamentuojančius įstatymus, šviesti mokesčių mokėtojus, tarp mokesčių mokėtojų respondentų gana populiari nuomonė, kad reiktų kelti mokesčių administratoriaus darbuotojų kvalifikaciją. Tiek respondentai iš mokesčių administratorių, tiek mokesčių mokėtojai palankiai vertino galimybę Mokestinių ginčų komisiją reorganizuoti į Mokesčių teismą: pirmieji – kaip galimybės atsisakyti papildomos ikiteisminio nagrinėjimo institucijos, antrieji – kaip galimybę savo teises apginti teisme, kuriame dirbtų kvalifikuoti, kompetentingi spręsti mokestines-teisines bylas teisininkai. Pasirenkant variantus švelninti/griežtinti mokesčių mokėtojų atsakomybę už mokestinių įstatymų pažeidimus, kaip reikėjo ir tikėtis, mokesčių administratorius siektų griežtinti – kai mokestinio ginčo mokesčių mokėtojas nelaimi ir pralošia bylą, tuomet jam kartu su bauda ir delspinigiais reiktų dar sumokėti ir patirtas išlaidas kitos šalies naudai; mokesčių mokėtojas pageidautų švelninti atsakomybę, teigdamas, kad tokiu atveju gerokai sumažėtų mokestinių ginčų. Atsisakyti mokestinių ginčų nagrinėjimo Mokestinių ginčų komisijoje, kaip dubliuojančioje institucijoje, siektų didesnę dalis respondentų nei mokestinius ginčus nagrinėti tik Mokestinių ginčų komisijoje atsisakant nagrinėjimo centriniame mokesčių administracijoje, bet reiktų atsižvelgti ir į tai, kad respondentai iš mokesčių administratoriaus vienareikšmiškai palaikė savąją instituciją, o mokesčių mokėtojai dažniausiai nei vieno, nei kito varianto nesirinko kaip galimų veiksnių, siekiant išvengti bereikalingų mokestinių ginčų.

4 paveikslas. Veiksniai, siekiant išvengti bereikalingų mokestinių ginčų



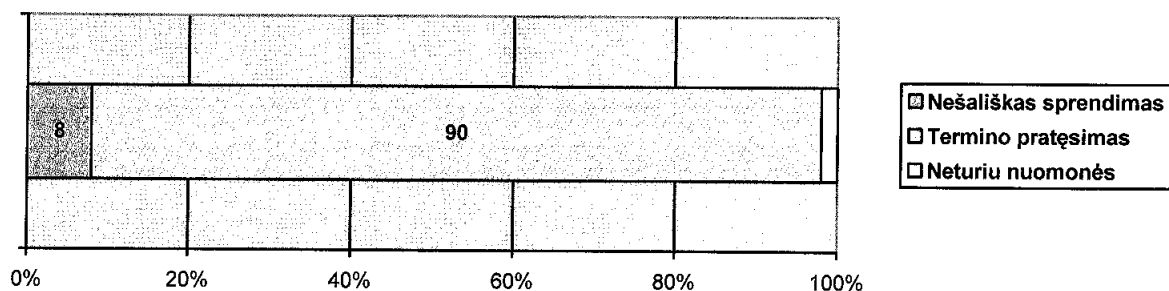
Respondentų paklausus, ar Mokestinių ginčų komisija, kaip papildoma ir neprivaloma ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo institucija, yra reikalinga, didesnė dalis (85 proc.) atsakė teigiamai (žr. 5 paveikslą). Atsakiusieji neigiamai nurodė, kad nusprendę kreiptis į Mokestinių ginčų komisiją jie tik dar labiau prailgintų mokestinio ginčo nagrinėjimo trukmę, be to jiems atrodo, kad teismas priimtų tikrai nešališką sprendimą. 85 proc. respondentų Mokestinių ginčų komisija pasirodė reikalinga, kad jų mokestinių ginčą išspręstų kompetentingi mokesčių teisės specialistai.

5 paveikslas. Mokestinių ginčų komisijos, kaip papildomos ir neprivalomos ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijos reikalingumas.



Vertinant respondentų nuomonę, kodėl mokesčių mokėtojai kreipiasi su skundu į Mokestinių ginčų komisiją, nors jiems yra įstatymu suteikta teisė CMA sprendimą apskųsti tiesiogiai teismui, pastebimi prieštaravimai (žr. 6 paveikslą). Nors respondentai mokesčių mokėtojai tvirtai gina savo nuomonę, kad kreipdamiesi su skundu į Mokestinių ginčų komisiją jie tikisi nešališko kompetentingo šios institucijos sprendimo, bet mokesčių ginčų nagrinėjimo praktika rodo ką kita – mokesčių mokėtojai, užuot pasinaudoję savo teise sutrumpinti procesą ir „apeiti“ Mokestinių ginčų komisiją, aktyviai rašo skundus siekdami pratęsti mokesčio ginčo nagrinėjimo terminą, siekdami kiek įmanoma ilgiau sustabdyti baudų ir delspinigių išieškojimą. Respondentai iš mokesčių administratoriaus 100 proc., o mokesčių mokėtojai 50 proc. įsitikinę, kad neprivalomas nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje tik padeda dar kuriam laikui atidėti baudų ir delspinigių sumokėjimą.

6 paveikslas. Kodėl mokesčių mokėtojas kreipiasi su skundu į mokesčių ginčų komisiją, nors jiems yra suteikta teisė CMA sprendimą apskųsti tiesiogiai teismui?

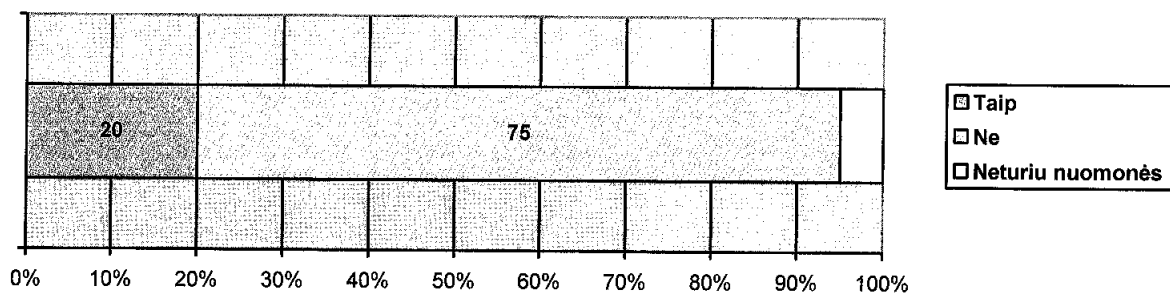


Į klausimą dėl teisės aktų, reglamentuojančių mokesčių ginčų nagrinėjimą, galima prieštaravimą vieni kitiems (žr. 7 paveikslą) atsakiusieji respondentai iš mokesčių administratoriaus prieštaravimų teisės aktuose daug neižvelgė, tik pastebėjo, kad problemos kyla dėl to, ar vietos mokesčių administratoriaus sprendimas atlikti pakartotinį patikrinimą yra mokesčio ginčas ir pan., nurodydami LVAT 2006-11-17 sprendimą Nr. A 10-1142/2006. Mokesčių administratoriaus nuomone, teisės aktai yra pakankamai aiškūs, nes mokesčių ginčų procedūra, reikalavimus skundui ir pan. reglamentuoja išimtinai MAĮ IX skyriaus nuostatos, o ABTĮ nustato, kad tokia tvarka yra privaloma mokesčiniams ginčams.

Respondentai iš mokesčių mokėtojų prieštaravimus pastebėjo, kad pagal MAĮ (153 str. 3 dalis) visi įrodymai mokesčio ginčo metu turi būti teikiami tik centriniam mokesčių administratoriui, jeigu jie nepateikiami ir nenurodoma, kad ketinama teikti, jais negalima remtis

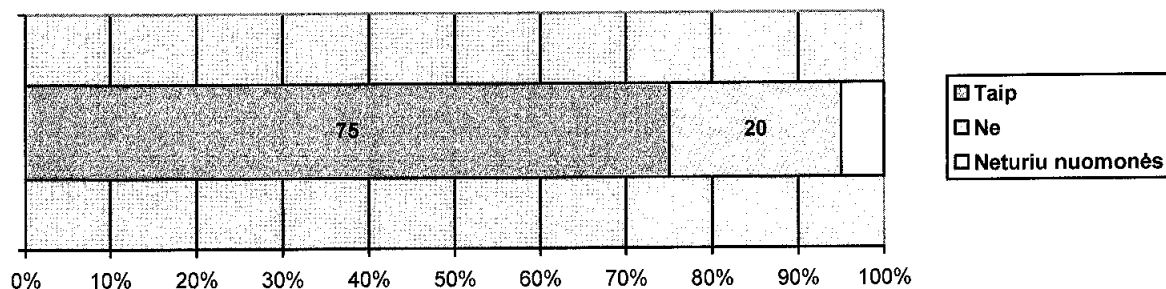
kitoje mokestinio ginčo stadijoje, pvz. Mokestinių ginčų komisijoje, tuo tarpu ABTĮ neriboja įrodymų teikimo I-os instancijos bylose Vilniaus apygardos administraciniame teisme, toks ribojimas atsiranda tik nagrinėjant bylą ar teikiant skundą LVAT. Taip pat pastebėta, kad MAĮ 151 straipsnio 3 punkte yra numatyta situacija, kai Mokestinių ginčų komisija gali nagrinėti centrinio mokesčių administratoriaus neišnagrinėtą mokestinį ginčą, tačiau Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalyje nėra numatytas pastarosios situacijos galimas išsprendimas Mokestinių ginčų komisijoje, t. y. šiuo klausimu konstatuotina teisės spraga. Ši situacija, gali būti išspręsta papildant Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalį punktu, kuriuo Mokestinių ginčų komisijai būtų suteikta teisė priimti vieną iš 154 straipsnio 4 dalyje nustatytų sprendimų. Respondentams mokesčių mokėtojams atrodė, kad neišsamus ir dviprasmiškas mokesčių teisės reglamentavimas nulemia skirtingas teisinių normų interpretacijas praktikoje. Mokesčių administratorius pastebėjo, kad mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso įstatyminio reglamentavimo išskyrimas į atskirus teisės aktus, atsižvelgiant į tai, ikiteisminis ar teisminis procesas reglamentuojamas, sukelia ne vieną teisinį kazusą, lemiantį proceso reglamentavimo neišbaigtumą ir painumą.

7 paveikslas. Ar teisės aktai, reglamentuojantys mokestinių ginčų nagrinėjimą, prieštarauja vienas kitam?



Vertinant respondentų nuomonę apie teismų praktiką (žr. 8 paveikslą) pastebima tendencija, kad mokesčių mokėtojai nėra išsamiai susipažinę su teismų praktika, nes priešingai nei mokesčių administratoriaus respondentai, kurie beveik vienbalsiai tvirtino, kad teismų praktika šiuo metu yra pakankama, mokesčių mokėtojai nenurodydami svarių argumentų teigė, kad teismų praktika nėra susiformavusi tiek, kad jie galėtų spręsti, ar sugebės laimėti kai kurias mokestinio ginčo bylas.

8 paveikslas. Ar susiformavusi pakankama teismų praktika dėl mokesčių ginčų nagrinėjimo?



Išanalizavus ir įvertinus tyrime dalyvavusių respondentų pateiktus atsakymus, galime pastebėti, kad respondentai sutinka, jog mokesčių administravimo sferoje teisės aktai suponuoja sudėtingą mokesčių ginčų nagrinėjimo procesą, kuris paskatina ikiteisminio mokesčių ginčų nagrinėjimo neefektyvumą administracinio proceso metu. Ikiteisminis mokesčių ginčų nagrinėjimas administraciniame procese yra ypatinga privaloma procedūra, todėl šios temos nagrinėjimas ir geresnis suvokimas yra labai svarbus praktiniu aspektu.

Mokestinis ginčas – tai procesas, paliečiantis dvi šio santykio šalis, t. y. mokesčių mokėtoją, kuriam patikrinimo aktu (sprendimu dėl patikrinimo tvirtinimo) nustatyta mokesstinė prievolė, ir mokesčių administratorių. Procesas praktikoje paprastai reikalauja daug laiko sąnaudų, taip pat mokesčių mokėtojas susiduria su finansinėmis išlaidomis, kurias patiria samdydamas konsultantus, advokatus ir pan. Laikotarpis, kurį paprastai tęsiasi mokesčio ginčo procesas, yra gana ilgas, todėl kyla klausimas, ar mokesčių ginčų nagrinėjimas, atsižvelgiant į jo stadijas administraciniame procese, gali būti laikomas efektyviu.

Mokesčių mokėtojams aktyviai naudojantis savo teisėmis, kiekvienais metais vis didėja mokesčių mokėtojų skundų dėl mokesčių administratorių sprendimų. Pastebimas mokesčių ginčų skaičiaus didėjimas dėl siekių tokiu būdu nutolinti mokesčių sumokėjimo terminus. Mokesčių mokėtojai galimai piktnaudžiauja savo procesinėmis teisėmis, nepagrįstai inicijuodami mokesčius ginčus, todėl įstatymų leidėjas turėtų peržiūrėti mokesčių ginčų nagrinėjimą reglamentuojančius teisės aktus.

IŠVADOS

1. Iškelta hipotezė – mokesčių administravimo sferoje teisės aktai suponuoja sudėtingą mokestinių ginčų nagrinėjimą administracinio proceso metu, kuris paskatina ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo neefektyvumą – pasitvirtino. Faktiškai mokestiniai ginčai – tai vieni sudėtingiausių administracinių ginčų rūšių. Asmuo, kurio teisės ir laisvės yra pažeidžiamos, turi teisę kreiptis į teismą. Tačiau ši teisė negali būti aiškinama kaip asmens galimybė kreiptis į teismą bet koku būdu. Mokestiniai ginčai neatsiejami nuo specifinio administracinio proceso, kurio metu sprendžiami tokio pobūdžio ginčai, t. y. prieš kreipiantis į teismą, asmuo privalo pasinaudoti teise ginčą išspręsti išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka. Procesas paprastai reikalauja daug laiko sąnaudų, laikotarpis, kurį paprastai tęsiasi mokestinio ginčo procesas (galimai ir iki 7 metų), yra gana ilgas, todėl negali būti laikomas efektyviu.

2. Mokestinių ginčų procesas yra sudėtinė administracinio proceso dalis. Tokį požiūrį lemia tai, kad mokesčių administratorius visada veikia tam tikrų taisyklių ribose. Ginčo sprendimas tokia seka, kai byla administracinio proceso metu nagrinėjama ikiteisminė ne per teismą tvarka, o po to – administraciniame teisme, yra vieningas, nuoseklus, neskaidomas procesas, nes išankstinis skundo nagrinėjimas ne teismo tvarka yra sudėtinė administracinių bylų teisenos dalis. Ikiteisminę mokestinių ginčų bylų nagrinėjimo tvarką nustato Mokesčių administravimo įstatymo IX skyrius ir jį lydintys teisės aktai. Tuo tarpu teisminis mokestinių ginčų bylų nagrinėjimas yra vykdomas Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka, o Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis nesivadovaujama. Taigi, administracinio proceso metu nagrinėjant mokestinių ginčų bylas tik ikiteisminėje stadijoje yra vadovujamasi specialia nagrinėjimo tvarka, kurią galima būtų apibūdinti kaip atskirą mokestinių ginčų teiseną, mokestiniai ginčai ne tik administracinis procesinis, bet ir teisinis reiškinys. Tuo tarpu teisminiame lygmenyje nagrinėjant mokestinių ginčų bylas vadovujamasi administracinių bylų teiseną. Toks mokestinių ginčų proceso reglamentavimo suskaidymas į dvi dalis, kai nustatomos kelios skirtingos nagrinėjimo tvarkos įvairiems tokių bylų porūšiams, nėra teigiamas dalykas. Padaryti mokestinių ginčų nagrinėjimą administraciniame procese centruotu, suprantamu ir sparčiu būtų galima pasiekti tik jei mokestinių ginčų nagrinėjimas būtų reglamentuotas nuo pradžios iki galo atskiro teisės instituto – „mokesčio administravimo elementai bei mokesčių sistemos principai turi būti išdėstyti viename dokumente ar keliuose, tačiau sudaryti organinę visumą.“¹¹⁹

¹¹⁹ Mikalonis E. Konstituciniai mokesčių teisės principai Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimuose. Teisė Nr. 46, 2003. P. 5

3. Šiuo metu esantis teisinis mokestinių ginčų reglamentavimas sudaro prielaidas administracinio proceso metu mokestinį ginčą nagrinėti išankstine ne teismo tvarka du kartus (retai pasinaudojama galimybe spręsti vienoje ikiteisminėje institucijoje). Tai prieštarauja pagrindiniam ikiteisminio nagrinėjimo administraciniame procese principui, jog išankstinis ginčo nagrinėjimas iki teismo galimas tik vieną kartą. Mokesčių mokėtojai dėl dvigubai ilgesnio nei būtina ikiteisminio nagrinėjimo laiko spręsti kilusio ginčo su mokesčių administratoriumi operatyviai negali. Tuo remiantis galima būtų pradėti laipsniškai reglamentuoti visą mokestinių ginčų nagrinėjimo administracinį procesą, nustatant vieną išankstine ne teismo tvarka mokestinius ginčus nagrinėjančią instituciją ir siekiant panaikinti mokestinių ginčų ne teismo tvarka nagrinėjimo dubliavimą ir pagerinti tokių ginčų nagrinėjimo efektyvumą, operatyvumą, nustatant aiškia ir bešališką jų nagrinėjimo tvarką bei sumažinti mokesčių mokėtojų ir valstybės biudžeto išlaidas, reikalingas tokių ginčų nagrinėjimui.

4. Pastebimas mokestinių ginčų skaičiaus didėjimas dėl siekių tokiu būdu nutolinti mokesčių sumokėjimo terminus. Mokesčių mokėtojai galimai piktnaudžiauja savo procesinėmis teisėmis, nepagrįstai inicijuodami mokestinius ginčus, dėl ko sustabdomas priskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų išieškojimas.

5. Mokestiniai ginčai nuo kitų administracinių ginčų administraciniame procese skiriasi savo dalyko specifika, jų požymiams objektyviai ištirti ir nustatyti būtina turėti šių ginčų nagrinėjimo patirtį ir mokesčių teisės žinių. Ikiteisminė mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos – efektyviai ir profesionaliai atlieka įstatymų pavestas funkcijas. Tai patvirtina Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme centrinio mokesčių administratoriaus naudai priimtų sprendimų procentinė išraiška, t. y. 90 proc. laimėtų bylų.

REKOMENDACIJOS

Administraciniam procesui pagal jo pobūdį yra keliami operatyvumo, efektyvumo reikalavimai, todėl inicijavus administracinį procesą paprastai manoma, kad kilęs ginčas bus išspręstas greitai, operatyviai ir pigiai. Kadangi iš darbo metu atliktos analizės galime daryti išvadą, kad mokestinio ginčo procedūra, kuri pagal savo pobūdį yra sudėtinė administracinio proceso dalis, dėl savo specifikos (būtinės ikiteisminės ginčo nagrinėjimo procedūros) ilgina patį administracinį procesą šiose kategorijose bylų, todėl siūlomos rekomendacijos yra susiję su siekiu šį procesą trumpinti, optimizuoti, ypatingą dėmesį skiriant ikiteisminei mokestinių ginčų procedūrai:

1. Svarstytinas klausimas, ar ateityje administraciniame procese turi išlikti tokia pat patikrinimo akto surašymo užbaigimo procedūra ir mokestinio ginčo procedūra, kokia yra nustatyta dabar galiojančiame MAĮ, ar yra reikalinga patikrinimo akto tvirtinimo sprendimu procedūra, kurios metu mokesčių mokėtojo pastabas ir atsikirtimus nagrinėja ta pati institucija (tik kito jos padalinio pareigūnai), kuri ir surašė patį patikrinimo aktą, tie patys veiksmai atliekami ir tuo atveju, jeigu mokėtojas pastabų ir atsikirtimų nepateikia. Galima būtų siūlyti:

1.1. Atsisakyti patikrinimo akto tvirtinimo procedūros, kurios metu yra vertinamos mokėtojo pastabos ir atsikirtimai, ir MAĮ nustatyti, kad mokesčių mokėtojo neįvykdytos ar tinkamai neįvykdytos mokestinės prievolės nustatomos (apskaičiuojamos) patikrinimo akte ar kitame lygiaverčiame pagal savo pobūdį mokesčių administratoriaus dokumente. Tuomet būtų keistina mokestinio ginčo sąvoka ir nurodoma, kad mokestinis ginčas tai „*ginčas, kuris kyla tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl patikrinimo akto ar kito panašaus pobūdžio dokumento, kuriame mokesčių mokėtojui apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)*“.

1.2. Atsisakyti centrinio mokesčių administratoriaus, kaip vienos iš ikiteisminių mokestinių ginčų nagrinėjimo grandies administraciniame procese. Toks siūlymas paremtas tuo, kad centrinis mokesčių administratorius pagal jam MAĮ (25 str. 1 d. 18 p.) suteikiamas funkcijas metodiškai vadovauja vietos mokesčių administratoriaus veiklai, todėl paprastai mokestiniai patikrinimai atliekami ir patikrinimo aktai surašomi, atsižvelgiant į metodinį centrinio mokesčių administratoriaus vadovavimą, dėl ko šios institucijos dalyvavimas kaip ikiteisminį mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos, įvertinant jos įtaką vietos mokesčių administratoriaus veiklai, yra mažai efektyvus ir korektiškas.

2. Mokestinio ginčo procedūrai yra būdinga tai, kad pagal MAĮ 110 straipsnį mokestinio ginčo inicijavimas sustabdo ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą, o Administracinių bylų teisenos įstatyme numatyta, kad norint inicijuoti teisminį procesą, mokėtojai užtenka susimokėti minimalų žyminį mokestį (100 Lt kreipiantis į apygardos administracinę teisumą, 50 Lt paduodant apeliacinį skundą Lietuvos Vyriausiajam administraciniam teismui, ABTĮ 39 str. 1 ir 2 dalys), mokestinį ginčą pralaimėjęs mokėtojas neprivalo kitai šaliai (šiuo atveju mokesčių administratoriui) atlyginti jokių papildomų išlaidų, išskyrus tai, kad jam už visą mokestinio ginčo procesą nuo mokestinės nepriemokos skaičiuojami delspinigiai. Tokia situacija lemia tai, kad mokesčių mokėtojai, remdamiesi šiomis nuostatomis, inicijuoja mokestinį ginčą, nors ginčo baigtis, įvertinus mokesčių teisės norminių aktų nuostatas, susiformavusią teismų praktiką, yra aiški ir mokestinis ginčas paprastai baigiasi ne mokesčių mokėtojo naudai. Tokiu atveju mokestinis ginčas inicijuojamas siekiant atidėti priverstinį papildomai apskaičiuotų sumų išieškojimą iki mokestinio ginčo baigties. Tokiai situacijai spręsti ir mokesčių mokėtojų piktnaudžiavimui apriboti yra galimi dvejopo pobūdžio pasiūlymai:

2.1. MAĮ numatyti, kad po tam tikro ikiteisminį mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos sprendimo priėmimo (pvz. centrinio mokesčių administratoriaus ar Mokestinių ginčų komisijos sprendimo) mokesčių administratorius turėtų teisę pradėti priverstinį papildomai apskaičiuoto mokesčio išieškojimą (delspinigių, baudų išieškojimas nėra tikslingas, nes jų dydis gali kisti, t. y. jeigu patikrinimo akte papildomai apskaičiuoti mokesčiai nėra sumokami visą mokestinio ginčo laikotarpį yra skaičiuojami delspinigiai, t. y. jų tiksli suma apskaičiuota už visą mokestinio ginčo laiką taptų aiški tik pasibaigus pačiam mokestiniam ginčui);

2.2. MAĮ (ar ABTĮ) numatyti prielaidas mokesčių administratoriui reikalauti iš mokesčių mokėtojo atlyginti mokesčių administratoriaus patirtas papildomas administracines išlaidas (už ginčo nagrinėjimą, atstovavimą teismuose), jeigu mokėtojas inicijuoja mokestinį ginčą ir galutinis sprendimas mokestinio ginčo procese yra priimamas ne jo naudai.

3. Svarstyti siūlymai dėl mokestinio ginčo nagrinėjimo terminų trumpinimo administraciniame procese. Šiuo metu centrinis mokesčių administratorius sprendimą dėl mokestinio ginčo esmės turi priimti per 30 dienų nuo skundo gavimo dienos (skundo nagrinėjimas gali būti pratęstas iki 60 dienų, MAĮ 154 str. 3 dalis), o Mokestinių ginčų komisija prie Vyriausybės sprendimą priima per 60 dienų nuo skundo gavimo dienos (nors MAĮ numatyta galimybė terminą sutrumpinti iki 30 dienų mokesčių mokėtojo prašymu, MAĮ 155 str. 3 dalis). Todėl yra tikslinga nustatyti abiem institucijoms vienodus 30 dienų terminus.

4. MAĮ 155 str. 6 dalis nustato, kad Mokestinių ginčų komisija neatsižvelgia ir nevertina tų mokesčių mokėtojo pateiktų įrodymų, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, išskyrus atvejus, kai apie jų negalimumą pateikti buvo nurodyta mokesčių mokėtojo skunde centriniam mokesčių administratoriui. Tokio ribojimo (įrodymų teikimo) nenumato Administracinių bylų teisenos įstatymas, reglamentuojantis jau teisminį mokestinio ginčo procesą. Tokia teisiškai reglamentuota situacija ir susiformavusi teismų praktika lemia tai, kad Komisija labai dažnai gražina centriniam mokesčių administratoriui mokesčių mokėtojų skundus, kuriuose pateikiami nauji įrodymai, nagrinėti iš naujo, dėl ko ilgėja mokestinio ginčo procesas. Todėl ši norma neužkerta mokėtojų galimybes piktnaudžiauti savo teisėmis pateikiant naujus įrodymus, o priešingai ilgina mokestinio ginčo procesą. Todėl siūlytina šio apribojimo atsisakyti, o siekiant, kad dėl naujai pateiktų įrodymų pasisakytų ir mokesčių administratorius, numatyti, kad Komisija turi teisę kreiptis į mokesčių administratorių, kad šis išreikštų savo poziciją dėl naujai pateiktų dokumentų vertinimo, jų įtakos apmokestinimui, mokestinio ginčo eigai.

5. MAĮ praktiškai nėra jokių nuostatų, kurios užtikrintų dviejų ikiteisminį mokestinį ginčą nagrinėjančių institucijų bendradarbiavimą, todėl pasitaiko atvejai, kai skundai gražinami centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo ne tik dėl naujų įrodymų, dokumentų vertinimo, o dėl paprasčiausių mokesčių perskaičiavimo veiksmų, motyvuojant tuo, kad Komisijai nėra suteikta mokesčių administravimo funkcija, dėl ko atsakoma atlikti perskaičiavimus (pvz. Komisijos 2010 m. rugsėjo 17 d. sprendimas Nr. S-251(7-205/2010), kas negali būti vertinama kaip pagrįsta ir teisinga, taip pat nepagrįstai ilgina ikiteisminį mokestinių ginčų procesą. Esant įstatymiškai reglamentuotai pareigai bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, Komisija turėtų galimybę mokestinio ginčo procese prašyti tokius perskaičiavimus atlikti mokesčių administratoriaus.

LITERATŪROS SARAŠAS

Teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas // Valstybės žinios. 1990, Nr.19-493; 1994, Nr. 86-1619; 1999, Nr. 30.
3. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas // Valstybės žinios. 1999, Nr. 13-308, 36-1067, 60-1955; 2000, Nr. 85-2566; 2001, Nr. 62-2219; 2003, Nr. 38-1675, 39-1765; 2004, Nr. 171-6320.
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 1995, Nr. 61-1525; 1998, Nr. 68-1980; 2001, Nr. 62-2211; 2002; Nr. 112-4968; 2002, Nr. 123-5516
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, 116-4320, 171-6304; 2005, Nr. 76-2742, 81-2939.
6. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262
7. Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymu Nr. VA-108.
8. Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija. Valstybės žinios. 1995. Nr. 40
9. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatai, patvirtinti 2004 m. rugsėjo 2 d. Vyriausybės nutarimu Nr. 1119 // Valstybės žinios. 2004, Nr. 136-4946.
10. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės darbo reglamentas, patvirtintas 2004 m. lapkričio 25 d. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko įsakymu Nr. 1-14 // Valstybės žinios. 2004, Nr. 172-6373.
11. Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. VA-210.
12. Skundų dėl mokestinių ginčų tvarkymo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2005 m. birželio 16 d. įsakymu Nr. V-112.
13. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą FR687 formos ir užduoties atlikti mokestinį tyrimą FR0688 formos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 88-3258
14. Europos Teisingumo Teismo 2010 m. spalio 21 d. sprendimas byloje C-385/09
15. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. sausio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-125/2009
16. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. kovo 23 d. sprendimas Nr. S-243(7-218/2007)
17. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006-04-21 sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1155-02/2006.

18. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009-06-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-679/2009

Specialioji literatūra

19. Abramovas S. Civilinis procesas. Kaunas, 1948.
20. Bagdonavičius S. Mokesčių administravimo įstatymo komentaras. Mokestinių bylų teismų praktikos apibendrinimas. Vilnius, 1998.
21. Čekanavičius V., Murauskas G. Statistika ir jos taikymai: 1 dalis. Vilnius. Leidykla TEV, 2000
22. Husseyus W. M., Lubickas C. D. Pagrindinių pasaulio mokesčių kodeksas ir komentarai. Arlingtonas. 1997.
23. Degutis M. Socialinių tyrimų metodologija. Kaunas. Naujasis lankas, 1999.
24. Gurauskas J. Mokestiniai ginčai: ar visada reikia bylinėtis? // Mokesčių žinios. 2004, Nr. 8(366).
25. Janušienė E. Kada atliekamas mokestinis tyrimas? // Mokesčių žinios. 2005, Nr. 8
26. Kardelis K. Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. Kaunas. Judex, 2002.
27. Kardelis K., Sapagovas J. Imties tūrio parinkimas socialiniuose tyrimuose metodologiniai aspektai // Socialiniai mokslai: Sociologija Nr. 4, 1998.
28. Kavoliūnas A. Mokestiniai ginčai persikelia į Europos Sąjungą // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 1.
29. Latvienė V. Mokesčių administravimas – ant permainų slenksčio // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 12.
30. Lietuvos administracinė teisė. Bendroji dalis / red. Doc. Dr. A.Dziegoraitis. Vilnius. Mykolo Romerio universitetas, 2005.
31. Luobikienė I. Socialinių tyrimų metodika. Kaunas. Technologija, 2002.
32. Majauskas P. Mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2004, Nr. 7-8.
33. Majauskas P. Mokestinio patikrinimo ir mokestinio tyrimo procedūros // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 1.
34. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius. Teisinės informacijos centras, 2003.
35. Markelevičiaus J., Martinavičiaus J., Martišius S. Statistika. Vilnius. Metodinis leidybinis centras, 1994.
36. Martišius S. A., Kėdaitis V. Statistika: 1 dalis. Statistinės analizės teorija ir metodai. Vilnius. VU leidykla, 2003.
37. Medelienė A. Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste // Teisė. Vilnius, 2009, Nr. 72
38. Medelienė A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese // Teisė. 2004, Nr. 53.
39. Medelienė A. Teisiniai įrodinėjimo aspektai nagrinėjant mokestinius ginčus // Juristas. 2005, Nr. 2.
40. Medelienė A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Vilnius. 2005
41. Mikalonis E. Konstituciniai mokesčių teisės principai Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimuose // Teisė. 2003, Nr. 46.
42. Norkus R., Valančius V. Administracinio proceso Lietuvoje reformos prielaidos ir perspektyvos // Justitia. 2005, Nr. 3.
43. Palijanskas M. Mokesčių administravimo įstatymo naujovės palengvins mokesčių mokėtojų dalį // Apskaitos ir mokesčių apžvalga., 2001m. spalio, Nr.10.

44. Paužaitė-Kulvinskienė J. Administracinė justicija: teorija ir praktika // Justicija. Vilnius, 2005
45. Poška D. Asmens teisė į teisminę gynybą ir jos įgyvendinimo probleminiai aspektai Lietuvos administraciniuose teismuose. Daktaro disertacija. Vilnius, 2007
46. Pranevičienė B. Kvaziteismai administracijos kontrolės sistemoje. Vilnius. LTU, 2003.
47. Rėksnys J. Tiesa gimsta ginče? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 9.
48. Rėksnys J. Kodėl pasikeitė mokestinio ginčo schema? // Mokesčių žinios. 2004, Nr. 50(408).
49. Rėksnys J. Komisija, padedanti ir mokesčių mokėtojui, ir teismui // Juristas. 2005, Nr. 9.
50. Smalakienė E. Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė. Daktaro disertacija. Lietuvos teisės universitetas. Vilnius, 2002.
51. Smalakienė E. Ikitėisminio mokestinių ginčų proceso aktualijos // Jurisprudencija. 2001, Nr. 21(13).
52. Smalakienė E. Mokestinių ginčų proceso ribos ir vieta administraciniame procese // Jurisprudencija. 2003, Nr. 39(31).
53. Stravinskaitė R. Kaip ginčytis su mokesčių administratoriumi? // Mokesčių žinios. 2003, Nr. 40 (346).
54. Stravinskaitė R. Mokestiniai ginčai pagal naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2004, Nr. 12. P.35.
55. Strazdienė A. Kai kurie probleminiai mokestinio ginčo sąvokos aspektai // Teisė. 2004, Nr. 51.
56. Strazdienė A. Mokestinis ginčas. Ginčo esmė – sąvoka // Juristas. 2003, Nr. 3
57. Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005.
58. Šedbaras S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje. Vilnius // Justitia, 2006
59. Valančius V. Administracinio proceso Lietuvoje reformos prielaidos ir perspektyvos // Justitia, 2005, Nr. 3 (57)
60. Vasiliauskas V. Daugiau aiškumo mokestiniuose ginčuose // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. Vilnius, 2002
61. Žilinskas D. Kai kurie administracinio proceso mokslinio tyrimo metodologiniai aspektai // Jurisprudencija. 2000, Nr. 17.
62. Žmogaus teisės: tarptautinių dokumentų rinkinys. Vilnius. 1991

Adresai internete

63. www.vmi.lt Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.
64. www.mgk.lt Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės.
65. www.infolex.lt/praktika Teismų apžvalgos, konsultacijos, nutarimai, sprendimai, nutartys.
66. www.litlex.lt Teisės aktų paieškos sistema.
67. www.lrs.lt Lietuvos Respublikos Seimas.
68. www.vlat.lt Lietuvos vyriausias administracinis teismas.
69. www.lrkt.lt Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas.
70. <https://wcd.coe.int> Europos Tarybos Ministrų Komitetas.
71. www.mruni.lt Mykolo Romerio universitetas.
72. www.imf.org Tarptautinis valiutos fondas

ANOTACIJA

Stonienė G. Mokestinių ginčų ypatumai administracinio proceso erdvėje / Teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas lektorius R. Kalašnykas. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Teisės fakultetas, 2010. – 97 p.

Magistro baigiamajame darbe išanalizuoti ir įvertinti veiksniai, lemiantys sudėtingą mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, kuris paskatina ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo neefektyvumą, iškeltos administracinio proceso reglamentavimo problemos ir pateikti siūlymai, kaip šias problemas spręsti. Pirmojoje dalyje teoriniu aspektu tiriamas mokestinis ginčas kintant teisiniam reglamentavimui, pateikiama mokestinio ginčo samprata. Antroje dalyje aptariamas mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas kaip specifinė procedūra, kaip administracinio proceso atmaina. Trečioje dalyje atliekamas tyrimas, atskleidžiantis mokestinių ginčų proceso veiksmingumą, įvertinami mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso, kaip administracinio proceso atmainos, ypatumai.

Pagrindinės sąvokos: administracinis procesas, mokestiniai ginčai, mokestinių ginčų procesas, ikiteisminis procesas, teisminis procesas, skundas, mokesčių administratorius, mokesčių mokėtojai, mokestinis tyrimas, mokestinis patikrinimas.

ANOTATION

Stonienė G. Peculiarities of Taxing Disputes in Administrative Procedure / Master's Thesis in Law. Supervisor: Lecturer R. Kalašnykas. – Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Law, 2010. – 97 pgs.

This Master's Thesis analyses and evaluates factors determining the complex process of resolving taxing disputes that conditions the inefficiency of the pre-trial resolution of taxing disputes; problems of the regulation of the administrative procedure have been brought up and suggestions to solve these problems have been presented. The first chapter presents a theoretical analysis of taxing dispute in the light of changes in the legal regulation, proposes a conception of taxing dispute. The second chapter discusses the procedure of taxing dispute resolution as a specific procedure, as a form of the administrative procedure. The third part is devoted to the research which allows revealing the effectiveness of taxing dispute procedure, peculiarities of the procedure of taxing dispute resolution as a form of the administrative procedure.

Keywords: administrative procedure, taxing disputes, taxing disputes' procedure, pre-trial procedure, trial procedure, appeal, tax administrator, taxpayers, taxing investigation, tax inspection.

SANTRAUKA

Stonienė G. Mokestinių ginčų ypatumai administracinio proceso erdvėje / Teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas lektorius R. Kalašnykas. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Teisės fakultetas, 2010. – 97 p.

Šis magistro baigiamasis darbas yra skirtas išanalizuoti ir įvertinti veiksnius, lemiančius sudėtingą mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, kuris paskatina ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo neefektyvumą.

Mokestiniai ginčai už administracinio proceso ribų negali egzistuoti, jie neatsiejami nuo specifinio proceso, kurio metu būtent ir sprendžiami tokio pobūdžio ginčai. Visuomeninį teisinį elementą mokestiniai ginčai įgauna tada, kai jie yra išreiškiami įstatymais nustatyta forma. Mokestinių ginčų nagrinėjimą administracinio proceso metu galima skirti į dvi stadijas: ikiteisminę ir teisminę. Problema slypi tame, kad šiuo metu esantis teisinis mokestinių ginčų reglamentavimas sudaro prielaidas, nors ir leidžia pasirinkti, administracinio proceso metu mokestinį ginčą nagrinėti išankstine ne teismo tvarka du kartus – tai prieštarauja pagrindiniam ikiteisminio nagrinėjimo administraciniame procese principui, dėl dvigubai ilgesnio nei būtina ikiteisminio nagrinėjimo laiko sudėtinga operatyviai ir efektyviai išnagrinėti kilusį ginčą. Laikotarpis, kurį paprastai tęsiasi mokestinio ginčo procesas, yra gana ilgas, todėl mokestinio ginčo nagrinėjimas, atsižvelgiant į jo stadijas administraciniame procese, negali būti laikomas efektyviu.

Magistriniame darbe buvo iškelta hipotezė – mokesčių administravimo sferoje teisės aktai suponuoja sudėtingą mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, kuris paskatina ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo neefektyvumą. Magistrinį darbą sudaro įvadas, trys skyriai, išvados ir rekomendacijos. Pirmojoje dalyje teoriniu aspektu tiriamas mokestinis ginčas kintant teisiniam reglamentavimui, pateikiama mokestinio ginčo samprata. Antroje dalyje aptariamas mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas kaip specifinė procedūra, kaip administracinio proceso atmaina. Trečioje dalyje darbe iškeltiems tikslams ir uždaviniams pasiekti atliktas tyrimas, leidžiantis atskleisti mokestinių ginčų proceso veiksmingumą, įvertinami mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso, kaip administracinio proceso atmainos, ypatumai. Tyrimas parodė, kad mokesčių administravimo sferoje teisės aktai suponuoja sudėtingą ginčų nagrinėjimo procesą,

kuris paskatina ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo neefektyvumą administracinio proceso metu – iškelta hipotezė pasitvirtino. Taip pat pastebima, kad mokesčių mokėtojai, remdamiesi tuo, kad mokestinio ginčo inicijavimas sustabdo mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą, piktnaudžiauja ir skundą paduoda siekdami atidėti priverstinį papildomai apskaičiuotų sumų išieškojimą iki mokestinio ginčo baigties.

Darbe apibendrinami tyrimo rezultatai ir suformuluotos išvados bei rekomendacijos, kaip nustatytus trūkumus galima būtų taisyti.

SUMMARY

Stonienė G. Peculiarities of Taxing Disputes in Administrative Procedure / Master's Thesis in Law. Supervisor: Lecturer R. Kalašnykas. – Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Law, 2010. – 97 pgs.

This Master's Thesis analyses and evaluates factors determining the complex process of resolving taxing disputes that conditions the inefficiency of the pre-trial taxing dispute resolution.

Taxing disputes cannot exist outside the limits of the administrative procedure, they are inseparable from the specific process during which disputes of this character are resolved. Taxing disputes assume the public legal element only when they are legally expressed in the established form. The resolution of taxing disputes in the administrative procedure can be divided into two stages: pre-trial and trial. The problem lies in the fact that the present legal regulation of taxing disputes in the administrative procedure allows solving a taxing dispute in the advance non-trial order two times – this contradicts the main principle of pre-trial resolution in the administrative procedure, it is difficult to settle a dispute effectively and expeditiously due to the fact that the pre-trial investigation is two times longer than it is necessary. The period of time that is usually taken to resolve a taxing dispute is rather lengthy; therefore, the resolution of taxing disputes cannot be effective considering its stages in the administrative procedure.

This Master's Thesis raises a hypothesis: in the field of tax administration, legislative acts presuppose a complex taxing dispute resolution procedure that contributes to the inefficiency of the pre-trial taxing dispute resolution. The paper consists of Introduction, three chapters and Conclusions and Recommendations. The first chapter presents a theoretical analysis of taxing dispute in the light of changes in the legal regulation, proposes a conception of a taxing dispute. The second chapter discusses the procedure of taxing dispute resolution as a specific procedure, as a form of the administrative procedure. In order to achieve the goals and objectives settled, the third part presents a research which allows revealing the effectiveness of taxing dispute procedure, peculiarities of the procedure of taxing dispute resolution as a form of

the administrative procedure. The research has shown that in the field of tax administration, legislative acts presuppose a complex taxing dispute resolution procedure that contributes to the inefficiency of the pre-trial taxing dispute resolution; therefore, the hypothesis has been proven. It is also noticed that taxpayers, being aware that the initiation of a taxing dispute suspends forced exaction of taxes, fines and penalties, abuse this practice and make appeals with a view to postpone forced exaction of extra sums until the termination of the taxing dispute.

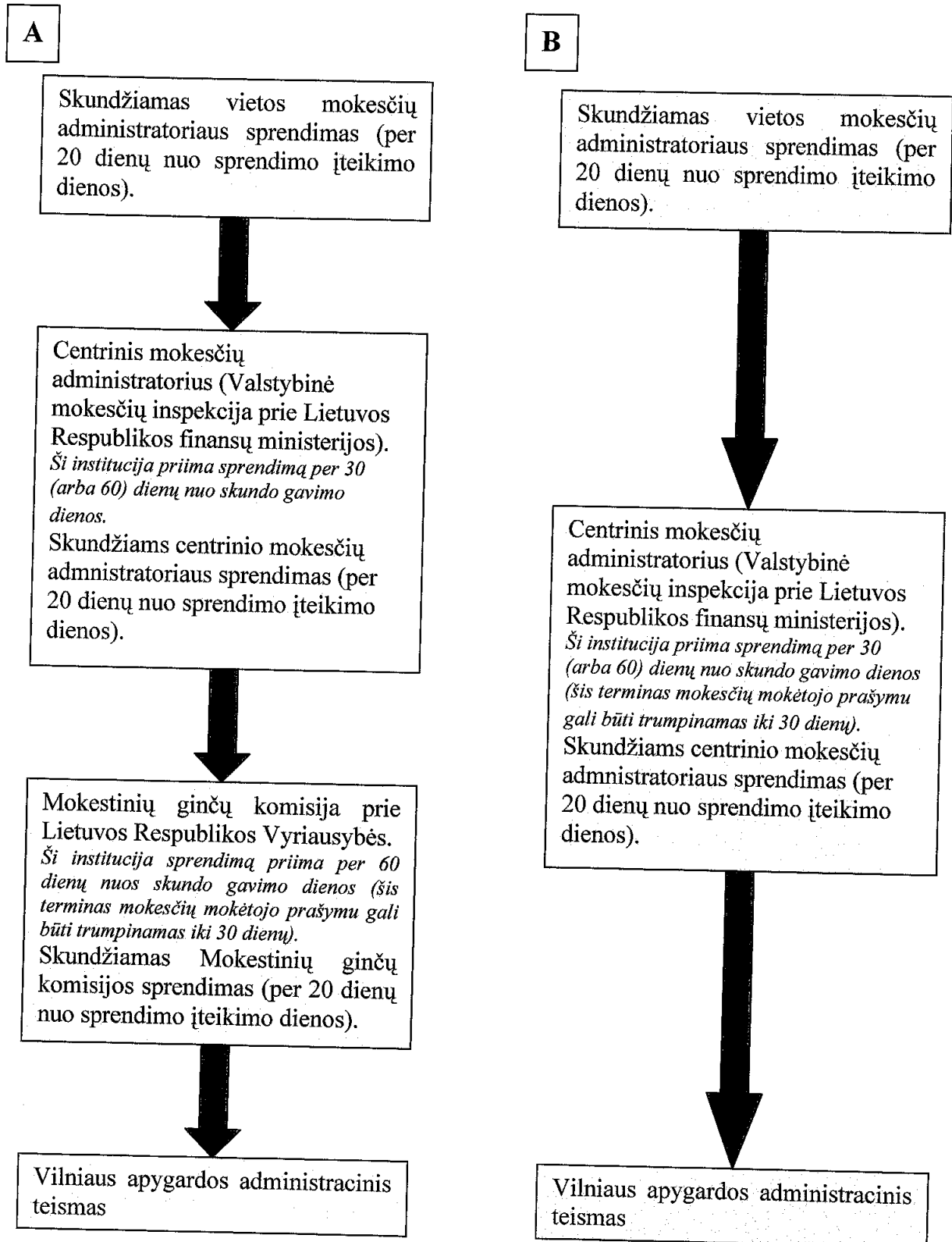
In the paper the results of the research have been summarized and conclusion and recommendations how the identified weaknesses could be eliminated have been formulated.

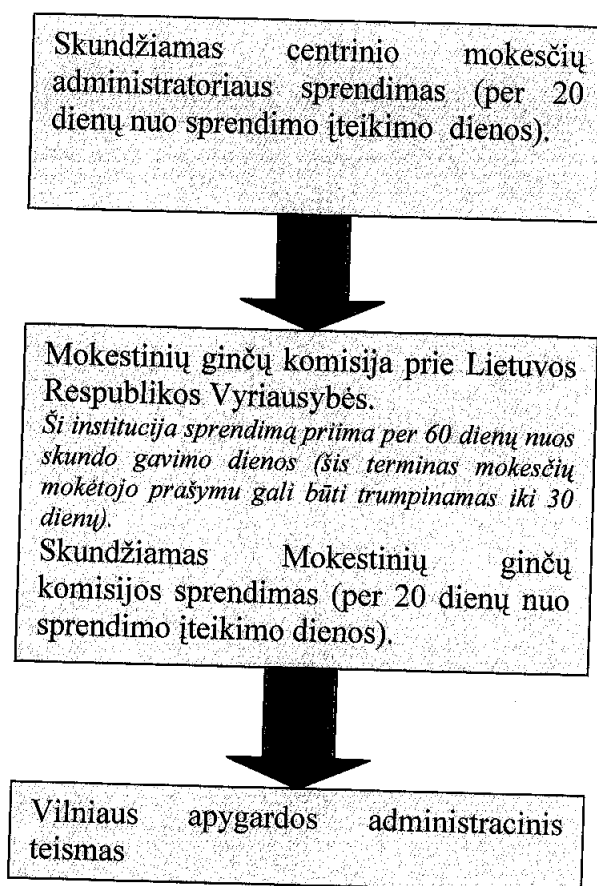
Mokestinio ginčo sąvoka	Mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijos			
	Vietos mokesčių administratorius	Centrinis mokesčių administratorius CMA	Mokestinių ginčų komisija	Teismas
—	Vietos mokesčio administratorius nagrinėja mokestinius ginčus, kurie iškyla tiesiogiai tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus pareigūno, atliekančio patikrinimą, laikydamasis mokesčių ir kitų įstatymų bei jų pagrindu priimtų poįstatyminių aktų.	CMA nagrinėja tuos mokestinius ginčus, kuriuos nagrinėjo vietos mokesčio administratorius, arba jei vietos mokesčio administratorius nepriėmė jokio sprendimo per 55 straipsnio ketvirtojoje dalyje nurodytą terminą (30 dienų).	—	Mokesčio mokėtojas, apskundęs CMA pareigūno, atlikusio patikrinimą, veiksmus ir nesutinkantis su CMA sprendimu (arba jei tokio sprendimo CMA nepriėmė per įstatymo nustatytą laiką), dėl šio pareigūno veiksmų turi teisę apskusti CMA sprendimą (arba jei tokio sprendimo CMA nepriėmė, tai CMA pareigūno veiksmus) teismui.

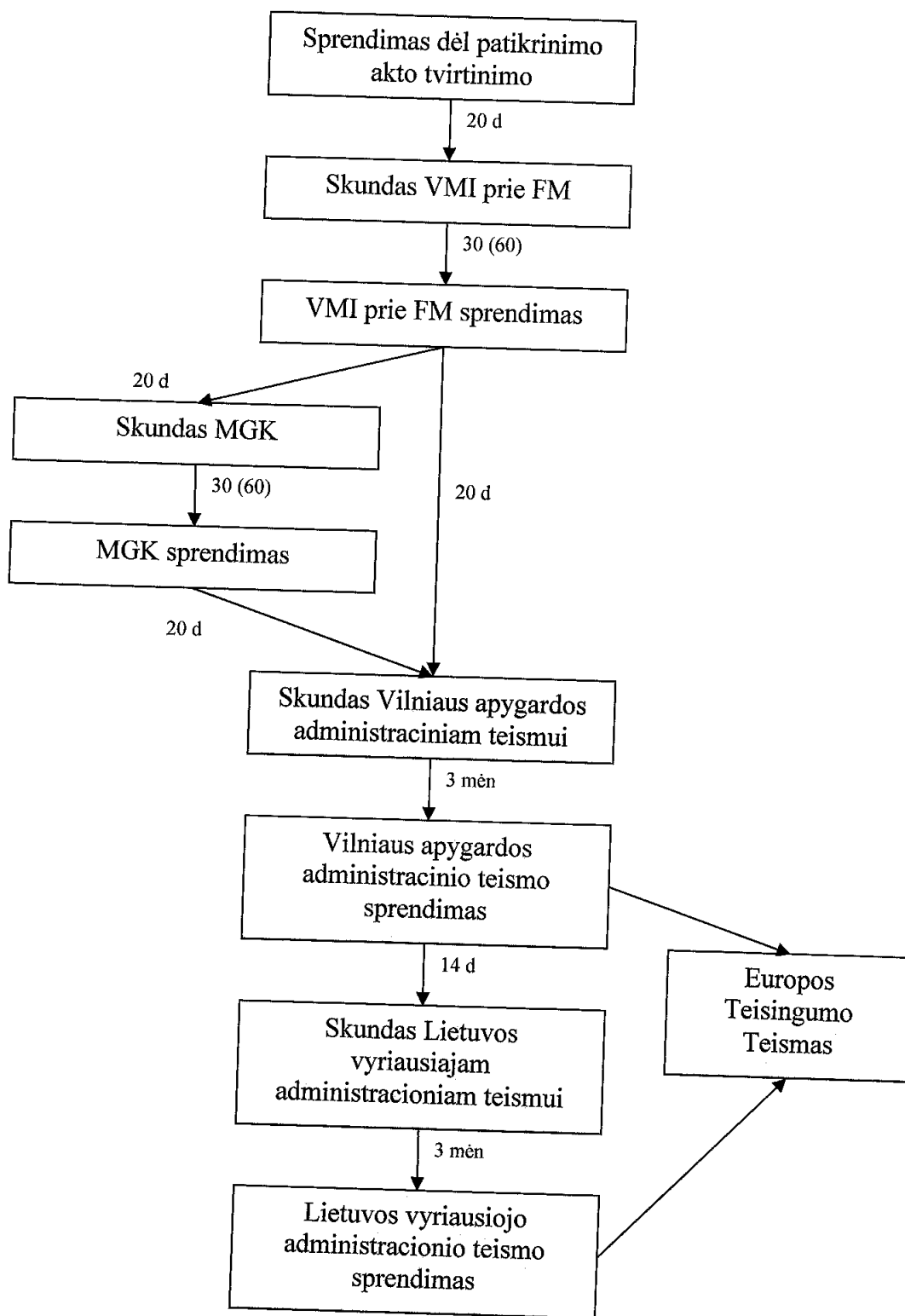
2 priedas

Mokestinio ginčo sąvoka	Mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijos			
	Vietos mokesčių administratorius	Centrinis mokesčių administratorius CMA	Mokestinių ginčų komisija	Teismas
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) grąžinimo (išskaitymo).		CMA nagrinėja mokestinius ginčus, kurie kyla tarp mokesčio mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir vietos mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno. Skundas CMA dėl mokestinio ginčo, kilusio tarp mokesčio mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir vietos mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno, paduodamas per vietos mokesčio administratorių. Vietos mokesčio administratorius gautą mokesčio mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) skundą ir jam nagrinėti reikalingą medžiagą per 3 darbo dienas nusiunčia CMA.	Mokestinių ginčų komisija nagrinėja tuos mokestinius ginčus, kuriuos išnaginėjo CMA, taip pat mokestinius ginčus, kilusius tarp mokesčio mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus, kai CMA per šio įstatymo nustatytus terminus nepriėmė sprendimo.	Mokesčio mokėtojas (mokesčių išskaičiuojantis asmuo), nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę Mokestinių ginčų komisijos sprendimą apskusti teismui. Centrinis mokesčio administratorius turi teisę apskusti teismui Mokestinių ginčų komisijos sprendimą tik tuo atveju, jei centrinis mokesčio administratorius ir Mokestinių ginčų komisija sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu) skirtingai interpretavo įstatymo ar kito teisės akto nuostatas.

Mokestinio ginčo sąvoka	Mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijos			
	Mokestiniam ginčams nustatoma ir reglamentuojama privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra. Ši nuostata neriboja mokesčių mokėtojo teisės po atitinkamo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokestinio ginčo tiesiogiai kreiptis į teismą.			
	Vietinis mokesčių administratorius	Centrinis mokesčių administratorius CMA	Mokestinių ginčų komisija	Teismas
Ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą).		Centrinis mokesčių administratorius nagrinėja mokestinius ginčus, kurie kyla tarp mokesčių mokėtojo ir vietos mokesčių administratoriaus. Skundas dėl mokestinio ginčo centriniam mokesčių administratoriui paduodamas per vietos mokesčių administratorių, kurio sprendimas yra skundžiamas.	Nagrinėja mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus; mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų, priimtų išnagrinėjus mokesčių mokėtojų skundus dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimų; mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus, kai centrinis mokesčių administratorius per šio Įstatymo nustatytus terminus nepriėmė sprendimo dėl mokestinio ginčo. Skundas dėl mokestinio ginčo Mokestinių ginčų komisijai paduodamas per centrinį mokesčių administratorių.	Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę jį apskųsti teismui.







7 priedas

Eil. Nr.	VMI prie FM išnagrinėti mokestiniai ginčai	2008 m.	2009 m.	2010 m. I pusb.
1.	Sprendimai, kuriais patvirtinti AVMI sprendimai	295 (60%)	334 (54,4%)	101 (45%)
2.	Sprendimai, kuriais patvirtinti vietos mokesčių administratoriaus sprendimai ir pagal MAĮ 100 bei 141 straipsnių nuostatas mokesčių mokėtojai atleisti nuo baudų ar delspinigių	–	18 (3%)	9 (4%)
3.	Sprendimai, kuriais patenkintas mokesčių mokėtojo prašymas ir atleistas nuo delspinigių pagal MAĮ 100 str. bei 141 str. nuostatas mokėjimo	–	2 (0,2%)	5 (2%)
4.	Sprendimai, kuriais vietos mokesčių administratoriaus sprendimai patvirtinti iš dalies	66 (13%)	89 (14,5%)	46 (20%)
5.	Sprendimai, kuriais pavesta AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą	87 (18%)	116 (18,9%)	44 (19,5%)
6.	Sprendimas, kuriuo panaikintas AVMI sprendimas	44 (9%)	55 (9%)	21 (9%)
	Viso priimta sprendimų:	492	614	226
	Viso nagrinėta:	633	775	306
	Viso gauta:	569	665	273

2008 m. 50 atvejų mokesčių mokėtojams atsakyta raštais (kai dėl skundo nebuvo pagrindo priimti sprendimą). Be to, **26** atvejais nustatytas 15 dienų terminas skundo trūkumams pašalinti, **37** skundų nagrinėjimas sustabdytas, **26** skundai palikti nenagrinėti, **2** atvejais atnaujintas praleistas terminas skundui paduoti.

2009 m. 43 atvejais mokesčių mokėtojams atsakyta raštais (kai dėl skundo nebuvo pagrindo priimti sprendimą). Be to, **18** atvejų nustatytas 15 dienų terminas skundo trūkumams pašalinti, **68** skundų nagrinėjimas buvo sustabdytas, **32** skundai palikti nenagrinėti.

2010 m. I pusb. 20 atvejų mokesčių mokėtojams atsakyta raštais (kai dėl skundo nebuvo pagrindo priimti sprendimą). Be to, **8** atvejais nustatytas 15 dienų terminas skundo trūkumams pašalinti, **35** skundų nagrinėjimas buvo sustabdytas, **16** skundų palikti nenagrinėti.

8 priedas

Eil. Nr.	Mokestinių ginčų komisijoje prie LRV išnagrinėti mokestiniai ginčai	2008 m.	2009 m.	2010 m. I pusb.
1.	Sprendimai, kuriais patvirtinti VMI prie FM sprendimai	138 (65%)	195 (68%)	68 (63%)
2.	Sprendimai, kuriais iš dalies patvirtinti arba iš dalies panaikinti VMI prie FM sprendimai	37 (17%)	30 (10,5%)	12 (11%)
3.	Sprendimai, kuriais panaikinti VMI prie FM sprendimai	13 (6%)	21(7%)	9 (8%)
4.	Sprendimai, kuriais pavedė atlikti pakartotinį patikrinimą	1 (1%)	–	46 (20%)
5.	Sprendimai, kuriais panaikinti VMI prie FM sprendimai ir pavesta CMA mokestinį ginčą nagrinėti iš naujo	23 (11%)	36 (12,6%)	19 (18%)
6.	Sprendimui, kuriais Komisija sustabdė mokesčių mokėtojo skundo dėl VMI prie FM sprendimo nagrinėjimą.	–	4 (1,9%)	–
	Viso priimta sprendimų:	253	286	108
	Viso nagrinėta:	212	338	132
	Viso gauta:	254	303	124

2008 m. 33 mokesčių mokėtojų skundus Komisija nenagrinėjo, 5 sprendimais atnaujino terminą skundai paduoti, 3 atvejais neatnaujino termino skundai paduoti.

2009 m. 37 mokesčių mokėtojų skundus Komisija nenagrinėjo, priėmė 13 sprendimų dėl termino skundai paduoti atnaujinimo, 2 sprendimais neatnaujino termino skundai paduoti.

2010 m. I pusb. 6 mokesčių mokėtojų skundų nagrinėjimą sustabdė, 6 skundų Komisija nenagrinėjo, priėmė 8 sprendimus dėl termino skundai paduoti atnaujinimo, 4 sprendimais neatnaujino termino skundai paduoti

9 priedas

Eil. Nr.	Mokestiniai ginčai Vilniaus apygardos administraciniame teisme Mokesčių mokėtojų skundai	2008 m.	2009 m.	2010 m. I pusb.
1.	Mokesčių mokėtojų skundai buvo atmesti	151 (81,6%)	171 (87%)	105 (81%)
2.	Mokesčių mokėtojo skundai buvo patenkinti	7 (3,8%)	7 (3,6%)	5 (4%)
3.	Mokesčių mokėtojų skundai buvo patenkinti iš dalies (tai bylos, kuriose mokėtojai buvo atleisti nuo ekonominių sankcijų)	15 (8,1%)	7 (3,6%)	5 (4%)
4.	Bylos, gražintos iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui	9 (4,9%)	6 (3%)	6 (5%)
5.	Nutrauktos bylos	3 (1,6%)	3 (1,5%)	3 (2%)
6.	Sustabdytos bylos	–	2 (1%)	21 (9%)
7.	Gražinta iš naujo nagrinėti MGK	–	–	1 (1%)
8.	Perduotos bylos nagrinėti bankroto bylą nagrinėjančiam teismui	–	–	3 (2%)
	Viso išnagrinėta:	185	196	129
	Viso gauta:	176	234	99

Centrinis mokesčių administratorius per 2008 metus Vilniaus apygardos administraciniam teismui pateikė 9 (2009 m. – 20; 2010 m. I pusb. – 9) skundus dėl nepalankių Mokestinių ginčų komisijos sprendimų. Išnagrinėta 10 bylų (2009 m. – 15; 2010 m. I pusb. – 7) pagal VMI prie FM skundus dėl Mokestinių ginčų komisijos sprendimų panaikinimo. Iš jų: 5 bylose (2009 m. – 6; 2010 m. I pusb. – 5) mokesčių administratoriaus skundai buvo patenkinti, 2 bylose (2009 m. – 6; 2010 m. I pusb. – 2) – atmesti, 3 bylos (2009 m. – 3) nutrauktos konstatavus, kad mokesčių administratorius neturėjo teisės skusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimo.

Mokestiniai ginčai LVAT Mokesčių mokėtojų skundai	2008 m.	2009 m.	2010 m. I pusb.
Mokesčių mokėtojų apeliaciniai skundai buvo atmesti ir priimti mokesčių administratoriui palankūs sprendimai	64 (78%)	73 (85%)	55 (82%)
Mokesčių mokėtojų skundai iš dalies patenkinti (tai bylos, kuriose mokėtojai buvo dalinai atleisti nuo ekonominių sankcijų);	10 (12,2%)	3 (3,5%)	1 (1,5%)
Buvo gražintos iš naujo nagrinėti arba centriniam mokesčių administratoriui, arba Vilniaus apygardos administraciniam teismui	5 (6,1%)	9 (10,5%)	10 (15%)

Mokesčių mokėtojų apeliacinis skundas buvo patenkintas ir priimtas mokesčių administratoriui nepalankus sprendimas	3 (3,7%)	6 (3%)	1 (1,5%)
Byla nutraukta	–	1 (1%)	3 (2%)
Viso išnagrinėta:	82	86	67
Viso gauta:	138	130	98

2008 m. centrinis mokesčių administratorius, nesutikdamas ar iš dalies nesutikdamas su Vilniaus apygardos teismo sprendimais, į Lietuvos vyriausiąjį administracinį teismą su apeliaciniais skundais kreipėsi **18** kartų (2009 m. – **18**, 2010 m. I pusm. – **9**). Per 2008 metus Lietuvos vyriausiam administraciniame teisme buvo išnagrinėta **16** (2009 m. – **16**, 2010 m. I pusm. – **8**) bylų dėl mokesčių administratoriaus apeliacinių skundų. Iš kurių: **6** bylose (2009 m. – **8**; 2010 m. I pusm. – **5**) mokesčių administratoriaus apeliaciniai skundai buvo patenkinti; **9** bylos (2009 m. – **6**; 2010 m. I pusm. – **2**) buvo perduotos arba Vilniaus apygardos administraciniam teismui, arba centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo; **1** byloje (2009 m. – **2**; 2010 m. I pusm. – **1**) mokesčių administratoriaus apeliacinis skundas buvo atmestas.

LVAT nutartis 2010 m. gegužės 27 d. administracinėje byloje Nr. A442-793/2010

Eil. Nr.	Patikrinimo aktas	Paduota atsikirtimai	Priimtas sprendimas	Paduotas skundas	Pastabos
1.	2006-09-06	2006-10-06	2006-11-06		Vietos mokesčių administratorius patvirtino aktą.
2.				2006-11-24	Centriniam mokesčių administratoriui
3.			2006-12-28		Centrinis mokesčių administratorius nusprendė: pratęsti nagrinėjimo terminą iki 60 dienų, t.y. iki 2007-01-27
4.			2007-01-26		Centrinis mokesčių administratorius nusprendė: pavesti vietiniam mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą.
5.	Pakartotino patikrinimo aktas 2008-05-29	2008-07-01	2008-07-31		Vietinis mokesčių administratorius patvirtino aktą
6.				2008-08-20	Centriniam mokesčių administratoriui
7.			2008-09-26		Centrinis mokesčių administratorius nusprendė: pratęsti nagrinėjimo terminą iki 60 dienų, t.y. iki 2008-10-27
8.			2008-10-27		Centrinis mokesčių administratorius nusprendė: patvirtinti vietinio mokesčių administratoriaus 2008-07-31 sprendimą.
9.				2008-11-24	Mokestinių ginčų komisijai prie LR Vyriausybės
10.			2009-01-12		Komisija nusprendė: patvirtinti centrinio mokesčių administratoriaus 2008-10-27 sprendimą.
11.				2009-02-10	Vilniaus apygardos administraciniam teismui

12.			2009-06-08		Vilniaus apygardos administracinis teismas nusprendė: skundą atmesti kaip nepagrįstą
13.				2009-06-22	Lietuvos vyriausiam administraciniam teismui
14.			2010-05-27		Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nusprendė: apeliacinį skundą atmesti. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2009-06-08 sprendimą palikti nepakeistą. Nutartis neskundžiama.

LVAT nutartis 2006 m. lapkričio 25 d. administracinėje byloje Nr. A-2-1695/2006

Eil. Nr.	Patikrinimo aktas	Paduota atsikirtimai	Priimtas sprendimas	Paduotas skundas	Pastabos
1.	2004-03-09	2004-04-06	2004-05-27		Vietos mokesčių administratorius patvirtino aktą.
2.				2004-07-22	Centrinis mokesčių administratorius nusprendė: patvirtinti vietinio mokesčių administratoriaus 2004-05-27 sprendimą.
3.			2004-08-16		Mokestinių ginčų komisijai prie LR Vyriausybės
4.			2004-10-04		Komisija nusprendė: panaikinti centrinio mokesčių administratoriaus 2004-07-22 sprendimo dalį.
5.				2004-11-02 2004-10-28	Vilniaus apygardos administraciniam teismui apskundė ir centrinis mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas.
6.			2005-01-03		Vilniaus apygardos administracinis teismas panaikino Komisijos sprendimo dalį, kuria buvo panaikinta centrinio mokesčių administratoriaus

					sprendimo dalis, o mokesčių mokėtojo skundą atmetė.
7.				2005-01-20	Lietuvos vyriausiam administraciniam teismui
8.			2005-04-28		Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas panaikino pirmosios instancijos teismo sprendimą ir priėmė naują sprendimą – panaikino Komisijos sprendimo dalį, kuria buvo patvirtinta CMA sprendimo dalis, CMA sprendimą ir vietos mokesčių administratoriaus sprendimo dalį.
9.					Pagal CMA prašymą LVAT 2006-04-13 nutartimi atnaujino procesą administracinėje byloje.
10.			2006-11-25		Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas panaikino LVAT 2005-04-28 sprendimą, Vilniaus administracinio teismo 2005-01-13 sprendimą, Komisijos 2004-10-04 sprendimą, CMA 2004-07-22 sprendimą ir mokestinį ginčą perdavė iš naujo nagrinėti CMA.
11.	Pakartotino patikrinimo aktas 2007-01-20				CMA 2006-12-22 sprendimu pavedė vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą.
12.			2007-02-08		Centrinis mokesčių administratorius nusprendė: patvirtinti vietinio mokesčių administratoriaus 2007-01-20 sprendimą.
13.				2007-02-27	Mokestinių ginčų komisijai prie LR Vyriausybės
14.			2007-03-20		Komisija nusprendė: patvirtinti centrinio mokesčių administratoriaus 2007-02-08 sprendimą.

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO TEISĖS FAKULTETO
MAGISTRANTĖS GIEDRĖS STONIENĖS VYKDOMO MOKSLINIO STATISTINIO
TYRIMO „MOKESTINIŲ GINČŲ YPATUMAI ADMINISTRACINIO PROCESO
ERDVĖJE“ ANKETA**

**Į ANKETOS KLAUSIMUS PARĄŠOME
ATSAKYTI CMA ARBA AVMI DARBUOTOJĄ AR
MOKESČIŲ MOKĖTOJĄ**

ATSAKYMUS PRAŠOME ŽYMĖTI



**GARANTUOJU JŪSŲ DUOMENŲ BEI ATSAKYMŲ KONFIDENCIALUMĄ,
SURINKTI STATISTINIAI DUOMENYS BUS NAUDOJAMI MOKSLO TIKSLAMS
SIEKIANT ĮVERTINTI MOKESTINIŲ GINČŲ NAGRINĖJIMO PROCESO
EFEKTYVUMĄ, UŽPILDYTA ANKETĄ PRAŠOME GRAŽINKITE SIUNTĖJUI.**

Jūs esate:

- CMA darbuotojas
- AVMI darbuotojas
- Mokesčių mokėtojas

1. Jūsų vertinimu, ikiteisminis mokesčių ginčų procesas efektyvus, ar ne?

- Taip
- Ne
- Iš dalies
- Neturiu nuomonės

Jei atsakėte neigiamai, įvardinkite keletą, Jūsų manymu, esančių trūkumų:

.....

.....

.....

2. Kokios priežastys lemia mokesčių ginčų proceso efektyvumą? (galite žymėti keletą atsakymo variantų)

- Mokesčių mokėtojas turi galimybę apginti pažeistas teises nesikreipdamas į teismą

- Apskundus mokesčių administratoriaus sprendimą sustabdomas baudų ir delspinigių išieškojimas
- Ikiteisminiame mokesčių ginčų procese ginčą nagrinėja mokesčių specialistai
- Mokesčių ginčų komisija nešališkai sprendžia mokesčių ginčą
- Neturiu nuomonės

Kitos galimos priežastys:

.....

.....

.....

3. Kokios priežastys lemia mokesčių ginčų proceso neefektyvumą? (galite žymėti keletą atsakymo variantų)

- Sudėtinga mokesčių mokėtojo skundo pateikimo procedūra
- Ikiteisminiame mokesčių ginčo bylos nagrinėjime pažeidžiamas institucijos, nagrinėjančios mokesčius ginčus nešališkumo principas
- Ikiteisminiame mokesčių ginčų procese pažeidžiamas šalių lygiateisiškumo principas
- Pažeidžiama mokesčių mokėtojo konstitucinė teisė teisiai kreiptis į teismą
- Nėra išsamaus įrodymų teikimo, priėmimo ir vertinimo procedūros reglamentavimo
- Neturiu nuomonės

Kitos galimos priežastys:

.....

.....

.....

4. Veiksniai siekiant išvengti bereikalingų mokesčių ginčų (galite žymėti keletą atsakymo variantų):

- Aiškinti mokesčius reglamentuojančius įstatymus, šviesti mokesčių mokėtojus
- Kelti mokesčių administratoriaus darbuotojų kvalifikaciją
- Švelninti atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus
- Griežtinti atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus
- Atsisakyti mokesčių ginčų nagrinėjimo mokesčių ginčų komisijoje, kaip dubliuojančioje institucijoje

- Mokestinius ginčus nagrinėti tik mokestinių ginčų komisijoje atsisakant nagrinėjimo cma
- Mokestinių ginčų komisiją reorganizuoti į mokesčių teismą
- Neturiu nuomonės

Kiti veiksniai:

.....

.....

.....

5. Jūsų nuomone, mokestinių ginčų komisija, kaip papildoma ir neprivaloma ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo institucija, yra reikalinga?

- Taip
- Ne
- Neturiu nuomonės

Kodėl?

.....

.....

.....

6. Jūsų nuomone, kodėl mokesčių mokėtojai kreipiasi su skundu į mokestinių ginčų komisiją, nors jiems yra suteikta teisė CMA sprendimą apskųsti tiesiogiai teismui?

- Tikėdamiesi nešališko kompetentingos institucijos sprendimo
- Siekdami pratęsti mokestinių ginčų nagrinėjimo terminą
- Neturiu nuomonės

Kitos galimos priežastys:

.....

.....

.....

7. Ar susiduriate su skirtingais teisės aktu, reglamentuojančių mokestinių ginčų nagrinėjimą, prieštaravimais vienas kitam?

- Taip
- Ne

- Kartais

Jei atsakėte teigiamai, įvardinkite keletą Jūsų manymu, esamų prieštaravimų:

.....

.....

.....

8. Ar manote, kad susiformavusi pakankama teismų praktika dėl mokestinių ginčų nagrinėjimo?

- Taip
- Ne
- Iš dalies
- Neturiu nuomonės

Dėkoju už man skirtą laiką.

St.Giedra@gmail.com