

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

MARIUS PEČKYS

MOKESTINIŲ GINČŲ DĖL GYVENTOJŲ PAJAMŲ
MOKESČIO TEISINĖ ANALIZĖ LIETUVOJE

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas

Prof. dr. Algirdas Miškinis

Vilnius 2012

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

MOKESTINIŲ GINČŲ DĖL GYVENTOJŲ
PAJAMŲ MOKESČIO TEISINĖ ANALIZĖ
LIETUVOJE

Finansų teisės magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 62401S102

Vadovas

Prof. dr. Algirdas Miškinis

2012 03

Recenzentas

Doc. dr. Mindaugas Strumskis

2012 03

Atliko

FNTmns0-01 gr. stud.

Marius Pečkys

TURINYS

SANTRUMPOS	4
IVADAS	5
1. MOKESTINIŲ GINČŲ SAMPRATA.....	9
1.1. Mokestinio ginčo sąvoka ir jos raida Lietuvoje.....	9
1.2. Mokestinio ginčo ribos	13
1.3. Mokestinio ginčo šalių samprata	17
2. MOKESTINIŲ GINČŲ PRAKTINIAI YPATUMAI MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJOJE IR TEISME.....	20
2.1. Mokestinių ginčų komisija ir jos veikla 2008-2010 metais.....	20
2.1.1. Ikiteisminio mokestinio ginčo nagrinėjimo ypatumai užsienio valstybėse	29
2.1.2. Užsienio valstybių mokestiniai teismai ir jų kompetencija	31
2.2. Teisminės institucijos, nagrinėjančios mokestinius ginčus.	33
3. MOKESTINIŲ GINČŲ DĖL GPM TEISINĖ ANALIZĖ REMIANTIS LVAT PRAKTIKA	38
3.1. Individualios veiklos požymių vertinimas ir pripažinimas teismų praktikoje.....	38
3.2. GPM nuostatų taikymas mokestinių prievolių kontekste	44
3.3. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymo analizė	47
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	53
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	55
ANOTACIJA.....	61
SANTRAUKA	62
SUMMARY	63

SANTRUMPOS

Lietuvos Respublikos Konstitucija - Konstitucija

Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas - MAĮ

Lietuvos Respublikos Administracinių bylų teisenos įstatymas - ABTĮ

Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas - GPMĮ

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas - LVAT

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės - Komisija

Centrinis mokesčių administratorius - CMA

Mokesčių mokėtojas - MM

Mokesčių administratorius - MA

Europos žmogaus teisių teismas - EŽTT

Europos Teisingumo Teismas - ETT

Gyventojų pajamų mokestis - GPM

Pridėtinės vertės mokestis - PVM

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos - VMI

IVADAS

Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas (toliau - MAĮ) gali įgyvendinti užtikrintumo funkciją tik laikydamasis eilės reikalavimų. Įstatymas turi būti adekvatus ekonominei - politinei situacijai, stabilus, visuomenei suprantamas ir atitinkantis teisingumo principus. Taip pat viena iš Mokesčio administravimo įstatymo funkcijų yra tinkama teisinė formuluotė ir sąryšis su kitomis teisės šakomis, t.y. vietoje lakoniškų įstatymų turi būti realizuojami jungtiniai teisiniai mechanizmai, kurie padėtų tiksliai apibrėžti visų šalių teises ir pareigas mokesčių teisės erdvėje. Kitu atveju, galima teigti, kad yra tolstama nuo žmogaus teisių ir Konstitucinių vertybių esmės.

Vyrauja nuomonė, kad sėkmingai veikiančioje mokesčių teisės sistemoje mokestinių ginčų galima išvengti ar bent jau veiksmingai, greitai ir taikiai juos išspręsti. Tačiau dar plačiau paplitusi pozicija, kad ginčai turi tam tikrų vertingų savybių ir todėl nėra nepageidaujami, o šiuo požiūriu teisės funkcija - valdyti ir padėti juos teisingai spręsti¹. Kita vertus, galimybė naudotis teise sprendžiant ginčą visada atspindi fakultatyvinę procedūrą, pasirenkamą dėl jos trumpalaikės ar ilgalaikės naudos vienai ar kitai ginčo šaliai.

Visuomenėje pakankamai dažnai girdima svarstymų, ar mokestinių ginčų nagrinėjimas iš esmės yra tinkamai reglamentuotas ir, ar tinkamai nustatyta jo nagrinėjimo tvarka visose įstatymo numatytose stadijose. Lietuvoje kyla ginčų tarp mokesčius administruojančių pareigūnų ir mokesčių mokėtojų. Teisės normos, reglamentuojančios procesinius mokestinių ginčų nagrinėjimo klausimus, praktikoje dėl įstatymo taikymo aptakumo ir neaiškumo dažnai yra taikomos nevienodai. Taipogi nė vienas Lietuvos Respublikoje taikytinas įstatymas išsamiai ir aiškiai nereglamentuoja mokestinio ginčo dalyvių teisių ir pareigų, nes dažniausiai įstatymai parengiami ir rašomi lakoniškai.

Temos aktualumą lemia pats mokestinių ginčų fenomenas, išskiriantis juos iš kitų ginčo rūšių ir pabrėžiantis jų teisinių santykių, iš kurių jie kyla, specifiką. Gausėjančios priešpriešos, kylančios mokestiniuose ginčiuose tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl Mokesčių administravimo įstatymo nuostatų taikymo dviprasmiškumo. Mokestinių ginčų dėl Gyventojų pajamų mokesčio detalios analizės nebuvimas, poreikis atskleisti, ar teismai, nagrinėjantys mokestinius ginčus, užtikrina mokesčių mokėtojų teises į teisėtų interesų gynybą, nurodo ne tik darbo temos aktualumą, bet ir išnagrinėjimo būtinumą. Nagrinėjama tema yra aktuali praktiniu aspektu, kadangi mokestinių ginčų, susijusių su Gyventojų pajamų mokesčiu, teisminė praktika formavosi labai nevienodai.

¹ Collier J., Lowe V. Ginčų sprendimas tarptautinėje teisėje. Institucijos ir procedūros. Vilnius: Eugrimas, 2002. - p. 31

Iki šiol Lietuvoje mokestinių ginčų dėl Gyventojų pajamų mokesčio nebuvo ištirtos visos galimos ginčų nagrinėjimo kryptys, Lietuvos mokslininkų ir autorių literatūros leidinių šia tema nėra pakankamai. Periodiniuose leidiniuose skirtingi autoriai dažnai komentuoja mokesčių ir su jais susijusius įstatymus bei kitus teisės aktus, pateikia tam tikrų patarimų mokesčių mokėtojams, bet tai yra daugiau ikiteisminiame mokestinių ginčų nagrinėjimo etape, o teisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo stadija ir nuostatų taikymas aptarti tik abstrakčiai. Todėl aktualu plėtoti šią temą, analizuoti ir nustatyti mokestinių ginčų, susijusių su Gyventojų pajamų mokesčių nuostatų taikymu Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje, proceso efektyvumą, nustatyti ir aprašyti mokestinių ginčų ribas bei išanalizuoti, ar mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų veikla pagrįsta objektyvumo ir efektyvumo principais.

Literatūros apžvalga. Mokslinių darbų šia tema Lietuvoje negausu, ypač kalbant apie mokestinių ginčų fenomeną ir jų procesinio nagrinėjimo perspektyvas, todėl šiame darbe yra remiamasi mokesčių teisės, civilinio ir administracinio proceso teisės mokslininkų darbais, atsižvelgiant į mokestinių ginčų nagrinėjimo specifiką bei galimus jų tobulinimus. Darbe remiamasi Lietuvos Respublikos įstatymais, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimais, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, išnagrinėtų mokestinių bylų duomenimis, Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės veiklos ataskaitomis, statistiniais duomenimis ir norminiais teisės aktais. Siekiant apžvelgti ir pakomentuoti kuo daugiau nuomonių, šiame darbe remiamasi Lietuvos teisininkų straipsniais, komentarais, daktarų disertacijomis, leidiniais, kuriuose analizuojamos su magistro darbo tema susijusios problemos.

Mokestinių ginčų bendrinę sampratą, procesinį nagrinėjimą ir teisminės praktikos nuostatų taikymą, susijusį su Gyventojų pajamų mokesčiu, analizės lygmeniu Lietuvos mokslininkų tyrinėta nedaug. Atsižvelgiant į tai, kad mokestiniai ginčai daugiau nagrinėti jungtiniuose veikaluose, pasirenkant šią temą buvo analizuojama ir vadovaujama tiek Lietuvos (Medelienė A., Sudavičius B., Smalakienė E., Marcijonas A., Buškevičiūtė E., Baranauskas V., Andruškevičius A., Daujotaitė D. ir kt.), tiek ir užsienio šalių autorių (Колосова Л. В., Сушкова С. А., Тихомиров М. Ю., Петрова Г. Б., Романова А.Н., Бутнев В.В., Шаталов С.Д., Химичева Н.И., Кучеров И.И., Шепенко Р.А., Ефремов Л., Collier. J., Lowe V., Doller M. ir kt.) administracinės ir mokesčių teisės srities monografijomis bei moksliniais straipsniais. Taip pat vadovaujama civilinio proceso srities (Driukas A., Laužikas E., Valančius V., Mikelėnas V.) darbais, internetine duomenų prieiga, tarptautinių organizacijų ir institucijų tinklais.

Darbo tikslas – išanalizuoti mokestinių ginčų dėl Gyventojų pajamų mokesčio nuostatų taikymo ir nagrinėjimo ypatumus Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje, teoriniu ir praktiniu aspektais nustatyti ir aptarti, ar ikiteisminis ir teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas yra efektyvus, ar reikėtų jį tobulinti ir kokios galimos tobulinimo perspektyvos.

Siekiant minėto darbo tyrimo tikslo, keliami tokie tyrimo **uždaviniai**:

- išanalizuoti mokestinių ginčų sampratą ir esmę;
- nustatyti, kokie ginčai patenka į mokestinių ginčų ribas;
- ištirti ikiteisminiame mokestinių ginčų procese įgyvendinamus principus bei jų reikšmę šiame procese;
- nustatyti teismo mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso reglamentavimo išsamumą;
- išanalizuoti paskutinių ketverių metų Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo besiformuojančią praktiką, susijusią su mokestiniais ginčais dėl Gyventojų pajamų mokesčio;

Magistrinio baigiamojo darbo **tyrimo objektas** – mokestiniai ginčai, kylantys dėl Gyventojų pajamų mokesčio nuostatų taikymo.

Iškeltam tyrimo tikslui pasiekti ir uždaviniams įgyvendinti, tyrimo metu kompleksiskai naudojami teoriniai tyrimo **metodai**²:

- siekiant išanalizuoti mokestinių ginčų teismo nagrinėjimo teisinį reglamentavimą Lietuvoje galiojančių teisės aktų kontekste yra taikomas *analizės ir sintezės metodas*;
- *aprašomasis metodas* taikomas aiškinant mokestinių ginčų sampratą ir praktinius ypatumus;
- *Dokumentų, tame tarpe ir teisinių dokumentų, analizės metodas* taikomas analizuojant vadovėliuose, moksliniuose straipsniuose, disertacijose pateiktas sąvokas, mokestinių ginčų, susijusių su GPM ypatumus, taip pat analizuojant Lietuvos Respublikos teisės aktus, susijusius su mokestinių ginčų dėl Gyventojų pajamų mokesčio nagrinėjimu.
- Literatūros apibendrinimai ir galutinės išvados gautos remiantis *loginiu, sisteminės analizės bei apibendrinamuoju metodais*;

² Rienecker L., Jørgensen P. S. Kaip rašyti mokslinį darbą. Vilnius: Aidai, 2003.

Mokslinis darbo naujumas. Kaip jau buvo minėta aukščiau, darbo tema nėra moksliskai kompleksiskai išnagrinėta. Tam tikri probleminiai klausimai, susiję su GPM nuostatų taikymu, yra nagrinėti atskirai. Todėl, viena vertus, negalima teigti, kad mokestiniai ginčai yra visiškai naujas reiškinys. Tačiau, kita vertus, dėl informacijos padrikumo, šiame darbe bandoma sistemiškai išanalizuoti mokestinius ginčus, kylančius dėl Gyventojų pajamų mokesčio nuostatų taikymo, ir turimus teorinius bei praktinius duomenis sujungti į vieną logišką visumą. Analizuojamų klausimų susistemėjimas, rezultatų apibendrinimas ir gautų išvadų pateikimas padėtų įvertinti esamo ikiteisminio ir teismo mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso efektyvumą ir pateikti tobulinimo galimybes.

Darbo struktūra. Pirmoji darbo dalis yra skirta mokestinių ginčų sampratai paaiškinti. Šioje dalyje yra nagrinėjama mokestinio ginčo sąvoka ir jos raida Lietuvoje, apibrėžiamos mokestinio ginčo ribos, jų praktinė reikšmė mokestinio ginčo šalims, pateikiama tų šalių samprata ir jų vieta mokestiniuose teisiniuose santykiuose.

Antroje dalyje aiškinama ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra, pateikiama Mokestinių ginčų komisijos veiklos dinaminė analizė. Taip pat yra nustatomi užsienio šalių ikiteisminių ir teismo institucijų veiklos ypatumai ir kompetencija mokestinių ginčų nagrinėjimo srityje. Ši dalis apima ir teisminę mokestinių ginčų nagrinėjimo apžvalgą. Remiantis paskutiniųjų metų pokyčiais teismų praktikoje, numatomos jų veiklos efektyvumo tobulinimo galimybės.

Mokestinių ginčų, kylančių dėl Gyventojų pajamų mokesčio, teisinė analizė yra pateikta trečioje darbo dalyje. Ištirtas individualios veiklos požymių vertinimas, susiformavęs LVAT praktikoje. Paskutinė darbo dalis taip pat apima klausimus, susijusius su mokesčio apskaičiavimu taikant turinio viršenybės prieš formą principą.

Pasirinkta darbo struktūra padėjo palaipsniui atsakyti į darbe iškeltus uždavinius ir pasiekti iškeltą tikslą.

1. MOKESTINIŲ GINČŲ SAMPRATA

1.1. Mokestinio ginčo sąvoka ir jos raida Lietuvoje

Kiekvienos civilizuotos ir demokratiniais principais veikiančios valstybės tikslas ir siekiamybė - kurti tokią mokesčių sistemą, kuri atitiktų ir puoselėtų mokesčių mokėtojų bei mokesčių administratorių lūkesčius. Esant tokioms sąlygoms, sistemos veikimą galima laikyti efektyviu, tačiau toks efektyvumas sunkiai pasiekiamas ir dažniau perauga į ginčą tarp abiejų šalių. Toks, teisinę kategoriją ir įstatyminių lygmenį turintis ginčas - mokestinis ginčas.

Ginčo samprata vedina keletą skirtingų nuomonių, tokių kaip skundžiama veika (viešojo administravimo subjekto veikimas ar neveikimas), procesinis administracinis teisinis santykis, aplinkybė, kuria pareiškėjas grindžia savo reikalavimą. Teisinėje literatūroje skiriami materialiniai arba procesiniai ginčo aspektai.

Dažnai susiduriama su tuo, kad teisininkai yra linkę akcentuoti mokestinių ginčų juridinį aspektą, tokiu būdu pirmumą suteikdami teisėtumo užtikrinimo funkcijai ir faktinės padėties juridiniam įvertinimui³, todėl šią ginčo kategoriją galima vertinti savotišku santykių reguliatoriumi ar apsauginiu mechanizmu.

Atskirų ginčų rūšių skirstymas yra nulemtas besiklostančia objektyvia realybe, konkrečia ginčo rūšimi ar jos porūšiu, reguliuojamomis tam tikra teisės normų sistema, kuria įprasta įvardinti kaip teisės šaką⁴.

Analizuojant mokestinių ginčų sampratą, pirmiausia vertėtų skirti patį ginčą nuo konflikto. „Ginčas reiškia konkretų nesutarimą, susijusį su teisėmis ar interesais, dėl kurių šalys reiškia pretenzijas, priešpriešinius reikalavimus, paneigimus ir kt.“⁵.

„Ginčijimasis kaip konfliktinio elgesio forma yra pozityvus, protekcinio pobūdžio“⁶, todėl mokestinis ginčas gali būti vertinamas kaip konstruktyvus teisinis konfliktas dėl mokestinių teisių ir pareigų ir valstybinių institucijų teisinės atsakomybės taikymo⁷.

Mokestinis ginčas jokių būdu negali būti vertinamas kaip neturintis naudos. Kilęs ginčas tarp šalių visuomet yra ženklas, kad esamas teisinis reguliavimas ir tvarka tinkamai nesuderina visų mokesčių teisinių santykių turinčių subjektų interesų, vienu ar kitu ginčijamu klausimu.

³ Тихомиров М. Ю. Налоговые споры. Москва: Юрекс, 1999. - с. 8

⁴ Ambrasaitė - Balynienė G. et al. Administraciniai teismai Lietuvoje. Nūdienos iššūkiai. Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2010. - p. 470-471

⁵ Cit. op. 1, - p. 31

⁶ Петрова Г. Б. Применение права в налоговых спорах. Учебно - практическое пособие. Москва: Инфра, 1996. - с. 79

⁷ Smalakenė E. Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė. Daktaro disertacija. Vilnius: Lietuvos Teisės Universitetas, 2002. - p. 23

„Ginčo dėl teisės faktas dar nereiškia tik administracinių teismų kompetencijos, nes teisminės gnybos kreipimosi prielaida civilinių ginčų atveju į bendrosios kompetencijos teismus taip pat yra ginčo dėl teisės sąlyga“⁸. Remiantis šia mintimi, galima teigti, kad mokestinio ginčo požymis pasireiškia išskirtinai tik viešojo administravimo srityje.

Norint pažinti mokestinį ginčą, dar ankstyvoje stadijoje reikia išskirti aiškiai išreikštą nesutarimą, kylantį tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus, o antra, nesutarimas turi būti toks, kuris galėtų būti išspręstas ikiteismine ar teismine proceso tvarka, taikant mokesčių teisės normas.

Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios tarybos sprendimu 1990 metų birželio 26 dieną buvo priimtas LR valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas, kuriame, nors ir abstrakčiai, bet jau buvo užsimenama apie ginčus tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus.

Mokestinio ginčo terminas, o dar tiksliau, kategorija (įstatyme nebuvo mokestinio ginčo apibrėžimo), Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme Nr. I-974 (toliau - MAĮ) vartojama jau nuo 1995 metų, šio įstatymo X skyrius buvo vadinamas „Mokestiniai ginčai ir bylinėjimasis“, o jame nustatyta speciali ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka. Įstatyme buvo siekiama išreikšti valstybėje perteikiamą mokesčių politiką ir apmokestinimo principus⁹,

Tačiau įstatyminių lygmenį sąvoka įgavo tik 2001 metais, priėmus Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymą¹⁰ (toliau- ABTĮ), kurio 2 str. 18 d. sako, kad *mokestiniai ginčai – 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*. Galima manyti, kad toks sąvokos reglamentavimas neatspindi racionalumo principų, nes mokestinių ginčų kategorija ir nagrinėjimas jau buvo reglamentuotas MAĮ, o pati sąvoka pavartota tik ABTĮ. Taip pat suponuojama mintis dėl sąvokos, kad beveik bet kuris ginčas, kylantis tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, dėl veikimo ar neveikimo, dėl mokesčio apskaičiavimo, yra mokestinis ginčas.

Priimant tolesnius mokesčių administravimo įstatymo pakeitimus ir papildymus, mokestinio ginčo sąvoka kaskart įgaudavo siauresnį, tikslesnį apibrėžimą. Manytina, kad tai susiję su mokestinių teisinių santykių išskirtinumu, jų fiskaliniu pobūdžiu, kitaip dėstant, „tai yra santykiai dėl pinigų ir jie yra tiesiogiai susiję su ekonominiais santykiais, nes fiskalinės prievolės yra ekonominių santykių pasekmė“¹¹. Taigi, galima teigti, kad praktikoje mokestiniai ginčai atspindi

⁸ Paužaitė - Kulvinskienė J. Administracinė justicija. Teorija ir praktika: Justitia. Vilnius, 2005. – p. 82

⁹ Medelienė A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2005. - p. 16

¹⁰ Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas Nr. VIII-1029. Valstybės žinios, 2000-10-11, Nr. 85-2566. – 2 str. 18 d.

¹¹ Cit. op. 4, - p. 472

tam tikrą, konkrečių subjektų veiklą ir mokestinių teisinių santykių reguliavimą, todėl turi būti analizuojami kaip dinamiškas procesas.

Esminiai pokyčiai mokestinių ginčų srityje padaryti 2004 metų balandžio 13 d. įsigaliojusioje naujoje MAĮ redakcijoje Nr. IX-2112, kurioje 2 str. 21 d. įtvirtina dar siauresnę ir tikslesnę mokestinio ginčo definiciją: „*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 grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)*”¹². Taip pat prie mokestinių ginčų sąvokos išbaigtumo, reikėtų priskirti ir MAĮ 145 str. 2 d., kurioje sakoma, kad „procedūra taip pat taikoma nagrinėti mokesčių mokėtojo skundams dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų bei (arba) delspinigių mokėjimo”¹³. Įstatyme taip pat nurodyta privalomoji ikiteisminio nagrinėjimo procedūra, tačiau tai nedaro apribojimų mokesčių mokėtojui po centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokestinio ginčo tiesiogiai kreiptis į teismą¹⁴. Tai atspindi Lietuvos Respublikos Konstitucijos 33 str. 2 d. įtvirtintas nuostatas dėl galimybės apskųsti valstybės įstaigų sprendimus¹⁵. Remiantis analizuota įstatymo redakcijos definicija, galima daryti prielaidą, kad mokesčių mokėtojas negali pradėti mokestinį ginčą dėl bet kurio sprendimo dėl patikrinimo akto patvirtinimo, o gali tik dėl tokio, kuris naujai apskaičiuojamas ir nurodo sumokėti mokestį.

Analogiška pozicija yra išsakyta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės teisėjų kolegijos priimtame sprendime 2006 m. lapkričio 17 d. administracinėje byloje Nr. A¹⁰-1142/2006. Šiuo sprendimu buvo konstatuota, kad „ne kiekvienas ginčas, kylantis tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, laikytinas mokestiniu ginču. Mokestinis ginčas yra tik toks ginčas, kai sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo iš naujo apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis: taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti mokesčio permoką”¹⁶. Akivaizdu, kad mokestinis ginčas, kaip specifinis administracinės ginčų rūšies elementas, nulemiamas susiklosčiusių mokestinių santykių bei juos reglamentuojančių teisės normų specifiškumu.

Taigi toliau galime plėtoti mintį, kad nagrinėjama sąvoka glaudžiai sietina su specifiniu procesu, kurio metu sprendžiami tapatūs ginčai. Tai pagrindžia mokestinio ginčo sąvokos svarbą,

¹² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112. Valstybės Žinios, 2004-04-13, Nr. 63-2243. – 2 str. 21 d.

¹³ Ibid. - 145 str. 2 d.

¹⁴ Ibid. - 145 str. 1 d.

¹⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės Žinios, 1992-11-30, Nr. 33-1014

¹⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006-11-17 sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁰- 1142/2006

nes tik tinkamas ginčo atpažinimas tarp šalių, apsprendžia objektyvią teisių gynimo struktūrą. Kitu atveju mokesčių mokėtojo interesų gynyba gali būti faktiškai apribota.

Akivaizdu, kad tokio ginčo pradžioje, subjektai ne visada yra vienodoje atskaitos pozicijoje, todėl teikiant prioritetą demokratiniais pamatais mokesčių teisėje, yra bandoma reglamentuoti procesines ir teisines atsvaras, užtikrinančias, fiskalinius įsipareigojimus turinčių subjektų, interesus.

Vartojama mokestinių ginčų definicija atskyrė mokestinius ginčus nuo kitų ginčų, kylančių tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Tokiu būdu, mokestinių ginčų esmė ir ginčo nagrinėjimo tvarka atskirti nuo administracinių ginčų, kylančių tarp valstybės institucijų ir asmenų.

Mokestinį ginčą galima vertinti kaip teisinę situaciją, kurios pagrindu yra priešpriešos tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl teisingų mokesčių teisės normų taikymo¹⁷.

Anot teisės mokslų teoretikų, mokestinis ginčas apibrėžiamas kaip tam tikrų interesų tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus susikirtimas¹⁸. Mokestiniai ginčai ir jų procesas - sudėtinga ir kompleksinių požymių turinti struktūra, susidedanti iš kelių, tarpusavyje susijusių elementų, kuriuose sąveikauja mokestinius ginčus nagrinėjantis pareigūnas ir mokesčių mokėtojas¹⁹.

Rusų teisininko V. Butnevo dėstomoje teorijoje ginčas suprantamas kaip „tam tikri organizaciniai - apsauginiai santykiai, kurių turinį sudaro atskirų šalių teisės ir pareigos, įtvirtintos įstatymų leidėjo. Šiame, teoriniame kontekste, teisių ir pareigų esmė - įtikinti vienas kitą savo teisumu“²⁰. Remiantis šia teorine prieiga, galima daryti prielaidą, kad labai sunku išskirti „tikrąją tiesą“ ginčo kontekste. Akcentuojant dėmesį ties konfliktine ginčų sampratos koncepciją, mokestinį ginčą leidžiama laikyti sudedamąja teisinio ginčo dalimi²¹.

Anot Petrovos G. V. arbitražinė praktika rodo, kad mokestiniai ginčai būna dviejų kategorijų. Pirmoji kategorija sietina su nuostolių atlyginimu mokesčių mokėtojui arba valstybei, priklausomai nuo susiklosčiusių santykių tarp mokestinės teisės dalyvių, įgyvendinat kiekvienos teisės ir pareigas. Ši kategorija vadovaujasi materialinių interesų įgyvendinimo principais.

Antroji mokestinių ginčų kategorija labiau nukreipta į viešojo administravimo subjektus, kurie tiesiogiai atsakingi už mokesčių administravimo efektyvumo įgyvendinimą, mokestinį reguliavimą, kontrolę ir įstatymo nuostatų taikymo pagrįstumą²².

¹⁷ Романова А. Н. Модернизация налогового контроля (модели и методы). Москва: Инфра - М, 2010. - с. 281

¹⁸ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. - p. 103

¹⁹ Tarptautinių žodžių žodynas. Vilnius: Vyriausioji enciklopedijų redakcija, 1985. - p. 264

²⁰ Бутнев В. В. Спор о праве - организационно-охранительное отношение // Проблемы защиты субъективных прав. Ярославль: Ярославский гос. ун-т, 1981. - с. 49

²¹ Cit. op. 7, - p. 24

²² Петрова Г. В. Налоговое право. Москва: Норма, 2000. - с. 73-74

Nors šio darbo tikslas nėra išsamiai mokestinio ginčo sąvokos analizė, tačiau, norint toliau nagrinėti ginčus, susijusius su tam tikra mokesčių kategorija, turime suvokti, kad tai toks teisinis santykis, kuris formuoja nesutarimo esmę ir turi tik jam būdingus specifinius požymius. Specifika pasižymi dviem kategorijomis:

- apmokestinimo taisyklių specifika;
- specifine nagrinėjimo iki teismo procedūra:
 - yra privaloma procedūra
 - specializuota ikiteisminio nagrinėjimo institucija - Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės.

Pabrėžiama, kad mokestiniai ginčai nepriskiriami atskirai ginčų rūšiai, tai administracinių ginčų porūšis.

1.2. Mokestinio ginčo ribos

Mokestinio ginčo proceso ribos negali likti neapibrėžtos. Pastarųjų nagrinėjimo apimtis gali būti apsprendžiama vadovaujantis pareikštais konkrečiais ir aiškiai suformuluotais reikalavimais. Tik apibrėžta ir konstruktyvi formuluotė gali padėti atskleisti siekiamas ginamąsias teises ar teisėtus interesus, o taip pat padėti visapusiškai ir objektyviai išspręsti kilusį ginčą. Priešingu atveju būtų nepaisoma ginčo šalių teisių ir pareigų bei principų.

Norėdami tiksliau ir visapusiškai apibrėžti mokestinio ginčo ribas, turėtume identifikuoti keletą esminių aplinkybių ir požymių. Plačiąja prasme mokestinio ginčo ribos gali būti suprantamos kaip tam tikri nustatyti rėmai ar apibrėžtumas, tačiau labai svarbu išskirti priežastinį ryšį su tomis faktinėmis aplinkybėmis, nuo kurių prasideda ginčas. Mokestinio ginčo ribų tikslas yra nustatyti klausimus, prieštaravimus, kurie turėtų būti peržiūrėti ir išnagrinėti proceso metu. Pastarojo eigoje žymų sąlytį su ginčo riba turi mokesčių administratoriaus sprendimai, įpareigojantys mokesčių mokėtoją mokėti tam tikras sumas, t.y. ginčo objektas galintis būti sprendimo turiniu.

Minėtu atveju, mokestinio ginčo objektas yra skundžiami sprendimai, kurie yra individualaus pobūdžio teisės aktas, formuojantis mokestinio ginčo dalyką²³. Dažnai pastebima, kad mokesčių administratoriaus atlikto tikrinimo objektas būna ženkliai platesnis negu rezultato metu kilęs mokestinio ginčo dalykas. Kaip pavyzdį būtų galima paminėti, kad mokestinio ginčo dalyku gali būti tik vieno mokesčio apskaičiavimo pagrįstumas, tačiau tuo pačiu metu atliekant kompleksinį mokesčio mokėtojo patikrinimą. Taip pat mokestinio ginčo dalyku gali būti tik baudų

²³ Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011. - p. 250

apskaičiavimo pagrįstumas, tuo metu mokesčių mokėtojai neginčijant apskaičiavimo teisingumo²⁴. Tačiau tokia konstrukcija labiau atspindi teorinį vertinimą.

Teoriškai mokestinis ginčas įgauna pradinį etapą mokesčių mokėtojai pateikus skundą centriniam mokesčių administratoriui, tačiau susiklosčiusi ikitėsininė ir teisminė praktika rodo, kad praktiškai ginčo pradžia yra pastabų pateikimas mokesčių administratoriui, nes tokiu būdu mokesčių mokėtojas konstruktyviai išdėsto savo nesutikimą su administratoriaus pozicija.

„Ginčų sprendimo konstrukcija pradeda veikti, kai ginčas yra pareikštas rašytiniu skundu. Kol jis nėra pareikštas, tuo pačiu formaliai ginčo nėra“²⁵. Tai reiškia, kad mokestinio ginčo pradžia, o tai jau atitinkamai yra ginčo ribų „faktinė pusė“, turi atitikti skundai nustatytus įstatymų reikalavimus ir pateikimo procedūras. Esant nors vienam neatitikimui stadijiškoje grandyje, mokestinio ginčo nėra. Galima pažymėti, jog mokestinį ginčą inicijuojantis mokesčių mokėtojas savo nuožiūra gali apibrėžti mokestinio ginčo ribas, numatydamas savo skunde keliamus reikalavimus ir, kokius mokesčio administratoriaus reikalavimus jis skundžia. Dalinai šią nuostatą numato MAĮ 144 str.²⁶, kurio metu mokesčių mokėtojas gali apskųsti bet kurį mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno veiksmą. Prieštaravimai turi būti teikiami materialiaja forma, t.y. juridinę galią turinčiu dokumentu.

MAĮ 153 str.1 d. 3 ir 4 punktuose bei 3 d. įtvirtintos teisės normos įpareigoja mokesčių mokėtoją visas aplinkybes, kuriomis pareiškėjas grindžia savo reikalavimą, visus dokumentus ir įrodymus, kuriais grindžia savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu, pateikti centriniam mokesčių administratoriui²⁷. Šias teisės normas reikėtų vertinti kaip imperatyvias, tad iš esmės tolesnio mokestinio ginčo ribas apibrėžia ir lemia mokesčių mokėtojo skundo pagrindas, kuriuo jis rėmėsi teikdamas skundą centriniam mokesčių administratoriui.

Vadovaujantis susiklosčiusia teismų praktika, pastebima, kad galimi mokestinio ginčo ribų išplėtimai, kai nustatomi akivaizdūs skundžiamųjų sprendimų negaliojimo pagrindai, tokia išvada paminėta administracinėje byloje Nr. A¹⁵ - 485/2005²⁸, kurioje sakoma, kad mokestiniuose ginčiuose mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatį teismas privalo taikyti *ex officio* (lot. *savo iniciatyva*). Taip pat ribų praplėtimas galimas mokestinio ginčo dalyką išplečiant keliamais klausimais, tiesiogiai susijusiais su nagrinėjamo ginčo esme. MAĮ 132 str. 4 d. įtvirtina nuostatą dėl mokesčių mokėtojo teisės atsisakyti pastabų teikimo, vertinama kaip įstatymo leidėjo noras paspartinti nagrinėjimo procedūrą, nors viso mokestinio tikrinimo metu mokesčių mokėtojas turi galimybę teikti pastabas ar paaiškinimus mokesčių administratoriui.

²⁴ Ibid. - p. 251

²⁵ Romeris M. Administracinis teismas. Kaunas: Valstybės spaustuvė. Lietuvos universitetas, 1928. - p. 30-31

²⁶ Cit. op. 12, - 143 str.

²⁷ Cit op. 12, - 153 str. 1 d. 3-4 p.

²⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005-04-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁵ - 485/2005

Analogiškai galimas ir mokestinio ginčo ribų siaurinimas. Teorijoje išskiriami du mokestinio ginčo ribų siaurinimo atvejai, vieną iš jų pateikia MAĮ 159 str. 2 d.²⁹ sakanti, kad apskundimo teisę dėl Mokestinių ginčų komisijos sprendimų turi ir centrinis mokesčių administratorius, tačiau esant tik tokiam atvejui, kai Mokestinių ginčų komisija ir centrinis mokesčių administratorius, sprenddami mokestinį ginčą ar jo metu, skirtingai pateikia įstatymo ar kitų teisės aktų interpretavimą. Remiantis nagrinėjamo įstatymo dalimi, akivaizdu, kad ribojamas mokestinio ginčo fakto klausimas. Tačiau taip pat reiktų pažymėti, kad sprendimo apskundimas turėtų būti vykdomas atsižvelgiant į mokestinių ginčų apskundimo ekonominio tikslingumo kriterijus, priimtus Lietuvos Respublikos Finansų ministro įsakymu Nr. 1K-014³⁰. Šio įsakymo 4 str. leidžia manyti, kad mokestinio ginčo ribų siaurinimas galimas tik tokiu atveju, kai atitinka lydimųjų teisės aktų požymius, sietinus su mokesčio mokėtojo materialine - turtine padėtimi.

Išnagrinėjus mokestinio ginčo ribas, pavyko aptarti tiek jų galimą išplėtimą, tiek ir siaurinimą. Tapo akivaizdu, kad nagrinėjamų ribų esmė - proceso cikliškumas, kuris turi apibrėžtą pradžią ir pabaigą. Kaip nurodo Rusijos Federacijos mokesčių kodekso 139 str., kad mokesčio mokėtojo valia atsisakyti savo skundo, jį atšaukiant³¹. Tai riboja ateityje teikti tuo pat pagrindu grindžiamą skundą. Rusų teisininkas D. Bachrachas teigia, kad „asmuo, pateikęs skundą iki sprendimo priėmimo, rašytinio pateikimo pagrindu gali skundą atšaukti. Tokiu atveju, asmuo atšaukęs skundą praranda teisę pakartotinai, tuo pačiu pagrindu kreiptis į tą patį įgaliotą organą³². Pritariant autoriaus nuomonei, galima pripažinti, kad bet kurioje mokestinio ginčo stadijoje atšaukus skundą, mokesčių mokėtojas praranda galimybę tuo pačiu pagrindu skusti pakartotinai ir mokestinis ginčas būtų baigtas.

Svarbu pažymėti, kad norint nustatyti ir atriboti mokestinių ginčų ribas nuo kitų panašių stadijiškų procedūrų, ženklų įnašą daro LVAT praktika, tačiau ir šiuo atveju pastebima, kad ji lieka daugiau fragmentinė, t.y. tam tikruose ginčiuose ribos yra apibrėžiamos ir sietinos su konkrečia situacija, tačiau išsamaus ir aiškaus apibendrinimo joms nėra. Tam gali turėti įtakos faktinės aplinkybės, reiškiančios, jog mokestinio ginčo ribų praktikos formavimas nėra paremtas teisės teorijos pagrindimu.

Neatmestina mintis, kad mokestinio ginčo ribų užuomazgą ar galimus pradmenis, logiška būtų ieškoti dar iki mokesčių mokėtojo skundo padavimo. Remiantis MAĮ 2 str. 22 d.³³, kuri rodo, kad mokesčių mokėtojo patikrinimo metu, siekiama kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo įstatymo numatytus reikalavimus dėl apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo. Nors pareiga

²⁹ Cit. op. 12, - 159 str. 2 d.

³⁰ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003-01-22 įsakymas Nr. 1K-014

³¹ Шаталов С. Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой. Москва, 1999. - с. 74

³² Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ // СПС Гарант

³³ Cit. op. 12, - 2 str. 22 d.

teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius yra mokesčių mokėtojo prerogatyva. Kaip jau buvo minėta, mokestinio ginčo inicijavimas yra mokesčio mokėtojo skundas dėl mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, todėl šio akto kokybė gali lemti ateityje kilusių mokestinių ginčų pasekmes. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.271 str. 3 d. sako, kad terminas „aktas“ apibrėžia bet kokią valdžios institucijos ar jos darbuotojų veiksmą (veikimą, neveikimą), kuris tiesiogiai daro įtaką asmenų teisėms, laisvėms ir interesams (valstybės ar savivaldybės institucijų priimami teisės ar individualūs aktai, administraciniai aktai, fiziniai aktai ir t.t., išskyrus teismo nuosprendžius, sprendimus ir nutartis)³⁴. Aktas yra procesinis dokumentas, kuris parodo mokestinių pažeidimų aplinkybes ir jų faktus. Remiantis turimais, ikiteisminės ir teisminės mokestinių ginčų nagrinėjimo stadijos duomenimis, galima teigti, kad būtent po mokesčių administratoriaus patikrinimo procedūrų prasideda konfrontacijos tarp mokestinio ginčo šalių ir, galiausiai, prasideda mokestinis ginčas.

Panašia nuomone dalinasi Chimičeva N. I. Jos manymu, mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su faktais išdėstytais akte, gali atsisakyti jį pasirašyti, pateikdamas motyvuotus paaiškinimus. Veiksmų seka, atsisakant susipažinti ir pasirašyti patikrinimo aktą, daro prielaidą tokį mokesčio mokėtojo prieštaravimą vertinti kaip mokestinio ginčo atsiradimo momentą³⁵.

Apibendrinant šią mokestinio ginčo atsiradimui aktualią temą, galima daryti prielaidą, kad mokestinių ginčų riba priklauso nuo mokesčių įstatymų pažeidimų daugėto nustatymo ir užfiksavimo patikrinimo momentu, kitaip tariant, turi būti materialioji skundžiamo objekto išraiška. Analogiška aplinkybė, susijusi su ginčo atsiradimu, priklauso ir nuo mokesčių administratoriaus ar jo pareigūno sprendimo, t.y. akto turinys ir išdėstyta formuluotė turi prieštarauti materialiniams ar kitokiems mokesčio mokėtojo interesams. Mokestiniai ginčai už proceso ribų neegzistuoja, jie atsiranda ir rutuliojasi tik neperžengiant tam tikro proceso ribų³⁶. Svarbu pažymėti, kad tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo gali kilti skirtingo pobūdžio priešpriešos. Vieni tokių pagal galiojančius teisės aktus patenka į mokestinių ginčų sritį ir nagrinėjami atitinkamai skirtinga tvarka, o kiti, liekantys už šios kategorijos ribų, nagrinėjami bendra visiems administraciniais ginčams nustatyta tvarka³⁷. Kaip pavyzdį būtų galima pateikti LVAT administracinėje byloje Nr. A¹⁰- 1142/2006 kilusius neaiškumus dėl netinkamo teisės išaiškinimo, kurioje teismas konstatavo, kad „ginčas dėl mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, nepriklausomai nuo to sprendimo turinio, yra mokestinis ginčas“³⁸. Akivaizdu, kad

³⁴ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas Nr. VIII-1864. Valstybės žinios, 2000-07-18, Nr. 74-2262. - 6.271 str. 3 d.

³⁵ Химичева Н. И. Финансовое право. Москва, 1996. - с. 242

³⁶ Marcijonas A. Sudavičius B. Mokesčių teisė: Vilniaus universiteto leidykla. Vilnius, 1998. – p. 48

³⁷ Cit. op. 23, - p. 250

³⁸ Cit. op. 16

toks netinkamas ir neaiškus įstatymo nuostatų išaiškinimas apsunkina teisingą apibrėžtumą, susiklosčiusį teismų praktikoje, dėl mokestinio ginčo ribų.

Mokesčių mokėtojas savo teises apsaugo naudodamasis galimybe skųstis, todėl skundą, kaip teisės įgyvendinimo garantą, reikėtų tiesiogiai nukreipti į tas teises pažeidusį šaltinį - patikrinimo aktą, o ne į tą aktą tvirtinantį sprendimą³⁹.

Bendrai kalbant apie mokestinio ginčo ribas, būtų galima atskirti teorinį vertinimą, kuris mokestinio ginčo pradžią sieja tik su mokesčių mokėtojo skundo padavimu centriniam mokesčių administratoriui, nuo praktikoje pasitvirtinančio požiūrio, kuris grindžiamas faktu, kad mokestinis ginčas atsiranda jau tada, kai mokesčių mokėtojas pateikia pastabas vietos mokesčių administratoriui. Tuo pačiu, pirmą kartą išreiškdamas nesutikimą su mokesčių administratoriaus išsakyta pozicija.

1.3. Mokestinio ginčo šalių samprata

„Šalys yra kiekvienoje byloje, kurioje sprendžiamas ginčas dėl teisės, nepriklausomai nuo materialinio teisinio ginčo pobūdžio. Taigi ir teismo byloje, kylančių iš konstitucinių, administracinių, finansinių teisių santykių egzistuoja proceso šalys“⁴⁰. Mokestinio ginčo procesinis panašumas su civilinio proceso yra grindžiamas dvišališkumu, t.y., kiekvienoje proceso stadijoje visuomet yra dvi šalys. Akivaizdu, kad šalių skaičius nepriklauso nuo faktiškai procese vienoje ar kitoje pusėje dalyvaujančių asmenų skaičiaus⁴¹.

Mokestiniai teisiniai santykiai apima mokestinio ginčo šalis kaip subjektus, tiesiogiai turinčius procesinį ir materialinį interesą ginčo baigtyje. Taip pat jie turi vadovautis atitinkamomis teisėmis ir pareigomis esamame ginče. Svarbu išskirti, kad mokestinio ginčo šalys išskirtinos tuo, kad joms būdinga ikiteisminė ir teisminė mokestinio ginčo nagrinėjimo tvarka.

Remiantis MAĮ 2 str. 21 d.⁴² pateikta mokestinio ginčo sąvoka, kad „*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 (...)*“. Akivaizdu, kad įstatyminis apibrėžimas bent du kartus aptartoje sąvokoje identifikuoja mokesčių mokėtoją ir mokesčių administratorių, kaip mokestinio ginčo šalis.

³⁹ Lietuvos Teisės universitetas. Jurisprudencija. // Mokslo darbai 38 (30). Vilnius, 2003. - p. 119

⁴⁰ Mikelėnas V. Civilinis procesas. Vilnius: AB „Teisė“, 1994. - p. 45

⁴¹ Driukas A., Valančius V. Civilinis procesas: teorija ir praktika. I tomas. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2005. - p. 552

⁴² Cit. op. 12, - 2 str. 21 d.

Mokesčių subjektas, kitaip mokėtojas, yra fizinis ar juridinis asmuo, privalantis įstatymo numatytais atvejais mokėti mokesčius ir kitas rinkliavas⁴³. Tačiau praktikoje dažnai sutinkama, kad mokesčių subjektas ne visada atitinka tikrąjį mokesčių mokėtoją. Atkreipiamas dėmesys, kad mokesčių mokėtojas, nors ir neturėdamas juridinės atsakomybės už mokesčių sumokėjimą, dėl jam nustatytos mokesčių perkėlimo tvarkos, įstatymiškai tampa tikruoju mokesčių mokėtoju.

Mokesčių mokėtojo sąvoka yra apibrėžta MAĮ 2 str. 16 d. ir 17 d., tai asmuo, kuriam nustatyta prievolė mokėti mokestį ir prievolė mokestį išskaičiuoti („(...) išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas)⁴⁴“). Lietuvos Respublikos Konstitucijos XI skirsnio apie Finansus ir valstybės biudžetą 127 str. rodo, kad mokesčius, privalomus mokėjimus, kitas įmokas į biudžetą ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai⁴⁵. Galima daryti prielaidą, kad asmenys (mokesčių mokėtojas) taip pat suprantami kaip privalantys mokėti mokesčius ir daryti įnašą į biudžetą.

Lietuvos Respublikos MAĮ 82 str. numatytas prievolių įvykdymo būdas, trečiajam asmeniui perimant mokesčių mokėtojo mokestines nepriemokas⁴⁶, o jau 83 str. 3 d. numato, kad mokestį ir su juo susijusias sumas už mokesčio mokėtoją gali mokėti tretieji asmenys centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka⁴⁷. Tačiau ši aplinkybė negali turėti įtakos mokestinio ginčo šalių pasikeitimui, nes atsakomybė už mokesčio neteisingą apskaičiavimą atitenka mokesčių mokėtojui, o ne trečiajam asmeniui. Todėl būtų įdomu atkreipti dėmesį į faktą, kai apskundžiamas Komisijos sprendimas teismui, mokestinio ginčo bylos šalimis lieka centrinis mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas, o jau padavus skundą dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo teismui, pastarasis tampa šalimi mokestinėje byloje.

Administracinio teismo praktika rodo, kad yra atvejų, kuomet Mokestinių ginčų komisija buvo priskiriama prie mokestinio ginčo bylos šalių. Kiek vėlesnėje Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje priimtu sprendimu byloje Nr. A¹¹ – 276/2005 buvo nurodyta, kad „remiantis MAĮ nuostata, Mokestinių ginčų komisija yra speciali mokestiniams ginčams nagrinėti įsteigta išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka institucija. Jokių viešojo administravimo funkcijų ši komisija neatlieka ir dėl to ABTĮ taikymo prasme negali būti laikoma viešojo administravimo subjektu (ABTĮ 2 str. 1, 4 d.). Remiantis ABTĮ 2 straipsnio 17 dalyje pateiktą administracinių ginčų sąvokos išaiškinimą, administracinio ginčo apibūdinimo esminis kriterijus yra tai, kad yra asmens konfliktas su viešojo administravimo subjektu (arba konfliktas tarp nepavaldžių vienas

⁴³ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. – p. 23

⁴⁴ Cit. op. 12, - 2 str. 16 – 17 d.

⁴⁵ Cit. op. 15, - 127 str.

⁴⁶ Cit. op. 12, - 82 str.

⁴⁷ Cit. op. 12, - 83 str.

kitam viešojo administravimo subjektu). Taigi konstatuotina, kad ABTĮ taikymo prasme Mokestinių ginčų komisija (net ir tuo atveju, kai sprendžia termino paduoti jai skundą praleidimo ar tokio termino praleidimo priežasčių klausimą) negali būti laikoma administracinės bylos šalimi (atsakovu) nei administraciniame, nei mokestiniame ginčiuose⁴⁸.

Taikoma teismo praktika ir įstatymo aiškinimas, kad viena ginčo šalimi reikia laikyti mokesčių administratorių, o ne Mokestinių ginčų komisiją, atitinka procesinio teisingumo kriterijus, nes minėta šalis dalyvauja nuo pat mokestinio ginčo nagrinėjimo pradžios.

Mokestiniai ginčai, kaip ir visi administraciniai ginčai, turi jiems būdingą šalių pobūdį⁴⁹, kad viena šalis dažniausiai yra privatus asmuo, o kita - viešojo (valstybės) administravimo subjektas. ABTĮ 48 str. 2 dalis nurodo, kad administracinės bylos procese, viešojo administravimo subjektas visada yra atsakovas, kurio aktai ar veiksmai skundžiami⁵⁰. Pareiškėjas – tas, kuris skundu rodo nesutikimą (pavyzdžiui, dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito sprendimo).

Mokestinio ginčo šalys nuo kitų asmenų skiriasi jiems būdingais požymiais, kurie pasireiškia tik mokestinio ginčo procese, todėl yra svarbu nustatyti požymius, kurie padėtų mokestinio ginčo šalis atriboti nuo kitų mokestinių - teisinių santykių asmenų. Mokesčių teisėje mokesčių mokėtoją ir mokesčių administratorių suponuoja tam tikri prievoliniai teisiniai santykiai, kuriuose viena šalis turi piniginę prievolę valstybei, o šiuose teisiniuose santykiuose ją atstovauja mokesčių administratorius⁵¹. Mokestinio ginčo šalis, tiek ikiteisminėje, tiek ir teisminėje ginčo nagrinėjimo stadijoje veikia materialieji teisiniai padariniai. Taigi galima teigti, kad mokesčių mokėtojai ir mokesčių administratorius - materialųjų teisinių santykių dalyviai yra iki to momento, kol susiformuoja mokestinio ginčo teisiniai santykiai⁵². Peržengęs mokestinio ginčo ribas ir inicijuodamas ginčo procesą, mokesčių mokėtojas pradeda ginti savo teises ir interesus, tam, kad būtų pasiekta jam palanki ginčo baigtis ir priimtas palankus sprendimas. Analogiškai, mokesčių administratorius yra suinteresuotas apginti įstatymo numatytą teisę reikalauti iš mokesčių mokėtojo vykdyti jam paskirtą mokestinę prievolę⁵³. Norint pasiekti tinkamą mokestinių - teisinių santykių reguliavimą tarp viešojo ir privataus intereso, svarbu kuo tiksliau juos reglamentuoti norminiuose teisės aktuose. Nemažiau svarbu tikslingai nukreiptą dėmesį skirti mokesčių administravimui kaip teisiniam procesui, kuris apjungia daugelį smulkesnių procesinių reiškinių.

Šalys realizuoja dispozityviškumo principą, kai mokestinio ginčo procesas pradedamas šalių iniciatyva, analogiškai, jų iniciatyva gali būti baigtas. Į instituciją, ikiteismine tvarka nagrinėjančią

⁴⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005-03-08 sprendimas administracinėje byloje Nr. A11 –276/2005.

⁴⁹ Cit. op. - p. 247

⁵⁰ Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas Nr. VIII-1029. Valstybės žinios, 1999-01-14, Nr. 13-308. - 48 str. 2d.

⁵¹ Cit. op. 9, - p. 25

⁵² Cit. op. 23, - p. 248

⁵³ Cit. op. 23, - p. 249

mokestinį ginčą, gali kreiptis mokesčių mokėtojas, kuris nori ginti savo teisių ar interesų teisingumą. Galima manyti, kad išdėstyta mintis oponuoja į mokesčių mokėtojui priklausančią reikalavimo teisę. Taip pat įstatymas šalims nustato išskirtines pagrindines ir kitas procesines teises ir pareigas.

Rašoma tema yra sietina su mokestiniais ginčais, kylančiais dėl Gyventojų pajamų mokesčio (toliau - GPM) nuostatų taikymo, teismų praktikoje. Todėl, vadovaujantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymu (toliau- GPMĮ), matyti, kad 2 str. 2 d. gyventoją skirsto į nuolatinius Lietuvos gyventojus ir nenuolatinius Lietuvos gyventojus⁵⁴. Remiantis aptarta sąvoka, galima teigti, kad mokestinių ginčų dėl GPM viena iš šalių (mokesčių mokėtojas) yra gyventojas gaunantis arba uždirbantis pajamas, GPMĮ 3 str.

Apibendrinus ir išanalizavus šią problemą, galima daryti išvadas ir teikti kai kuriuos pasiūlymus, susijusius su šalių samprata mokestinio ginčo kontekste. Įstatymai ir poįstatyminiai teisės aktai įtvirtina daugelį mokestinio ginčo šalių teisių ir pareigų, tačiau pasigendama vieningo ir išsamaus išaiškinimo, kuris galėtų būti įtvirtintas vieno teisės akto nuostatose.

Praktikoje įgyvendinat teises ir vykdant nustatytas pareigas susiduriama su atitinkamais sunkumais ar problemomis. Todėl toliau darbe nagrinėjant mokestinius ginčus dėl GPM ir jo nuostatų taikymo praktikoje, svarbu tinkamai apibrėžti ir identifikuoti mokestinio ginčo šalis, jų tinkamą teisių įgyvendinimą ir pareigų vykdymą kilusio ginčo nagrinėjime.

2. MOKESTINIŲ GINČŲ PRAKTINIAI YPATUMAI MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJOJE IR TEISME

2.1. Mokestinių ginčų komisija ir jos veikla 2008-2010 metais

Šio magistrinio darbo tikslas labiau akcentuoja mokestinių ginčų ypatumus ir jų analizę ikiteisminiame ir teisminiame mokestinių ginčų nagrinėjime, todėl bus apsiribojama tik kai kurių esminių proceso principų dėstymu.

Kaip rodo patirtis, pastaruoju metu mokestinių ginčų ir bylinėjimosi skaičius sparčiai daugėja. Teigiama pusė pasireiškia tuo, kad ženkli dalis mokestinių ginčų su Valstybine mokesčių inspekcija užsibaigia dar iki teismo. Teisininkų nuomone, ginčų baigimu dar ikiteisminio

⁵⁴ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. Valstybės žinios, 2002-07-02, Nr. 73-3085. - 2 str. 2d., 3 str.

mokestinio ginčo nagrinėjimo metu turėtų būti suinteresuota didžioji dauguma: tiek valstybė, tiek mokesčių administratorius, tiek ir mokesčių mokėtojas.

Nagrinėjant šią potemę, pirmiausiai reikėtų įvertinti tai, kad mokestinai ginčai priskiriami tai ginčų rūšiai, kuri turi įstatymo įtvirtintą privalomąją ikiteisminio nagrinėjimo procedūrą. Darytina logiška išvada, kad mokestinai ginčai negali būti pirmiau nagrinėjami teisiniu būdu, kol privalomąja tvarka neišnagrinėjami ikiteisminiame procese.

Remiantis dabartinėmis MAĮ ir ABTĮ nuostatomis, matyti, kad Centrinio mokesčių administratoriaus (toliau - CMA) priimtas sprendimas nėra galutinis mokestiniame ginče. Jeigu mokesčių mokėtojas nesutinka su priimtu nepalankiu jam sprendimu po CMA išnagrinėjimo, jis gali naudotis teise, apskųsdamas sprendimą MGK.

1998 metų liepos 2 d. Vyriausybės nutarimu Nr. 1396 buvo įkurta Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, tą pačių metų gruodžio 3 d. patvirtinti jos nuostatai. Komisija yra valstybės institucija, kurią steigia, jos sudėtį ir nuostatus tvirtina Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Komisija savo veikoje vadovaujasi Lietuvos Respublikos Konstitucija, Mokesčių administravimo įstatymu, Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatais ir kitais įstatymais⁵⁵. Dar 1999-2002 metais Komisijos darbo reglamentavimas buvo apibūdinamas tik bendrais bruožais, nebuvo reglamentuoti Komisijos tikslai, uždaviniai, teisės, pareigos ir institucijos atsakomybė.

Su laiku formavosi Komisijos misija - tinkamas mokesčių mokėtojų teisių įgyvendinimas. Pagrindiniai keliama tikslai - objektyviai nagrinėti mokesčių mokėtojų skundus ir priimti teisėtus bei teisingumo principais paremtus sprendimus. Veikdama kaip kvaziteisminė institucija, Komisija vykdo administraciniams teismams būdingas funkcijas.

Tačiau Lietuvos Respublikoje vykdomi politiniai procesai, sietini su mokesčių teisės aktų reglamentavimu, jų stabilumo užtikrinimu, juose išdėstytų nuostatų aiškumu, įstatymų užtikrinimo ir įgyvendinimo veiksniais, neretai turi įtakos mokestinių ginčų atsiradimui ir jų turiniui⁵⁶. Apibendrinant aptartus procesus, tampa akivaizdu, kad paminėti veiksniai sąlygoja Komisijos darbo apimtį ir pobūdį. Neatmestina prielaida, kad Komisijos veiklai įtakos turi ir ekonominiai - socialiniai veiksniai, nes ūkio subjektų ir gyventojų finansinės - materialinės padėties pokyčiai turi realų indėlį į mokestinio ginčo pobūdžio kitimus.

Iki 2004 metų įstatymų nuostatos numatė, kad Komisija, kaip kvaziteisminė institucija, yra privalomoji ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo dalyvė. Tai sąlygojo mokesčių mokėtojo galimybę kreiptis į teismą, tik po to, kai skundas bus išnagrinėtas ir priimtas centrinio mokesčio

⁵⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1396 "Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės įsteigimo ir jos nuostatų patvirtinimo" Valstybės Žinios, 1998-12-03, Nr. 108

⁵⁶ Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2011-03-11 įsakymas Nr. 1K- 123 "Dėl 2011-2013 metų strateginių veikos planų patvirtinimo"

administratoriaus ir Komisijos sprendimais. Šita aplinkybė įpareigojo mokesčių mokėtoją laikytis apibrėžtos nagrinėjimo procedūros, o tai atsiliepė Komisijos darbo objektyvumui ir efektyvumui. Todėl tais metais buvo gauta daugiausia - 678 skundai⁵⁷. Pažymėtina, kad daugiau kaip pusė visų gautų skundų buvo dėl GPM (didžioji dalis - dėl gautų pajamų per užsienio bankuose esančias sąskaitas, apmokestinimo).

Reikia atsižvelgti į tai, kad praktikoje pasitaikydavo atvejų, kai Komisijos sprendimą mokesčių administratorius apskųsdavo administraciniam teismui būtent tokiu pagrindu, kuriuo apskundimas yra dėl fakto klausimų⁵⁸. Situacija pajudėjo iš vietos, kai LVAT administracinės bylos Nr. A¹-355/2004 nutartyje konstatavo, kad pagal minėtų 1995-06-28 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. I-974 58 straipsnio 1 dalį ir 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 159 straipsnio 2 dalį mokestinį ginčą pagal mokesčių administratoriaus skundą nagrinėjantis administracinis teismas yra saistomas Mokestinių ginčų komisijos nustatytais faktinėmis aplinkybėmis ir gali vertinti tik materialinės bei proceso teisės normų taikymo ir aiškinimo teisingumą⁵⁹.

Tačiau 2004-05-01 įsigaliojus naujam MAĮ pakeitimui, mokesčių mokėtojui suteikta „alternatyvi“ galimybė pasirinkti, ar centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą skųsti Komisijai, ar teismui, apie tai sako MAĮ 145 str. 1d. *„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“*⁶⁰. Taikant naują įstatymo nuostatą, iki 2008 metų skundų skaičius ženkliai buvo sumažėjęs.

Nagrinėjant laikotarpį nuo 2008 (metai, kai šalyje prasidėjo recesija) iki 2010 metų pabaigos, viena dažniausiai MGK pasitaikiusių bylų kategorijų - mokestiniai ginčai, kurių objektas yra GPM apmokestinami fiziniai asmenys, gavę pajamų per užsienio banke esančias asmenines sąskaitas iš užsienio valstybės įmonės, dėl mokesčių apskaičiavimo taikant turinio viršenybės prieš formą principą, dėl individualios veiklos pajamų bei turto pardavimo pajamų apmokestinimo. Taip pat pastaruoju metu daugėja ginčų dėl Lietuvos gyventojų pajamų, gautų iš užsienio kompanijų, apmokestinimo⁶¹. Nepaisant nuolat didėjančio skundų ir prašymų skaičiaus procento, taip pat ženkliai auga ginčijamos mokesčių sumos (pvz., 2008 metais išnagrinėti mokestiniai ginčai dėl 58,6 mln. Lt, o 2009 metais – dėl 107,3 mln. Lt)⁶². Tai turi įtakos mokestinių ginčų sudėtingumo faktoriams.

⁵⁷ Ibid.

⁵⁸ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005-03-01 ataskaita Nr. Vn-2

⁵⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004-10-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-355/2004

⁶⁰ Cit. op. 12, 145 str. 1 d.

⁶¹ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010-02-24 ataskaita Nr. Vn – 1

⁶² Ibid.

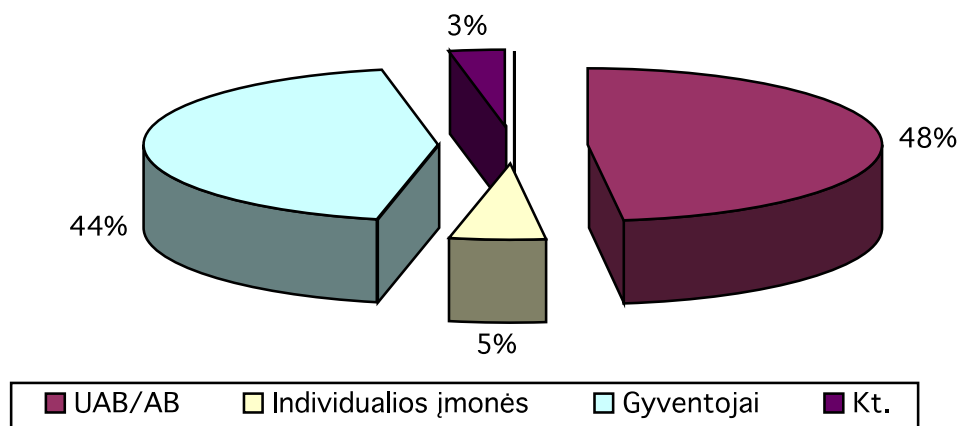
Analizuojant priežastis, dėl kurių 2008-2010 metais kilo tokia gausa mokestinių ginčų, sietinų ir su GPM, reiktų aptarti jų problemų šaltinį. Gyventojų skunduose galima išskirti skundus dėl teisėtų pajamų šaltinio pripažinimo, kai pildomos turto įsigijimo deklaracijos ar sudaromi sandoriai dėl dovanojamo turto, ir dėl turinio viršenybės prieš formą taikymo. Daug probleminių klausimų kyla dėl individualios veiklos ir jos pagrindimo nustatymo, dėl likviduojamų individualių įmonių, kurios jau faktiškai savo veiklą yra nutraukusios ir kt. Mokesčių mokėtojų, apskundusių VMI sprendimus MGK per 2009 metus, skaičius yra pavaizduotas 1 paveiksle. Procentinė jų išraiška yra pavaizduota 2 paveiksle.

1 paveikslas. Mokesčių mokėtojų, 2009 m. apskundusių Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimus, skaičius

Metai/ūkio subjektai	UAB/AB	Individualios įmonės	Gyventojai	Kt.
2009	243	27	221	15

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis MGK 2009 metų veiklos ataskaitos duomenimis

2 paveikslas. Mokesčių mokėtojų, 2009 m. apskundusių Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimus, skaičius, išreikštas procentais.



Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis MGK 2009 metų veiklos ataskaitos duomenimis

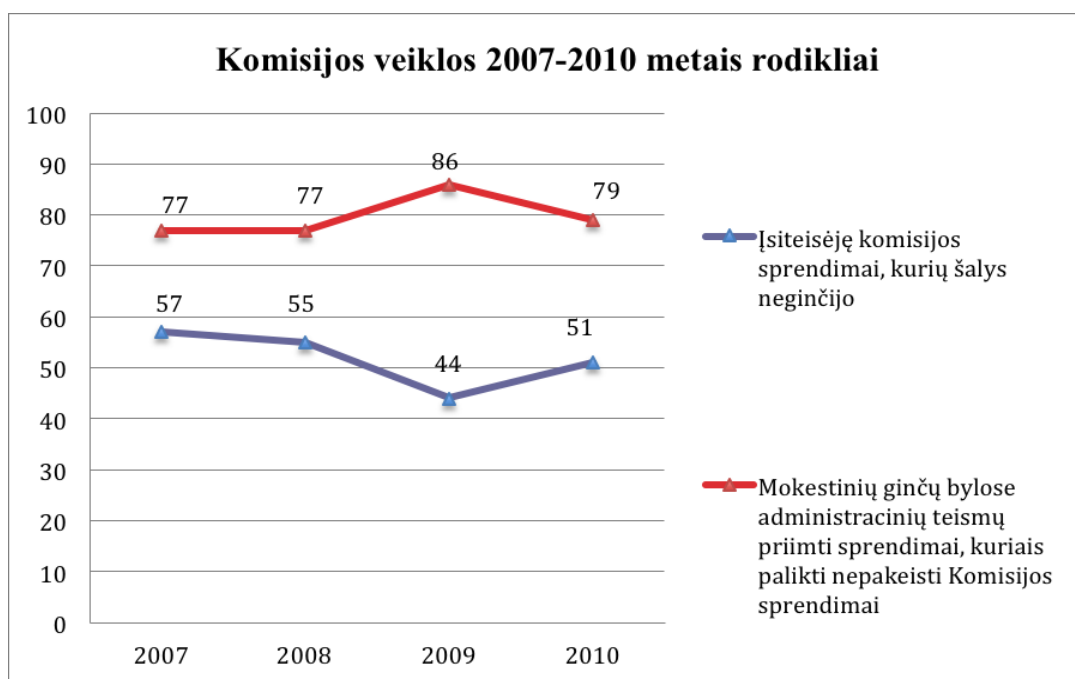
Remiantis praktika, žinoma, kad mokesčių administratorius rengia ir viešai skelbia didžiosios daugumos mokesčių įstatymų komentarus, taip pat priima ir skelbia nemažai teisės aktų, aiškinančių mokesčių įstatymų nuostatas⁶³. Nors šie teisės aktai padeda mokesčio mokėtojai vykdyti mokestines prievolės, tačiau jų turinys nėra adekvatus aiškinamo teisės akto turiniui⁶⁴. Tai sąlygoja tiesiogines prielaidas kilti mokestiniams ginčams.

Galima būtų išskirti pagrindinius Komisijos kriterijus, pagal kuriuos galima daryti išvadas apie veiklos efektyvumą ir pasiektus rezultatus:

- mokestinių ginčų bylose administracinių teismų priimti sprendimai ir nutartys, kuriais palikti nepakeisti Komisijos sprendimai;
- įsiteisėję Komisijos sprendimai, kurių šalys neginčijo.

Išskirtus kriterijus ir jų rodiklių dinamiką vaizduoja 3 paveikslas duomenys.

3 paveikslas. Komisijos veiklos 2007 – 2010 metais rodikliai, išreikšti procentais



Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis MGK 2011 – 2013 metų strateginio veiklos plano duomenimis

Analizuojant šių kriterijų dinamiką, galima daryti prielaidą, kad rodomas teigiamas efektyvumo augimas Komisijos veikloje. Kriterijus apibūdina, kokia dalis sprendimų įsiteisėjo, dėl to, kad jų neginčijo šalys. Taip pat lygiagrečiai vertinama rodiklio dinamika, kuri akcentuoja Komisijos veiklos vertinimo pokytį, nurodant dalį paliktų galioti sprendimų (apskųstų), taipogi administracinio teismo nutartimi nepanaikintų ir nepakeistų sprendimų. Taigi Komisijos sprendimų

⁶³ Ibid.

⁶⁴ Ibid.

dalį, kurių neginčijo šalys, nuo 2007 iki 2010 metų rodė poslinkį neigiama kryptimi, t.y. nuo 57 iki 51 procento. Akivaizdu, kad tokia dinamika lėmė MM ir MA dažnesnį naudojimąsi savo teise apskųsti Komisijos sprendimus teismui. Bet toks faktorius negali būti vertinamas kaip Komisijos operatyvumo ir efektyvumo sumažėjimas. Kita vertus, grafikas rodo ir teigiamų pokyčių, kurių statistika pažymi, kad administracinių teismų nutarimais ir sprendimais palikti galioti Komisijos sprendimai lyginant juos su apskųstų sprendimų skaičiumi, augo nuo 77 iki 79 procentų.

Kaip pavyzdį, galima paminėti faktą, kad per 2009 metus Komisija išnagrinėjo 506 mokesčių mokėtojų skundus ir prašymus. Iš jų net 221 pateikė gyventojai⁶⁵, o tai sudaro beveik 44 proc. visų pateiktų skundų ir prašymų. Iš jų 147 bylų mokestinis ginčas dėl GPM buvo išnagrinėtas iš esmės. Tokiam dideliame gyventojų aktyvumei Komisijos veikloje galėjo turėti įtakos ne tik teisės normų turinio aiškinimo dviprasmiškumas, bet ir įsitvirtinusi ekonominė recesija Lietuvos ir užsienio rinkose. Tikėtina, kad pastaroji priežastis turėjo įtakos socialiniams veiksniams, susijusiems su tuo, kaip mokesčių mokėtojas nori suvokti ir vertinti mokesčius ir patį mokestinės prievolės vykdymą. Pastebima ir teigiama mokesčių mokėtojo aktyvumo pusė, nes praktika rodo, kad buvo situacijų, kada sudėtingi mokestiniai ginčai dėl GPM, neretai dėl didelių nepriemokų, būdavo užbaigiami dar ikiteisminio nagrinėjimo metu Komisijai priėmus mokesčių mokėtojui palankų sprendimą.

Ikiteisminėje mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarkoje vis dar lieka nemaža dalis spragų, susijusių su šalių teisių įgyvendinimu, kurias jos turėtų užtikrinti mokestinio ginčo teisme metu. Anot advokatės Bilotaitės A. „praktikoje dažnai susiduriama su situacijomis, kuomet sudėtingi mokestiniai ginčai, neretai dėl didžiulių (šimtatūkstantinių) nepriemokų, užbaigiami ikiteisminio nagrinėjimo metu Komisijai priėmus mokesčių mokėtojui palankų sprendimą, tačiau sekoje iškyla kitas klausimas, ką daryti su mokesčių mokėtojo patirtomis bylinėjimosi išlaidomis už teisines paslaugas ikiteisminio ginčo nagrinėjimo metu”⁶⁶.

Akivaizdu, kad Lietuvos Respublikos teisės aktai, reglamentuojantys ikiteisminį mokestinių ginčų nagrinėjimą, nenurodo jokių galimybių MM kompensuoti patirtas bylinėjimosi išlaidas ikiteisminio nagrinėjimo metu. Galima daryti prielaidą, kad mokestinio ginčo tolimesnis nagrinėjimas teisme padėtų išspręsti klausimą dėl bylinėjimosi išlaidų, priimtu teismo sprendimu. Nagrinėjant šią teisinę spragą, matyti, kad tokia nuostata yra prieštaringa MM materialiniams interesams, jos metu patirtos didelės išlaidos dėl neteisėtų mokesčio administratoriaus sprendimų. Manytina, kad įstatymų leidėjas dėl reikiamų įstatymų pakeitimų paskatinti gali tik didėjantis skaičius besikreipiančių į teismą.

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ Bilotaitė A. Mokestiniai ginčai – kaip susigrąžinti jų nagrinėjimui išleistus pinigus?

<http://www.teisingumas.lt/visuomenei/teisinis-svietimas/mokestiniai-gincai-2013-kaip-susigrąžinti-ju-nagrinejimui-isleistus-pinigus> [žr. 2011-12-07]

Vadovaujantis galiojančiomis LR Civilinio kodekso nuostatomis, MM gali įgyvendinti savo teises dėl patirtų išlaidų kreipdamasis į teismą su ieškiniu „dėl žalos, padarytos neteisėtais valdžios institucijų veiksmais, atlyginimo“⁶⁷. Teismų praktika negausi šiuo klausimu, tačiau vieningai besiformuojanti. LVAT 2009-10-17 suformavo precedentą, kad „asmuo, patyręs išlaidų ikiteisminėje ginčų nagrinėjimo institucijoje, kai byla nebuvo nagrinėjama teisme, gali šias išlaidas vertinti kaip turėtą turtinį nuostolį ir dėl šios žalos atlyginimo kreiptis į teismą“⁶⁸.

Apibendrinant, matyti, kad ikiteisminio nagrinėjimo periodu patirtas išlaidas kol kas galima atgauti tik vieninteliu būdu ir taip įgyvendinti savo materialines teises. Tačiau tam turi būti palankus ikiteisminės mokestinių ginčus nagrinėjančios institucijos priimtas sprendimas.

Toliau nagrinėjant mokestinių ginčų dėl GPM probleminius klausimus, kylančius Komisijoje, reikėtų atsižvelgti, kad teisinio apibrėžtumo principai reikalauja, kad viešosios teisės normomis nustatytos prievolės privatiems asmenims būtų suprantamos, o viešojo administravimo subjektai nepiktnaudžiautų jiems suteiktais įgaliojimais. Viešojo administravimo subjekto atliekami veiksmai, kuriais jis taiko ne tas, kurias reikia, teisės normas, negali būti pripažinti teisėtais.

Tęsiant aptartą mintį, reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad pastaruoju metu taip pat dažnai kyla teisės normų, susijusių su Europos Sąjungos teise arba Europos Sąjungos teisės normų turinio aiškinimu. Europos Teisingumo Teismas (toliau - ETT) yra vienintelė įgaliota institucija, aiškinanti Bendrijos teisės aktuose įtvirtintas teisės normas ir jų turinį. Europos Bendrijos sutartis tiesiogiai nenumato apibrėžimo „teismo“ sąvokai, tačiau ją gana detalai yra išanalizavęs pats ETT, prie teisminių institucijų priskiręs ir kvaziteismines institucijas, kurios turi įstatymo įtvirtintas nuostatas, ginčus nagrinėti iki patekimo į teismą.

Nagrinėjant ETT praktiką (byla Nr. C-465/03), galima daryti išvadą, kad teismu, kaip valstybės teisminės sistemos institutu, galima laikyti visas institucijas, kurios pagal taikomą procedūrų pobūdį, atsakingumą ir veiklos požymius bei sudarymą gali būti prilyginamos teismui⁶⁹. Pagrindinė diskusijos priežastis dėl Komisijos veiklos galėtų kilti tik tuo klausimu, kad ši institucija yra įkurta ne įstatyminiu pagrindu, o Vyriausybės nutarimu. Galima išvada, kad aptartos nuostatos dėl institucijų, kurioms įstatymu patikėtos jurisdikcinės funkcijos, leidžia daryti prielaidą dėl ikiteisminio mokestinių ginčų bylų nagrinėjimo galimo sudėtingumo, neoperatyvumo, tam tikrais atvejais ir nešališkumo.

⁶⁷ Cit. op. 34, - 6.466 str. 3 d.

⁶⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis Nr. 8 (18). 2009-10-17. Vilnius, 2010

⁶⁹ Europos Teisingumo Teismo 2005-05-26 sprendimas byloje Nr. C-465/03

Anot autorių R. Hoffman ir M. Smith, aptarto pobūdžio institucijas reikėtų įvardinti kaip apeliacijų komisijas, kurios turėtų nepriklausomo arbitro statusą, nagrinėjant mokestines apeliacijas⁷⁰.

Lietuvos Respublikos Seimo 2009-12-09 nutarimu Nr. XI- 52 buvo skatinama neteisminių (alternatyvių) ginčų sprendimo būdų sistema, kurios pagrindiniu klausimu išlieka teismo krūvio mažinimas, ginčo sprendimų greitumas bei efektyvumas⁷¹. Susidaro nuomonė, kad norint pasiekti užsibrėžtų tikslų racionaliausiu būdu, turėtų būti kuriamas Vyriausybės (Komisija yra pavaldi Lietuvos Respublikos Vyriausybei) projektas, kuris siektų mokestinių ginčų nagrinėjimą spręsti nesikreipiant į teismą. Tačiau tokių alternatyvių siekių įgyvendinimas gali turėti dviprasmišką ginčo šalių požiūri, nes faktas, kad Komisija atskaitinga Lietuvos Respublikos Vyriausybei, gali kelti klausimą dėl lygiateisiškumo, objektyvumo ir nešališkumo principo įgyvendinimo tolimesniame mokestinio ginčo procese.

Neatmestina nuomonė, kad ikiteisminio ginčų nagrinėjimo sėkmė priklauso ir nuo visuomenės požiūrio bei pasitikėjimo ta specializuota institucija. Šia prasme Vyriausybės projektas gali būti vertinamas labai įvairiai, nes jame galima išvėlgti reikalavimų koliziją, kuri numato asmenims nagrinėjantiems tiek mokestinius ginčus, tiek ir kitus administracinius ginčus, vienodus reikalavimus, nors ankstesnėse potėmėse jau buvo analizuota, kad mokestiniai ginčai išsiskiria iš visų kitų administracinių ginčų.

Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2009-06-10 nutarimu Nr. 579 „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių ginčų komisijų įstatymo projekto ir juo susijusių įstatymų projektų pateikimo Lietuvos Respublikos Seimui“ pritarė įstatymų projektams, kuriais numatyta reorganizuoti Vyriausiąją administracinių ginčų komisiją ir Mokestinių ginčų komisiją prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės jungimo būdu į Administracinių ir mokestinių ginčų komisiją prie Teisingumo ministerijos⁷².

Įvairūs mokslininkai savo darbuose ne kartą yra siūlę įvairius mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūros tobulinimo variantus⁷³. Vadovaujantis faktu, kad mokestiniai ginčai nuo kitų ginčų dalyko skiriasi savo specifika dėl mokėtinės sumos nustatymo sudėtingumo⁷⁴, kiltų svarstyti klausimas, kad vertėtų pagalvoti apie specializuoto mokesčio teismo įsteigimą. Kita svarstyti galimybė, Mokestinių ginčų komisiją prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės performuoti į instituciją, kuri būtų panaši į specializuotą mokesčių instituciją, kuri galėtų užtikrinti objektyvų

⁷⁰ Hoffman R., Smith M. West's federal taxation: Corporations, partnerships, estates and trusts. St.Paul: Minnesota, West Publishing Co., 1992. - p. 16

⁷¹ Lietuvos Respublikos Seimo 2008-12-09 nutarimas Nr. XI- 52 „Dėl alternatyvių ginčų sprendimo būdų skatinimo“

⁷² Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009-06-10 nutarimas Nr. 579 „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių ginčų komisijų įstatymo projekto ir juo susijusių įstatymų projektų pateikimo Lietuvos Respublikos Seimui“

⁷³ Cit. op. 7, - p. 47

⁷⁴ Кваши Ю. Ф. Налоговое расследование. Москва: ЧеРо, 2000. - с. 238

mokestinių bylų ir mokestinių ginčų išnagrinėjimą ir būtų kompetentinga priimti objektyvų sprendimą.

Reikėtų atkreipti dėmesį į faktą, kad Komisija 2009 m. rugsėjo 21 d. priėmė sprendimą Nr. S-280 (7-255/2009), kuriuo buvo kreiptasi į ETT, prašant priimti prejudicinį sprendimą dėl mokestiniame ginče iškilusių klausimų, kurios nagrinėjo Komisija⁷⁵. Galima daryti prielaidą, kad tokiu prašymu, Komisijai bus išaiškintas ir patvirtintas jos, kaip kvaziteisminės institucijos, statusas. Taip pat rekomenduotina papildyti Komisijos veiklą reglamentuojančius teisės aktus, kurie suteiktų šiai institucijai savarankiškai kreiptis į ETT su prašymais dėl prejudicinių sprendimų.

Nemažai diskutuojama apie ikiteisminio nagrinėjimo procedūrų reformą, tačiau svarstant bet kokio sprendimo priėmimą dėl sistemos keitimo, pirmiausia reikėtų išsiaiškinti ir įsitikinti, ar galiojanti sistema neefektyvi, neracionali, atsižvelgiant į esamą finansinę valstybės padėtį. Kitu atveju, įgyvendinti pokyčiai gali būti vertinami kaip paviršutiniški ir neapgalvoti. Anot Medelienės A. ir Baranausko V. „tam, kad bet kokia reforma būtų atlikta, neužtenka siauro požiūrio į vieną ar kitą instituciją ir jos veiklą, nes visos institucijos veikia tam tikroje sistemoje ir turi savo vietą bei funkcijas, ir tik veikiant bendros sistemos atskiroms dalims yra pasiekiamas tam tikras užsibrėžtas rezultatas“⁷⁶.

Aptariant aukščiau išdėstytas mintis, galima daryti prielaidą, kad tokių diskusijų atsiradimo priežastimi verta laikyti dabar egzistuojančios mokestinių ginčų sistemos funkcijų dubliavimą, t.y. jos nagrinėjimo netobulumą. Akivaizdu, kad egzistuoja dviguba MA sprendimo dėl MM mokestinių prievolių, peržiūra, kuri, remiantis Europos Tarybos Ministrų Kabineto 2001-09-05 Rec (2001) 9 rekomendacija „Dėl bylinėjimosi tarp administravimo institucijų ir privačių asmenų alternatyvų“, vertinama kaip perteklinė⁷⁷.

Manytina, kad toks vertinimas rodo, esančios mokestinių ginčų ikiteisminio nagrinėjimo procedūros netobulumą ir pabrėžia reformos reikalingumą, besidubliuojančių procedūrų ribojimo kryptimi.

Vertinant kitu aspektu, galima siūlyti tobulinimą ikiteisminio nagrinėjimo institucijose, iš esmės keičiant jų reglamentavimą. Pažymėtina, kad reikėtų plėsti administracinių ginčų nagrinėjime dalyvaujančių institucijų kompetencijas, kategorizuoti ginčų nagrinėjimą į privalomąjį ikiteisminį ir specialų, įstatymų numatytomis išimtis, kada nagrinėjimas galėtų būti tiesiogiai teisme.

Apibendrinant analizuotą statistiką ir išdėstytas įstatymų nuostatas, galima teigti, kad Komisijos performavimas į specializuotą mokesčių teismą, dalinai galėtų išspręsti ginčytiną teisingumo problemą mokestiniuose ginčiuose. Tačiau tikėtina, kad siauros specializacijos institucija, tokia kaip Komisija, gali savo veiklą grįsti efektyvumu ir profesionalumu, net ir

⁷⁵ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009-09-21 sprendimas Nr. S- 280 (7- 255/2009)

⁷⁶ Cit. op. 4, - p. 481

⁷⁷ Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 450/2008

neturėdama teismo statuso. Manoma, kad pagrindinis klausimas, dėl kurio reikėtų riboti ar reorganizuoti, tai besidubliuojančių procedūrų požymiai ir tiesioginis pavaldumas bei atskaitomybė Lietuvos Respublikos Vyriausybei. Taip pat reikia spręsti ir tobulinti spragas, susijusias su šalių teisių įgyvendinimu šioje proceso stadijoje.

Atsižvelgiant į tai, kad Lietuva nėra išskirtinė valstybė dėl specializuotos mokestinių ginčų nagrinėjančios institucijos įkūrimo, būtų pravartu apžvelgti užsienio šalių ikiteismines mokestinius ginčus nagrinėjančias institucijas ir jų ypatumus.

2.1.1. Ikiteisminio mokestinio ginčo nagrinėjimo ypatumai užsienio valstybėse

Užsienio valstybių praktikoje yra paplitęs ginčų sprendimų mechanizmas, kuris reglamentuoja ikiteisminį arba neteisminį mokestinių ginčų nagrinėjimą. Nuo teismo jis skiriasi tuo, kad sprendimai priimami mokesčių teisės srityje kompetenciją turinčiais subjektais, kurių veikimas ar neveikimas yra skundžiamas ir įgyvendinamas administracine tvarka. Atitinkami procesiniai veiksmai faktiškai gali būti suprantami kaip sudedamoji mokesčių administravimo dalis⁷⁸.

Skirtingų valstybių mokesčių teisės sistemos, mokestinių ginčų nagrinėjimams, kaip išskirtiniams finansiniams ginčams, remiasi specialią kompetenciją finansiniais teismais. Jų veiklą charakterizuoja daug ypatingų procedūrų.

Remiantis Vokietijos Federacijos (toliau - Vokietijos) Pagrindinio įstatymo 1 str. 95 d. dėl bendrųjų teismų jurisdikcijos (administracinių, socialinių ginčų, kt. specialiųjų teismų), įtvirtinta Finansinių teismų jurisdikcija (vok. *Finanzgerichtsbarkeit*)⁷⁹. Šalyje numatyta dviejų lygių finansinių teismų sistema. Federaliniu lygmeniu veikia Federalinis finansinis teismas, o žemių lygmeniu - finansiniai teismai, kurie yra aukščiausia finansinė institucija konkrečioje teritorijos dalyje. Vokietijos mokesčių įstatymo 33 skyrius rodo, kad finansinių teismų kompetencijai priskiriamas ir mokestinių ginčų nagrinėjimas⁸⁰.

Ikiteisminė tvarka, lyginant ją su teismine, dažniau atspindi funkcinis privalumus, nes taiko supaprastintas procedūras, labiau koncentruojasi ties ginčo esme bei nereikalauja teismui būdingos procesinės tvarkos.

Vokietijoje nuo 1996 metų ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka grindžiama *bendrąją pretenzijos pateikimo procedūra* arba užginčijamasis procesas (vok. *Einspruchsverfahren*). Jos pagrindinė esmė siejama su finansinių organų funkcija dėl mokestinių skundų ir pretenzijų

⁷⁸ Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран. Москва: Центр ЮрИнфор, 2003. - с. 248

⁷⁹ Юлдашев А. Р. Финансовые суды в Германии. Москва: Анкил, 2007. - с. 25

⁸⁰ Ibid. - с. 32

nagrinėjimo. Reglamentavimas numato, kad mokesčių mokėtojas, laiku nepasinaudojęs teise pateikti savo skundą, praranda tolimesnę galimybę ginti savo interesus finansų teisme⁸¹.

Minėta sąvoka „pretenzija“, konkrečiu atveju perteikiama kaip mechanizmas, suteikiantis galimybę skusti mokesčių administratoriaus veiksmus ir sprendimus. Įgyvendindamas šią galimybę, mokesčių mokėtojas turi vieną mėnesį savo teisių pagrindimui.

Vertinant skundo funkcionalumą, galima išskirti, kad šis nagrinėjimas yra priskiriamas aukštesnės pakopos finansiniam organui ir vertinamas tik tokiu atveju, kai yra akivaizdūs pažeidimai akte, mokesčių mokėtojo atžvilgiu.

Apibendrinant aptartus galimus procedūrinius veiksmus, jų svarumą ir įtaką nagrinėjimui, galima daryti prielaidą, kad skirtinga turinio apimtimi ir akivaizdumu pasireiškiantys ginčai turi skirtingą procedūrinį pradmenį. Tuo suteikdami mokesčių mokėtojui apsisprendimo laisvę ir koncentruotumą finansinių organų ikiteisminėje pakopoje.

Indonezijos Respublikoje iki 1998 metų mokestinių ginčų nagrinėjimas buvo vykdomas apeliaciniu pagrindu. Mokestinių ginčų, kilusių dėl fizinių asmenų pajamų, apeliacinis procesas vyko per Konsultacinę tarybą, kuri nagrinėjo ginčus mokesčių srityje, remdamasi mokesčius reglamentuojančiais įstatymais.

Mokestinių ginčų priežiūros ir kontrolės prerogatyva 2000 metais buvo perduota naujai įkurtam subjektui - Mokestinių ginčų agentūrai prie Indonezijos Respublikos Finansų ministerijos. Remiantis Indonezijos Respublikos įstatymo dėl mokestinių ginčų reguliavimo 11 str.⁸² mokestinio ginčo procesas, gali būti nagrinėjamas tiek kolegialiai, tiek ir vienasmeniškai. Procesas numato du galimus procedūrinius veiksmus: bendruosius, kurio nagrinėjime sprendimus gali priiminėti tik taryba arba supaprastintus, leidžiančius dalyvauti ir priimti sprendimus vienam mokestinių ginčų agentūros nariui. Supaprastinta procedūra taikoma tiems mokestiniams ginčams, kurių ginčo esmė ir ginčytinos sumos nėra didelės. Vertinant bendrąją procedūrą, galima išskirti ne tiek jos apimtį dėl ginčytinos piniginės sumos dydžio, kiek dėl jos nagrinėjimo, sietino su priskaičiuotų mokesčių pagrįstumu ir numatytų baudų teisėtumu. Dalinai ją galima lyginti su Lietuvoje esančia Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, kuri vykdo teisingumą dėl jau paminėto normų turinio.

Įvertinus mokestinio ginčo nagrinėjimo rezultatus, priimamas sprendimas, kurio vykdymas yra būtinas ir prilygstantis teismo sprendimui su visomis galimomis teisinėmis pasekmėmis⁸³.

⁸¹ Doller M. Das Einspruchsverfahren Im Steuerrecht: VDM Verlag, 2011. - p. 55

⁸² Regulation of the Minister of Finance Nr. 137/PMK.03/2011 Concerning the imposition of income tax on shariah financing activities. <http://www.depkeu.go.id/eng/> [žr. 2012-01-22]

⁸³ Шепенко Р. А. Урегулирование налоговых споров в Индонезии. Новое в налоговом регулировании: Консультации, рекомендации. Москва, 2001, Вып. 1(15). - с. 122

Vertinant tiek Mokestinių ginčų agentūros Indonezijos Respublikoje, tiek Mokestinių ginčų komisijos Lietuvos Respublikoje veiklą, galima pažymėti bendrumą, kad abi institucijos, gautuose skunduose nagrinėja mokesčio apskaičiavimo bei baudos skyrimo pagrįstumą ir teisėtumą, vadovaujantis galiojančiomis įstatymo nuostatomis ir kitais teisės aktais.

2.1.2. Užsienio valstybių mokestiniai teismai ir jų kompetencija

Kaip buvo minėta anksčiau, šio darbo tikslas nėra detaliai nagrinėti procesą ikiteisminėje ir teisminėje mokestinių ginčų nagrinėjimo stadijose. Todėl bus paliestos tik kai kurios procesinės pusės.

Kai ikiteisminė mokestinių ginčų procedūra nepadeda išspręsti ginčo tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, yra galimybė savo teises ginti teismuose. Procesinė tokių ginčų tvarka teismuose yra pagrindinis mokestinės teisėkūros elementas⁸⁴. Kai kuriose valstybėse mokestinių ginčų nagrinėjimas vyksta specializuotose mokestiniuose teismuose.

Jungtinėse Amerikos Valstijose Mokestinis teismas yra vienintelis specializuotas teismas, kuris be mokesčių slėpimo, mokesčių sukčiavimo, mokesčių vengimo, taip pat nagrinėja ir mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių. Mokestinis teismas (angl. *Tax Court*) per metus gauna 70-80 tūkst. skundų, iš kurių 90 proc. sudaro mokestiniai ginčai⁸⁵. Palyginimui, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 metais yra gavusi daugiausia – 678 skundus, beveik pusę jų sudarė skundai dėl gyventojų pajamų. Lyginant pateiktus skaičius, gaunami ženklūs skirtumai, tačiau atsižvelgiant į populiacijos proporcinį koeficientą, matyti, kad skundų kiekis ir darbo krūvis priskirtas vienam gyventojui, pakankami panašus.

Dažnai susiduriama su tuo, kad mokesčių mokėtojas turi galimybę kreiptis į Mokestinį teismą dar iki tol, kol bus sumokėti jam priskaičiuoti mokesčiai, vertindamas, kad Vidaus mokesčių tarnyba yra priskaičiavusi neteisingai⁸⁶.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas numato panašias mokesčio mokėtojo teises apskųsti teismui Komisiją, kai nesutinka su jos sprendimu. Praktikoje tai pasireiškia tik tuo atveju, kai Komisija mokestinį ginčą skirtingai aiškina įstatymo ar kito teisės akto nuostatomis.

⁸⁴ Кучеров И. И. Налоговое судопроизводство в России и за рубежом // Бухгалтерский учет No 4. Москва, 2000. - с. 26 <http://www.lawmix.ru/bux/151506/> [žr. 2012-01-24]

⁸⁵ Ефремов Л. Порядок судебного разрешения налоговых споров в США // Хозяйство и право No 4. Москва, 1998. - с. 105 <http://www.lawlibrary.ru> [žr. 2012-01-24]

⁸⁶ Ibid. - с. 106

Didžiojoje Britanijoje (toliau - D.Britanija) mokesčių administratoriaus (centrinio mokesčių administratoriaus) apskundimas dėl veiksmų ir priimamų sprendimų neatitikimo mokesčių mokėtojo materialiniams - teisiniams interesams mokestiniuose ginčiuose, nagrinėjamas institucijoje, atsakingoje už specialiuosius mokestinės teisės klausimus⁸⁷. Šita specializuota institucija įgyvendina kvaziteismų funkciją, vadovaudamasi specialiai mokestiniams ginčams spręsti taikoma procedūra. Taip pat reikėtų paminėti, kad D. Britanijoje viešojo administravimo subjektų, atsakingų už mokesčių administravimą, apskūsti sprendimai peržiūrimi specialioje tarnyboje, kuri įvardinama kaip Mokestiniai tribunolai. Tačiau ne dėl visų mokestinių ginčų kategorijų galima kreiptis į paminėtą tarnybą. Priskirtinumui turi įtakos mokestinių ginčų bylų svarba, ginčijamas materialinis dydis, bendrasis bylų daugėtas⁸⁸, kaip pavyzdį galima paminėti mokestinius ginčus dėl Pridėtinės vertės mokesčio (toliau - PVM), Gyventojų pajamų mokesčio (toliau - GPM), akcizų ir pan.

Reikėtų atsižvelgti, kad nagrinėjama darbo tema susijusi su GPM, todėl rasti statistiniai duomenys dėl šio mokesčio kylančių ginčų rodo, kad D.Britanijoje per pastaruosius 3 metus bene 23 proc. padaugėjo skundų ir prašymų, sietinų su mokestiniais ginčais dėl GPM taikymo nuostatų. Palyginimui, Komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, per 2010 metus gavo 473 skundus, iš jų 317 - dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Valstybinė mokesčių inspekcija) sprendimų. Susijusių su GPM taikymu bendrai gauta 244 skundų ir prašymų. Palyginus su praėjusiais metais, gautų skundų skaičius padidėjo beveik 12 procentų (2009 metais bendrai gauti 442 skundai ir prašymai)⁸⁹.

Vertėtų paminėti tai, kad aptarta D. Britanijos sistema dėl specializuotų tarnybų - institucijų, nagrinėjančių mokestinius ginčus, paprastai būdinga tik anglosaksiškos teisės šalims ir tai galima būtų išskirti kaip nacionalinės mokestinės sistemos teisėkūros pranašumu. Tačiau vis daugiau šalių, besirūpinančių mokesčių teisės sistemos tobulinimu, diegia atskirų institucijų įkūrimą savo teisinėse sistemose.

Kaip pavyzdį būtų galima trumpai apžvelgti Japonijos mokestinių ginčų nagrinėjimo ypatumus specializuotuose teismuose, kurie savo veiklą šioje šalyje pradėjo nuo 1970 m. Pagrindinė institucija - Nacionalinis mokestinis teismas (Tokijuje), 12 rajoninių mokestinių teismų ir net 7 specializuoti skyriai didžiuosiuose miestuose, tam tikrų kategorijų byloms. Atsižvelgiant į Japonijos populiaciją (lyginant su dauguma Europos šalių), galima teigti, kad institucijų darbo našumas paskirstytas gana proporcingai ir tai atspindi darbo efektyvumą. Daugiausia skundų nagrinėjama dėl

⁸⁷ Тимошенко И. Г. Налоговая служба в Великобритании // Журнал российского права No 6. Москва, 1998. - с. 163 <http://www.lawlibrary.ru> [žr. 2012-01-24]

⁸⁸ Ibid. – c. 165

⁸⁹ Cit. op. 60

PVM, dėl importuotų prekių kilmės ir muitinės vertės nustatymo⁹⁰. Japonijoje vos 14 proc. visų kylančių ginčų, sudaro mokestiniai ginčai dėl GPM. Reikėtų pastebėti, kad priešingai nei daugumoje Europos šalių, pastarojoje GPM taikymas ir dėl jo kylantys mokestiniai ginčai nepatenka į problemiškesnių sąrašą. Galima daryti prielaidą, kad tinkamai ir aiškiai formuluojami bei rašomi įstatymai arba mokestiniai ginčai, susiję su GPM, efektyviai sprendžiami pradinėse stadijose. Todėl neatmestina galimybė, kad specializuotos mokestinės institucijos - teismai yra geras ir veiksmingas pavyzdys nacionalinei mokesčių teisėkūrai.

Todėl toliau bus nagrinėjami Lietuvos Respublikos teismai, vykdančys teisminį mokestinių ginčų nagrinėjimą. Bus analizuojamos jų veikloje pasireiškiančios problemos ir ypatumai.

2.2. Teisminės institucijos, nagrinėjančios mokestinius ginčus.

Kiekvienos valstybės demokratijos išsivystymo lygį atspindi teisminių institucijų padėtis visuomenėje, t.y. kaip stipriai teismas vertina įtvirtintas žmogaus teises, laisves ir jų gynimą. Šie bruožai parodo, ar valstybėje vyrauja teisinei santvarkai būdingas valdžių padalijimo principas.

Teismas - sudėtinė valstybės valdžios dalis, savo prioritetu pripažįstanti žmogaus teisių apsaugą, teismui tenka atsakingas vaidmuo plėtojant šiuolaikinę valstybę⁹¹. Konstitucijos 1 skirsnio 5 str. Teismą išskiria kaip vieną iš valdžios vykdymo subjektų⁹². Taip pat Teismas yra vienintelė institucija, kurios kompetencijai priklauso teisingumo vykdymas. Tačiau ši vienareikšmiška pozicija dar negarantuoja teisingumo vykdymo efektyvumo ir veiklos kokybės. Būdama viena iš valstybės valdžių, teisminė valdžia yra suinteresuota ginti visuomenės interesus nuo kitų valstybės valdžių neprofesionalumo, savivalės ar neteisėtų veikų.

Vykdam bendrąją teisinės sistemos reformą Lietuvos Respublikoje, buvo pažengta reformuojant Administracinių teismų sistemą. Visai neseniai buvo „atšvęstas“ administracinių teismų įsteigimo Lietuvos Respublikoje dešimtmetis.

2001 metais baigta institucinė administracinių teismų reforma⁹³ pateisino jai keltus lūkesčius. Dviejų pakopų teisminė administracinių aktų sistema buvo pakankama ir veiksminga siekiant užtikrinti asmens apsaugą nuo viešojo administravimo subjektų veiksmų⁹⁴. Vadovaujantis reformos metu padarytais pakeitimais, buvo suformuota nauja administracinių teismų sistema:

⁹⁰ Крылов Г. 3. Налоговое расследование и налоговый суд в Японии // Финансы No 9. Москва, 2001. - с. 29
<http://www.pravo.vuzlib.net/> [Žr. 2011-10-17]

⁹¹ Cit. op. 7, - p. 47

⁹² Cit. op. 15

⁹³ Lietuvos Respublikos administracinių teismų įsteigimo įstatymo 2, 3, 4, 5, 6 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. VIII-1929. Valstybės žinios 2000-09-19, Nr. 85-2567

⁹⁴ Cit. op. 4, - p. 102-103

Apygardos administraciniai teismai ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, nagrinėjantis bylas apeliacine tvarka.

Analizuojant literatūrą ir statistinius duomenis, pastebima, kad ginčų administracinėse bylose statistinė tendencija nuo 2008 metų tampa palankesnė. Analizuojamoje temoje, aktualiausi klausimai sietini su mokestiniais ginčais, todėl toliau apžvelgsime teisminį mokestinių ginčų nagrinėjimą, tendencijas ir pastarųjų kelių metų dinaminį pokyčius praktikoje.

Kaip jau aptarta ankstesnėse potėmėse, teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas nuo ikiteisminio skiriasi tiek instituciniu statusu, tiek ir proceso reglamentavimu. Teisminį mokestinių ginčų nagrinėjimą reglamentuoja ABTĮ. Reikėtų atkreipti dėmesį, kad teismas yra mažiau specializuotas tiesiogiai mokesčių teisėje, lyginant su ikiteisminėmis institucijomis. Taip pat svarbu atkreipti dėmesį, kad teismo proceso nagrinėjimo pakopos yra privalomos vienai ir kitai mokestinio ginčo šaliai.

Vilniaus apygardos administracinis teismas yra pirmoji pakopa visoms mokestinių ginčų byloms. Skundas dėl centrinių mokesčių administratoriaus arba Komisijos sprendimo gali būti teikiamas Vilniaus apygardos administraciniam teismui tiesiogiai arba raštu. ABTĮ 32 str. 3 d. sakoma, kad apskundus Komisijos sprendimą teismui, ginčo šalių procesinė padėtis nesikeičia⁹⁵, tokiu atveju, jei skundą paduoda centrinis mokesčių administratorius, jis taip pat laikomas atsakovu, o pareiškėju lieka mokesčių mokėtojas. Teisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo stadija pradedama suinteresuoto asmens skundu Vilniaus apygardos administraciniam teismui, jos metu privalo būti sprendžiamas skundo priėmimo nagrinėti klausimas⁹⁶.

Remiantis ABTĮ 88 str. matyti, kad pirmosios instancijos administracinis teismas, išnagrinėjęs bylą gali atmesti skundą kaip nepagrįstą arba jį patenkinti ir įpareigoti viešojo administravimo subjektą atlikti tam tikrus veiksmus, arba patenkinti jį iš dalies⁹⁷. Įstatymas taip pat numato, kad teismo sprendimas privalo būti teisėtas ir pagrįstas.

Paskutinė instancija, nagrinėjanti mokestinius ginčus - Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. Šiame teisme mokestiniai ginčai nagrinėjami apeliacine tvarka. Kaip reglamentuota ABTĮ 129 str., apeliaciniai skundai paduodami tiesiogiai LVAT arba per Vilniaus apygardos teismą. Gavęs tokį skundą, Teismas išreikalauja mokestinę bylą ir sprendžia skundo priėmimo klausimą⁹⁸. Svarbu pažymėti, kad remiantis ABTĮ 136 str. nuostatomis, teismas, nagrinėdamas bylą apeliacine tvarka, tikrina apskųstosios ir neapskųstosios sprendimo dalių teisėtumą ir pagrįstumą⁹⁹. Galima

⁹⁵ Cit. op. 10, - 32 str. 3 d.

⁹⁶ Cit. op. 23, - p. 271

⁹⁷ Cit. op. 10, - 88 str.

⁹⁸ Ibid. 129 str.

⁹⁹ Ibid. 136 str.

daryti išvadą, kad, nors LVAT vykdo apeliacinę funkciją, vis tiek nėra susaistytas apeliacinio skundo argumentų ir bylą privalo tikrinti visą.

LVAT, aiškindamas ir taikydamas mokesčių įstatymus, formuoja vienodą administracinių teismų praktiką. ABTĮ 13 str. 2 d. rodo, kad į LVAT paskelbtuose nutarimuose, nutartyse ir sprendimuose esančius įstatymų ir kitų teisės aktų išaiškinimus atsižvelgia teismai, valstybinės institucijos, kiti asmenys, taikydami vienodus įstatymus ir kitus teisės aktus¹⁰⁰. Teigtina, kad LVAT išnagrinėtose bylose suformuota praktika yra reikšminga tiek valstybės institucijoms, tiek teismas, tiek ir kiekvienam gyventojui – MM. Toks, vienodos praktikos formavimas, užtikrina MM teises, teismų veikimą, neprieštaraujantį įstatymų nuostatomis ir vienodą MM skundų išsprendimą.

Mokestiniai teisiniai santykiai – ne tik nacionalinės, bet ir Europos Sąjungos teisės objektas. Vadovaujantis šiuo pagrindu, LVAT mokesčių bylose gana dažnai taiko Europos Sąjungos teisės aktus, atsižvelgdamas į ETT praktiką, nacionalinės teisės normas išaiškina remdamasis Europos Sąjungos teise. Tinkamas minėtos teisės taikymas užtikrina Lietuvos Respublikos jurisdikcijai priklausančias MM teises.

Gilinantį į praktinius LVAT aspektus, vertėtų atkreipti dėmesį, kad darbo krūvis yra gana didelis, o tai turi neigiamos įtakos administracinių procesų trukmei ir tuo pačiu trukdo teismui tinkamai vykdyti jam pavestą vieningos administracinių teismų praktikos formavimą. Pabrėžiama, kad LVAT mokestinių ginčų nagrinėjime svarbus ne tik dėl to, kad yra paskutinioji instancija, bet ir dėl to, kad atlieka pagrindinę funkciją, formuojant vienodą teismų praktiką, aiškinant bei taikant įstatymus.

Šiame magistriniame darbe yra reikšminga nagrinėti mokestinius ginčus, kylančius dėl GPM, todėl toliau analizuodami teisminių mokestinių ginčų nagrinėjimui tenkantį darbo krūvį, veiklos ypatumus, bandysime atskleisti, kiek tai liečia patį GPM ir dėl ko šis mokestis tampa probleminiu teisiniame nagrinėjime.

Kaip rodo Komisijos pateikti duomenys, per 2009 metus Vilniaus apygardos administraciniam teismui buvo apskūsti 284 Komisijos tais metais priimti sprendimai. Tai sudaro 68 procentus visų Komisijoje priimtų sprendimų. Iš jų 263 skundus pateikė mokesčių mokėtojai (t.y. 93,5 proc. visų apskūstų Komisijos sprendimų), 21 skundą pateikė mokesčių administratoriai (t.y. 6.5 proc. visų apskūstų Komisijos sprendimų)¹⁰¹. Reikėtų atkreipti dėmesį, kad tokiems aukšties Komisijos sprendimų apskundimo rodikliams 2009 metais nemažai įtakos turėjo jau minėta kategorija bylų (GPM), kuriose gyventojams apskaičiuotas pajamų

¹⁰⁰ Piličiauskas R. Mokesčių bylose suformuota teismų praktika svarbi kiekvienam mokesčių mokėtojui // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2012-03. Nr. 3 (213). – p. 18-24

¹⁰¹ Cit. op. 60

mokestis dėl veiklos, siekiant gauti pajamas, pripažinimo individualios veiklos pajamomis¹⁰² (LVAT byla Nr. A⁴⁴²-66/2009, byla Nr. A¹⁴⁶ – 266/2009).

Taip pat mokestiniai ginčai, susiję su GPM kildavo dėl skirtingo mokesčius reglamentuojančių įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatų aiškinimo, dėl skirtingo faktinių bylos aplinkybių vertinimo. Skirtingo faktinių bylos aplinkybių vertinimo didžioji dalis administracinių teismų sprendimų buvo įpareigojantys mokesčių administratorių mokestinį ginčą išnagrinėti iš naujo.

Aktualu nagrinėti priežastis, dėl kurių Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas naikindavo Komisijos sprendimus. Susipažinus su kelių paskutiniųjų metų praktika, galima būtų išskirti kelias esmines priežastis. Tai skirtingas mokesčius reglamentuojančių įstatymų ir kitų teisės aktų išaiškinimas arba teisės aktų pakeitimų, įsigaliojusių po Komisijos sprendimo priėmimo. Įstatymai, numatantys sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, dažniausiai įtvirtina nuostatą, jog naujuose teisės aktuose numatytos sankcijos taikomos ir už tuos pažeidimus, kurie padaryti iki šių teisės aktų įsigaliojimo. Tačiau verta atkreipti dėmesį, kad tam turi būti sąlyga, kad ginčas tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus būtų nagrinėjamas kurioje nors iš mokestinių ginčą nagrinėjančių institucijų¹⁰³. Remiantis išdėstyta mintimi, galima teigti, kad nagrinėta priežastis visiškai ar iš dalies panaikina Mokestinių ginčų komisijos sprendimus, susijusius su sankcijų taikymu. Priimdama teismo sprendimus, Komisija turi atsižvelgti į anksčiau pateiktą įstatymo ar kito teisės akto aiškinimo variantą. Tačiau dėl besiformuojančios teismų praktikos, teisės aktų aiškinimai paties teismo gali būti pakoreguoti, dėl to ankstesnieji Komisijos sprendimai nebeatitinka naujai besiformuojančios teismų praktikos ir yra naikinami¹⁰⁴.

Toliau minint su mokesčiais susijusias bylas, kurias nagrinėjo Vyriausiasis administracinis teismas, reikėtų paminėti dėl GPM apmokestinamųjų pajamų gavimą patvirtinančių įrodymų, kurie LVAT privalo būti visapusiškai ištirti, nagrinėjant mokestinį ginčą.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byloje (Nr. A- 438- 1046- 11) ginčas buvo kilęs dėl įrodymų vertinimo, kuriuose aiškinamasi, ar mokesčių administratorius pagrįstai nepripažino nurodytų pajamų gavimo šaltinių ir gautas pajamas apmokestino GPM po pakartotinio patikrinimo¹⁰⁵. Vadovaujantis MAĮ, galima teigti, kad institucijos, nagrinėjančios mokestinius ginčus, turi teisę perduoti skundą nagrinėti iš naujo mokesčių administratoriui tik tokiu atveju, kai kyla objektyvių aplinkybių iš naujo atlikti tam tikrus MA veiksmus, kuriais šalinamos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kliudančios priimti pagrįstą sprendimą mokestiniame ginče¹⁰⁶.

¹⁰² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis Nr. 7 (17). 2009 sausis – birželis. Vilnius, 2010

¹⁰³ Cit. op. 60

¹⁰⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis Nr. 10, 2006 liepa – gruodis

¹⁰⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-04-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A- 438-1046-11

¹⁰⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis Nr. 21, 2011 sausis – birželis

Apibendrinant analizuotos bylos medžiagą, reikėtų pabrėžti, kad teismas visais atvejais turi nešališkai pats įvertinti pateiktus įrodymus ir pasisakyti dėl įrodomosios apimties. Manytina, kad tik tokiu atveju galimas pagrįstas, teisėtas sprendimas dėl keliamo mokestinio ginčo.

Toliau analizuojant LVAT praktiką, matyti, kad didelę bylų dalį sudarė VMI sprendimai dėl baudų ir delspinigių nustatymo. Iš esmės, tai sietina su sprendimais dėl minėtų sankcijų taikymo teisėtumo ir jų pagrįstumo. Didžioji dalis teismo praktikos atvejų rodo, kad buvo vadovaujama MAĮ 141 str. 1 d. 2 punkto nuostata, kuri sako, kad pagrindu dėl atleidimo nuo paskirtos baudos yra aplinkybės, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti¹⁰⁷. Vertinant aptartą bylų kategoriją, būtų galima paminėti, kad išaiškinimai dėl analogiškų VMI sprendimų, LVAT praktikoje buvo jau 2005 metais. Administracinėje byloje Nr. A¹⁵-141-2005 teismas buvo padaręs išvadą, kad atleidimo nuo baudos pagrindas siejamas su nenugalimos jėgos (*force majeure*) ir atsitiktinių aplinkybių (*cas fortuit*) poveikiu, kurio mokesčių mokėtojas nenumatė ir negalėjo numatyti¹⁰⁸. Vertinant paminėtas LVAT aplinkybes, galima daryti prielaidą, kad poveikio metu atsiradę padariniai negalėjo tiesiogiai priklausyti nuo mokesčių mokėtojo valios.

Negalima paneigti fakto, jog LVAT yra labai svarbus mokestinių ginčų nagrinėjime ne tik dėl to, kad šios institucijos sprendimai neturi galimybės būti skundžiami kasacine tvarka, bet ir dėl to, kad šis teismas aiškindamas ir taikydamas įstatymus ir kitus teisės aktus formuoja vienodą teismų praktiką.

Lyginant 2008 – 2011 metų periodą pabrėžtina, kad mokestinės srities skundų skaičius didėja, tačiau jų turinys iš esmės nesikeičia. Kaip ir 2008 metais, daugumą šios rūšies bylų sudaro skundai dėl PVM ir GPM apskaičiavimo, sumokėjimo ir MA atliekamų patikrinimų. Akcentuotina, kad ženkliai keičiasi apeliacinių skundų kokybė - MM dažniau remiasi ETT bei EŽTT praktika, sutrumpėjo apeliacinių skundų nagrinėjimo terminai¹⁰⁹ (vidutiniškai iki pusės metų nuo skundų gavimo momento).

Remiantis LVAT pranešimuose teikiamais duomenimis, jau nuo 2007 metų mokestiniai ginčai vidutiniškai sudaro nuo 8 proc. (2007 m.) iki 19 proc. (2010 m.) visų išnagrinėtų bylų¹¹⁰.

Taigi, apibendrinant analizuotiną išnagrinėtų mokestinių ginčų statistiką ir teismų vaidmenį teisiniame mokestinių ginčų nagrinėjime, galima teigti, kad mokesčių teismų steigimas santykinai nedideliame (visų administracinių bylų atžvilgiu) kiekiui mokestinių bylų būtų netikslingas ir nepraktiškas tiek organizaciniu - administraciniu, tiek ir ekonominiu požiūriu. Reikėtų pažymėti, kad mokesčių ar finansų teismų steigimas yra praktiškas didelėms, dažnai federacinį susiskirstymą

¹⁰⁷ Cit. op. 12, - 141 str. 1d. 2 p.

¹⁰⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005-02-9 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁵-141-2005

¹⁰⁹ Klerauskas A. Mokesčių administratorius kitais metais žada daug naujovių // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2011-12, Nr. 12 (210). – p. 29-37

¹¹⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-ųjų metų veiklos apžvalga. Vilnius, 2011

turinčioms valstybėms (Vokietija, JAV), kuriuose jau įsitvirtinusi instituciškai specializuota pagal atskiras bylų kategorijas sistema.

Taip pat galima konstatuoti, kad teisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo stadija yra išsamiau ir nuosekliau reglamentuota už prieš tai aptartą ikiteisminę.

Paskutinioji šio darbo tema bus skirta mokestiniams ginčams, kylantiems dėl GPM nuostatų taikymo, LVAT praktikoje per paskutiniuosius ketverius metus.

3. MOKESTINIŲ GINČŲ DĖL GPM TEISINĖ ANALIZĖ REMIANTIS LVAT PRAKTIKA

3.1. Individualios veiklos požymių vertinimas ir pripažinimas teismų praktikoje

Galimos įvairios interpretacijos dėl teigiamo ar neigiamo situacijos vertinimo, tačiau ne visus mokestinius ginčus pavyksta spręsti ne per teismą. Kaip jau buvo minėta, mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su centrinio mokesčių administratoriaus ar Komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę apskųsti jį administraciniam teismui. Todėl mokesčių bylos, tinkamas mokestinių santykių reglamentavimas, taikant teises normas, vienodas teismų praktikos formavimasis bus analizuojamas šiame skyriuje.

Apibūdinamosios darbo dalies struktūra pasirinkta vadovaujantis paskutiniųjų ketverių metų besiformuojančia LVAT bylų nagrinėjimo praktika. Analizuoti trečiąją darbo dalį šiuo aspektu paskatino ne tik interesas dėl besiklostančios teismo praktikos ir tam tikrų teisinių faktų aiškinimo, bet ir dėl aplinkybių, kurios, tikėtina, gali būti sietinos su įtaka socialiniams veiksniams, susijusiems su tuo, kaip pastaruoju metu MM ir visuomenė suvokia (ar nori suvokti) ir vertina (ar nori vertinti) bendrąją mokesčių sistemą, mokesčius bei mokestinių prievolių vykdymą. O taip pat, kiek formuojama teismų praktika yra artima visuotinai pripažintiems teisės principams.

Iš ABTĮ 15 str. 1 d. 4 punkto nuostatų, matyti, kad administracinių teismų kompetencijai priskirtinos bylos dėl mokesčių, kitų privalomųjų mokėjimų, rinkliavų sumokėjimų, grąžinimo ar išieškojimo, finansinių sankcijų taikymo, taip pat bylos dėl mokestinių ginčų¹¹¹.

2011 metais LVAT išnagrinėjo 2571 administracinių ginčų bylą. Beveik 14 proc. šių bylų, o tai sudaro 346 bylos, buvo dėl mokesčių. 2011 metais, kaip ir 2010 metais, didžiausią ginčų dalį sudarė mokestiniai ginčai, susiję su GPM (išnagrinėtos 97 bylos) ir PVM (išnagrinėta 81 byla)¹¹². Ženkli dalis ginčų, susijusių su GPM, kilo dėl veiklos pripažinimo individualia (daugiau kaip pusė

¹¹¹ Cit. op. 10, - 15 str. 1d 4 p.

¹¹² Cit. op. 105

visų GPM bylų). Remiantis tokia bylų gausa ir probleminiu aspektu, šis skyrius pradedamas nuo individualios veiklos pripažinimo nagrinėjimo analizės lygmeniu.

Teismo praktikoje dažnai pasitaiko, kad apmokestinamąsias pajamas teisiškai reglamentuojantis statusas yra ginčytinas. Ginče kyla probleminis klausimas, kaip šias pajamas apmokestinti.

Aukščiau minėtu klausimu LVAT sprendė du mokesčius ginčus byloje Nr. A⁵⁵⁶-1543/2009. Pirma, dėl VMI sprendimo individualios veiklos pagrindu gautas pajamas priskirti B klasės pajamoms. Antra, vadovaujantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymu (toliau - GPMĮ), pareiškėjo gautas akcijas priskirti pajamoms, gautoms natūra¹¹³.

Pirmojo skundo dalyje buvo ginčijamas VMI sprendimas dėl gautų pajamų priskyrimo B klasės pajamoms, pritaikant 33 proc. mokesčio tarifą. Kaip rodo GPMĮ 22 str. 3 d., B klasei gali būti priskiriamos visos pajamos, kurios nėra priskiriamos A klasės pajamoms¹¹⁴. Šioje ginčo dalyje pareiškėjas įrodinėjo, kad gautos ir apmokestintos pajamos turi būti priskiriamos prie individualios veiklos pajamų ir apmokestinamos taikant 15 proc. tarifą.

Mokesčių mokėtojas savo teises grindžia tuo, kad įstatymai nenustato, kad teikiamos paslaugos lemia sandorio įvykdymo patvirtinimą konkrečiais įrodymais ir veiklos nedeklaravimas MA yra tiesioginė kliūtis pripažinti tokią veiklą. Faktinės bylos aplinkybės rodo, kad MM suteikė užsienio apmokestinamajam asmeniui paslaugą už atlygį. Tačiau dar turi būti įvertintas iš individualios veiklos gaunamų pajamų santykinis požymis su kitomis gautomis pajamomis. Taigi galima daryti prielaidą, kad šis ginčas kilo dėl apmokestinamųjų pajamų teisinio statuso.

Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 str. 7 d. nustatyta, kad individuali veikla apibūdinama kaip „savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį“¹¹⁵. Apibūdinant įstatymą, akivaizdu, kad individualiai veiklai būdingas savarankiškumas bei siekis gauti ekonominę naudą per tęstinį laikotarpį. Tad šie požymiai yra neatskiriami identifikuojant individualią veiklą.

Šios dalies ginčo kontekste svarbu pritaikyti jau suformuluotą individualios veiklos sąvoką LVAT praktikoje. Aiškinant ekonominės veiklos ir individualios veiklos apibūdinimus, atitinkamai apibrėžtus PVM įstatymo 2 straipsnio 6 dalyje ir GPMĮ 2 straipsnio 7 dalyje, nurodyta, kad juose nėra išskiriama kokia nors veiklos rūšis (veiklos pobūdis) kaip būtinas elementas pripažinti atitinkamą veiklą ekonomine ar individualia. Manytina, kad veiklos rūšis nėra išskirta, svarbiausia yra tai, ar siekiama už ją gauti pajamų.

Taigi, galima prielaida, kad pajamų gavimo faktas lemia vienos ar kitos veiklos priskirtinumą individualiai ar ekonominei veiklai. Tad, vien pinigine (vienkartinio pobūdžio)

¹¹³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009-12-24 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1543/2009

¹¹⁴ Cit. op. 53, - 22 str. 3d.

¹¹⁵ Ibid. - 2 str. 7 d.

pajamų struktūra negali būti pripažįstama kaip individuali veikla, o pripažinimą lemia faktinis duomenų surinkimas.

Teismas yra pasisakęs, kad siekiant konstatuoti individualios veiklos egzistavimą, būtina požymių visuma: savarankiškumas, verslumas, tęstinumas, ekonominės naudos siekimas¹¹⁶. Siekiant vykdomą veiklą ir už ją gautas pajamas pripažinti individualia veikla, privalu išaiškinti išvardintų požymių visumą.

Kaip jau buvo minėta, svarbiausia aplinkybė, lementi individualios veiklos pripažinimą - požymių visuma, tačiau per paskutiniuosius ketverius teismo praktikos metus kilo daug klausimų dėl neapibrėžtumo ir teisės aiškinimo neišbaigtumo, bandant nustatyti ir išaiškinti kiekvieno požymio sudėtį.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas byloje Nr. A¹⁴-916/2006 savarankiškos veiklos požymį išaiškino, kaip asmens valia ir nuožiūra vykdomą veiklą, nepriklausomai nuo kitų asmenų valios. Gaunamos pajamos yra tiesiogiai sietinos su vykdoma veikla¹¹⁷. Taigi akivaizdu, kad individualią veiklą, kaip ji įtvirtinta GPMĮ, galima tapatinti su ekonominės veiklos apibūdinimu, kuris nurodytas PVM įstatyme. Apibendrinant tai, ką konstatuojamoje dalyje išdėstė teisėjų kolegija, manytina, kad asmuo pats atsako už savo investicijas ir jų pritaikymą (jos gali būti skolintos ar nuosavos), savo nuožiūra skirsto ir naudoja turimas ar gautas pajamas, savo valia sprendžia visus, su veikla susijusius klausimus.

Keičiantis ekonominiams - socialiniams santykiams ir finansinei situacijai šalies rinkoje, kito ir ginčijamų požymių vertinimas. 2009 metais Komisija sprendimu Nr. S- 64 įvardino savarankiškumo požymį, kaip esminį, leidžiantį atpažinti ir atriboti individualios veiklos ir darbo ar jų esmę atitinkančių santykių esmę¹¹⁸. Akivaizdu, kad toks atskyrimas pabrėžia, kad šio požymio vertinime neįmanomi jokie santykiai, kurie persipina tarp savo valia ir savo nuožiūra veikiančio asmens ir pavaldumo kitai vidaus tvarkai ar atitinkamo susitarimo su kitu subjektu.

Vadovaujantis aptarta mintimi, galima paminėti mokestinių ginčų situacijas, kylančias dėl aukščiau išvardintų aplinkybių, kai įmonėse dirbantys vairuotojai buvo samdomi kaip automobilius remontuojantys asmenys (LVAT 2009-07-09 Nr. A⁵⁰²-830/2009), tokiu būdu dubliuojasi veiklos ir kitas mokestinis ginčas gali kilti dėl mokesčių piktnaudžiavimo (slėpimo). Tačiau jau 2010 metais LVAT sprendimu byloje Nr. A⁴³⁸- 1668/2010, atskyrė individualią veiklą ir darbo teisinius (faktinius) santykius¹¹⁹. Svarstyta, kad dvipusiuose santykiuose susiklosto tam tikri susitarimai ar

¹¹⁶Mokestinių ginčų, susijusių su GPM nuostatų taikymu, praktika // Mokesčių žinynas

<http://zinynai.vz.lt/Default.aspx?hid=f342c124-3c94-4891-b691-76891584fd38> [žr. 2012-03-12]

¹¹⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁴-916/2006

¹¹⁸ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas Nr. S- 64

¹¹⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-12-20 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸- 1668/2010

net įsipareigojimai, kurie minėtinu atveju, brokeriams gali numatyti pareigų ar funkcijų atlikimą, susijusį su siekiamu rezultato įgyvendinimu.

Reikėtų apžvelgti situacijas, susijusias su savarankiškumo požymiu, kuriose nebuvo faktinių aplinkybių daugėto ir jos nebuvo kvalifikuojamos kaip individuali veikla. Administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵- 754 /2011 teisėjų kolegijai pavyko įvertinti ir pagal surinktas aplinkybes konstatuoti, kad tarp pareiškėjo ir asmenų, vykdžiusių individualią veiklą pagal pažymą ir verslo liudijimus buvo susiklostę darbo teisiniai santykiai¹²⁰. Atkreiptinas dėmesys, kad tokias išvadas lėmė faktai, kurie pasireiškė nustatyta darbo tvarka, išmokamu atlygiu už faktinį darbo atlikimą, o tai neatitinka GPMĮ 2 str. 7 d. numatytų savarankiškumo požymių.

Galima pažymėti, kad aptartoje situacijoje veikla neturėjo savarankiškumo faktorių, todėl to pakanka įrodymui, kad vykdyta veikla - ne individuali veikla. Tai, kad atlygis ar kitoks mokėjimas tiesiogiai priklauso nuo darbų atlikimo, savarankiškumo nesuteikia.

Anot LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos „Tokios faktinės aplinkybės kaip nekilnojamojo turto pardavimo sutarties sudarymas, veikimas savo vardu neįrodo darbo ar kitų teisinių (faktinių) pavaldumo ryšių su pirkėju. Nėra jokių įrodymų ir dėl to, kad buvo verčiami parduoti pirkėją dominusį objektą. Atvirkščiai – veiksmų, kuriuos ir prašė atlikti pirkėjas, siekiantis realizuoti savo ketinimus, atlikimas reiškia, kad aplinkybių, leidžiančių pagrįstai manyti, jog subjektai neveikia savo valia ir nuožiūra, nėra, todėl šie veiksmai laikomi savarankiškais¹²¹”.

2011 m. balandžio 22 d. LVAT administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ - 947/2011 teismas atsižvelgė į suformuota teismų praktiką, išdėstė savo poziciją, kad „nors nekilnojamąjį turtą pagal pirkimo – pardavimo sutartis pareiškėjas įsigijo bendrosios dalinės nuosavybės teise, tačiau turto įsigijimo būdas nepaneigia tą turtą valdančių asmenų savarankiškumo. Pareiškėjo veikla buvo atliekama nepriklausomai nuo kokių nors kitų asmenų, pareiškėjas veikė savo valia ir nuožiūra, nepriklausomai nuo kitų asmenų savarankiškai sprendė nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo klausimus. Nekilnojamojo turto pirkimo – pardavimo sandoriai buvo vykdomi per tęstinį laikotarpį¹²². Taigi akivaizdu, kad pareiškėjo sandorių charakteris turi atlygintinumo pobūdį ir siekia gauti pajamas, turtas naudotas kaip realizuojamas daiktas, gautos pajamos - individualios veiklos pajamos.

Apibendrinant nagrinėtą savarankiškumo požymį, reikėtų atsižvelgti ir išskirti visumą reikšmingų faktorių. Visų pirma, turi būti veiklos teisinis įforminimas, galimybė nepriklausomai nuo kitų spręsti su veikla susijusius klausimus. Antra, negali būti pavaldumo vidaus tvarkai ir

¹²⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-06-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵- 754 /2011

¹²¹ Ibid.

¹²² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-04-22 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ - 947/2011

atskiro susitarimo su iš MM paslaugas perkančiu subjektu. Taip pat santyčiai negali remtis veiklos kokybės, finansų ir efektyvumo kontrole (administracinė byla Nr. A146-124/2009)¹²³.

LVAT yra ne kartą pažymėjęs, kad tokios veiklos vykdymo aplinkybės kaip nevienkartinis, nuolatinis sandorių sudarymas, jų skaičius, tęstinis jų sudarymo laikotarpis (pasikartojimas) sudaro pagrindą konstatuoti tokios veiklos tęstinumo požymį (2011 m. kovo 7 d. administracinė byla Nr. A⁵⁵⁶-256/2011)¹²⁴.

Administracinėje byloje Nr. A⁶³- 1687/2008 yra pažymėta, kad dėl individualios veiklos sąvokos aiškinimo ir taikymo LVAT praktikoje yra priimta atitinkamų sprendimų, kurie vertinami kaip teisės šaltiniai, kuriais būtina vadovautis priimant sprendimus analogiškose bylose¹²⁵. Tokios išvados taip pat priėjo Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 2006-03-28 d. priėmęs nutarimą, kuriame nurodė, kad „Konstitucijoje įtvirtintas teisinės valstybės principas suponuoja jurisprudencijos tęstinumą“¹²⁶. Jurisprudencijos tęstinumo nuostatos yra taikytinos ir administracinių teismų praktikoje.

Nemažą dalį mokestinių ginčų, susijusių su individualios veiklos požymių pripažinimu, siejo sandorių, kurie buvo sudaryti iki tikrinamojo laikotarpio, vertinimas. LVAT byloje Nr. A-756-76/2008 pareiškėjas traktavo savo turtą įsigijimą dar iki naujojo GPMĮ įsigaliojimo (2002-12-31), todėl parduodamas tą turtą, negalėjo numatyti susiklosčiusių aplinkybių. Tokiu būdu jis tvirtina, kad neturėjo galimybės sužinoti ir negalėjo žinoti, kad po naujojo įstatymo įsigaliojimo keisis ilgalaikio turto apmokestinimo tvarka, o įstatymas įteisins ir apibrėš naują teisės normą - individualios veiklos pajamos¹²⁷.

Atsižvelgiant į nekilnojamojo turto sandorius, vykdytus nuo byloje pateiktos datos iki patikrinimo ir vertinant nuolatinį pirkimo - pardavimo faktą, tampa akivaizdu, kad tokia veiklos seka turi tęstinumo požymių. Bylos aplinkybės taip pat rodo, kad kiekvienas nekilnojamojo turto objektas išimtinai naudotas tik pardavimui, o ne asmeniniams poreikiams. Taigi apibendrinant, reikėtų akcentuoti, kad tęstinumo požymis neturi būti ribojamas mokestiniu laikotarpiu. Atsižvelgiant į tai, kad daugumoje mokestinių ginčų dėl GPM taikymo, veiklos buvo vykdytos iki priimant naująjį GPMĮ, tačiau po 2003 sausio 1 d. tų veiklų (jau individualių veiklų) pobūdis išlaikė tokį patį tęstinumą, todėl visi nurodyti faktoriai suponuoja priskirimą prie individualios veiklos požymio - tęstinumo. Pažymėtina, kad įsigaliojus naujoms įstatymo nuostatoms, individualios veiklos pajamos tapo apmokestinamos specifiniu metodu, tačiau nustatant, ar verčiamasi

¹²³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009-04-30 nutartis administracinėje byloje Nr. A146-124/2009

¹²⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-07 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-256/2011

¹²⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008-10-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶³- 1687/2008

¹²⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006-03-28 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo įstatymo 62 str. 1 d. 2 punkto ir kt. atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai”

¹²⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008-01-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A- 756- 76/2008

individualia veikla, galima atsižvelgti tik į aplinkybes, atsiradusias po GPMĮ įsigaliojimo. Iki 2003 sausio 1 d. buvusių sandorius MM vertina kaip įrodymus, pagrindžiančius tęstinumo požymius.

Trečiasis nagrinėtinas faktorius - verslumas ir ekonominės naudos siekimas. Šis požymis rodo, kad visa vykdoma individuali veikla, nepriklausomai nuo to, kurioje stadijoje ji yra, privalo būti sietina su tikslo siekimu: bet kurios ekonominės naudos ar pajamų. Sprendžiant, ar atitinkami veiksmai arba sandoriai nukreipti pajamų ar kitos ekonominės naudos gavimui, gali būti įvertintos ir tokios aplinkybės, kurios rodo sąnaudų ir pajamų gavimo santykį bei iš vykdomos veiklos gautų pajamų santykį su gyventojo pajamų dalimi.

Reikia pažymėti, kad individualią veiklą galima pradėti vykdyti ir su tokiu turtu, kurį įsigyjant asmuo neturėjo tikslo pradėti veiklos, LVAT 2010-12-06 byloje Nr. A⁴⁴²- 1669/2010 išsakyta nuomonė dėl to, kad individualią veiklą galima pradėti su tokiais daiktais, kuriuos įsigyjant asmuo neturėjo konkretaus ir apibrėžto tikslo naudoti būtent komercinėje veikloje (metalo laužo pardavimas)¹²⁸. Teisėjų kolegijos nuomone pripažintina, kad „atsižvelgdamas į besikeičiančią ekonominę situaciją, asmenines ar kitas aplinkybes, sprendimą dėl tokios individualios veiklos su minėtais daiktais vykdymo, asmuo gali priimti ir vėliau, praėjus net ir keleriems metams po jų įsigijimo”¹²⁹.

Taigi, vadovaujantis teismo praktika, galima daryti prielaidą, kad įsigytas vienos ar kitos rūšies daiktas naudojamas ar jau panaudotas vienoje veikloje, o vėliau išnaudotas ir kitoje, tiesiogiai bus sietinas su paskutiniąja veikla. Manytina, kad nėra pagrindo pripažinti, jog tai ne verslumo požymis. Tokiu pavyzdžiu gali būti situacija, kai iš pradžių yra įsigyjama statinių, vėliau po jais esantis žemės sklypas, kuris padalinamas ir didžioji jo dalis parduodama¹³⁰. Akivaizdu, kad žemės dalinimas - sklypų daugėtas, o tikslas - realizavimas ir tiesioginės naudos gavimas. Veikla vyksta operatyviai, kryptingai ir nuosekliai.

Pabrėžtina, kad pakanka konstatuoti siekį gauti pajamas, o ne realų jų gavimą. Atsitiktiniai sandoriai taip pat tapatinami su verslumu ir ekonominės naudos gavimu. Reikėtų vertinti tai, kad teismo nutarimuose ar sprendimuose turi būti pakankamas daugėtas įrodymų, sietinų su turto naudojimo paskirtimi, t.y. kitais tikslais, o ne komerciniais. Daikto ar turto naudojimas ir paskirtis taip pat turi atitikti protingumo kriterijus, pavyzdžiui (LVAT 2009-02-27 byla Nr. A39-149/2009), kai žemės sklypų įsigyjama daug, o pastatas statomas vienas. Akivaizdu, kad toks sklypų daugėtas nereikalingas vieno gyvenamojo namo statybai. Anot advokatės dr. Medelienės A. (2010 m.) “Ekonominės naudos nebūtinai turi būti siekiama per trumpą laikotarpį. Asmens apsisprendimą tam

¹²⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-12-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²- 1669/2010

¹²⁹ Ibid.

¹³⁰ Cit. op. 115

tikrą laiką neparduoti anksčiau įsigyto turto gali lemti ekonominė situacija rinkoje ar kitos aplinkybės¹³¹.

Be aptartų pagrindinių trijų požymių, susijusių su individualios veiklos pripažinimu, yra papildomi, su individualia veikla susiję požymiai, kuriuos LVAT praktika negausiai aiškina ir nedažnai įvardina bylose.

Apibendrinant galime teigti, kad individualios veiklos pajamos, kokio dydžio jos bebūtų, sudaro mažesnę ar didesnę dalį bendrųjų gyventojų pajamų, todėl išskiriant individualios veiklos požymį, svarbu nustatyti pajamų santykį su visomis, gyventojų gaunamomis pajamomis.

MAĮ ir kiti įstatymai nėra apibrėžę reikalavimo, pagal kurį individualios veiklos pripažinimui būtinas veiklos pelningumas ir kad tokio pobūdžio ekonominė nauda būtų gaunama išimtinai pelno pavidalu (LVAT byloje Nr. A¹-1068/2007). Remiantis LVAT bylos Nr. A⁸-693/2007 analize, konstatuotina, kad individuali veikla gali būti įvertinta ir pripažinta ir tik dėl vieno įgyvendinto sandorio.

3.2. GPM nuostatų taikymas mokestinių prievolių kontekste

Nemažą mokestinių ginčų dalį šiuo metu sudaro akcijų priskyrimas pajamoms natūra ir jų papildomas apmokestinimas GPM. Kaip rodo LVAT byloje Nr. A⁵⁵⁶-1543/2009 esantis ginčas, kad VMI sprendimu priskyrė pareiškėjo pajamas, prie pajamų gautų natūra ir apmokestino GPM.

Visų pirma, šiame mokestiniame ginče svarbu nurodyti, kas yra pajamos natūra. Kaip rodo GPMĮ 2 str. 15 d. pajamos natūra, tai tokios pajamos, kurios „neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina) gautas nuosavybėn arba naudoti (neįgyjant nuosavybės teisės) turtas arba gautos paslaugos, taip pat kita gauta nauda (jei naudos davėjas turėjo tikslą naudą duoti konkrečiam asmeniui), kai gauto turto, paslaugų ar kitos naudos ekvivalentas pinigine išraiška pagal šio Įstatymo nuostatas būtų priskiriamas pajamoms“¹³².

Byloje pareiškėjas pripažįsta akcijų įsigijimo faktą, tačiau neigia akcijų pardavėjo ir akcijų pirkėjo darbo ar jo esmę atitinkantį santykį, t.y. neatliko jokių darbų, nesuteikė jokių paslaugų, nepardavė lėšų, negavo prizo ar dovanos, jokios kitos naudos, susijusios su patalpų remontu ir pan.¹³³. Logiška, kad remiantis pateiktais argumentais, įsigytos akcijos, už kurias nebuvo atsiskaityta, negali būti pripažįstamos pajamomis natūra.

¹³¹ Medelienė A. 2010-12-03 Seminaro „Administracinių bylų teisenos praktika: pažeidimų viešojo administravimo srityje ikiteisminis nagrinėjimas“ medžiaga <http://www.oroinc.lt> [žr. 2012-02-27]

¹³² Cit. op. 53, - 2 str. 15 d.

¹³³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009-12-24 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1543/2009

Argumentuodama savo pozicijas, VMI vadovavosi GPMĮ 2 str. 15 d., ir pareiškėjo gautą naudą natūra iš esmės pagrindė Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso nuostatomis, kurios reglamentuoja dovanojimo santykius. Taigi, Civilinio kodekso 6.466 str. 3 d. „(...) kai vienas asmuo perduoda turtą ar turtinę teisę kitam asmeniui už atlyginimą, dovanojimo sutartis gali būti pripažinta sudaryta tik dėl tos turto ar turtinės teisės dalies, kuri viršija atlyginimo vertę, jeigu prievolės esmė neleidžia daryti kitokios išvados”¹³⁴. Galima daryti prielaidą, kad neatlygintinai gauta turto vertė yra laikoma nepinigine dovana.

Nagrinėjant šį mokestinį ginčą, svarbu apibūdinti ir įvertinti, kas yra akcija, nes tai yra objektas dėl ko kyla ginčas, grindžiantis akcijų priskyrimą pajamoms natūra. Kaip sako Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.102 str. 1 d., akcija - tai vertybinis popierius, patvirtinantis jos turėtojo, t.y. akcininko, teisę dalyvauti valdant įmonę, (...) teisę gauti akcinės įmonės pelno dalį dividendais ir teisę į dalį įmonės turto, likusio po jos likvidavimo, ir kitais įstatymų nustatytas teises¹³⁵.

Apibendrinant aptartą mokestinį ginčą ir sąlygas, lemiančias galimą akcijų priskirtinumą pajamoms, gautoms natūra, reikėtų atsižvelgti į minėtas teisės normas ir vertybinių popierių sąvokos apibrėžimą (LR CK 1.101 str.), kur nurodomo, kad akcija, kuri turi ekvivalentą pinigine išraiška ir pagal galiojantį GPMĮ priskirtina pajamoms, gali būti laikoma kita gauta nauda (GPMĮ 2 str. 15 d.) ir, esant papildomoms ar išvestinėms aplinkybėms, priskiriama prie pajamų natūra. Surinktas sąlygų daugėtas, kuris patvirtina akcijų įsigijimą neatlygintinai, akcijų įsigijimą nuosavybės teisės pagrindu ir kad akcijos turi piniginę išraišką. Taip pat manytina, kad šio mokestinio ginčo pradžioje, mokesčių administratorius turėjo ne tik konstatuoti gautų akcijų rinkos vertę, bet ir nustatyti, ar buvo kokių nors konkrečių interesų ar menamų sandorių įtaka, dėl kurių pareiškėjui buvo perduotas akcijų valdymas.

Pasirinkto ketverių metų laikotarpio metu, teismai yra formavę praktiką dėl pareigos išskaičiuoti ir sumokėti GPM nuo A klasės pajamų. Remiantis GPMĮ 22 str. 1 d. pagal mokesčio mokėjimo tvarką gyventojų pajamos skirstomos į A ir B klases. Nagrinėjamos teismo praktikos atveju, išskiriamos A klasei priskiriamos pajamos, kurių baigtinis sąrašas nurodytas GPMĮ 22 str. 2 dalis.

Mokestinis ginčas, kuris kilo dėl prievolės sumokėti GPM nuo A klasės pajamų gali būti perkeliamas pajamas gavusiam asmeniui. Iš esmės, pirmoji LVAT praktikoje tokio pobūdžio administracinė byla buvo 2009 metais; bylos Nr. A- 442-773/2009. Nagrinėjamoje byloje akcentuota, kad gyventojas, sudarydamas ir gaudamas mokestinę naudą, įgyja prievolę sumokėti

¹³⁴ Cit. op. 34, - 6.466 str. 3 d.

¹³⁵ Ibid. - 1.102 str. 1d.

GPM nuo A klasės pajamų¹³⁶. Taigi, matyti, kad esant tokiai teismo formuluotei, kyla logiška prielaida prievolės perkėlimą gyventojui sieti su gyventojų pareiga teikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją, kaip numatyta GPMĮ 27 str. 1 dalyje. Tai pat svarbu atkreipti dėmesį, kad įstatymo nuostatos dėl pajams išskaičiuojančio asmens pareigos vertinamos kaip imperatyvus pobūdžio, todėl susiklosčius nagrinėtiems santykiams tarp pajamų mokesčių išskaičiuojančio gyventojų ir biudžeto, nėra pagrįsto pagrindo reikalauti, kad pareigą dėl GPM sumokėjimo įvykdytų tokiam santykių nedalyvaujantis gyventojas.

Lietuvos Aukščiausiasis Teismas pakartojo teismų praktiką dėl mokestinių prievolių turto pardavimo atvejais ir išdėstė poziciją, kad mokestinės prievolės atsiradimas valstybei struktūriškai susideda iš pareigos mokėti įstatymo nustatytą mokestį ir laikytis įstatymo reglamentuotos mokesčių tvarkos¹³⁷. Remiantis tuo, kad yra ne vienas mokestis, o mokesčių daugėtas, abi paminėtos pareigos tenka MM. Tačiau, vadovaujantis galiojančiomis įstatymo nuostatomis, matyti, kad galimas dvejopas mokestinės prievolės įvykdymas: kai vienas asmuo turi prievolę mokėti nustatytą mokestį, o kitas – šią prievolę faktiškai įgyvendina. Galima teigti, kad GPM už parduotą ar kitaip perleistą turtą privalo mokėti gyventojas, kuris parduoda, o pareiga šį mokestį apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti atsiranda to turto pirkėjui.

Nagrinėdamas MM skundus dėl MA pavedimų atlikti mokestinius patikrinimus, LVAT formuoja svarbią teismų praktiką, susijusią su MM teisės kreiptis į teismą įgyvendinimo ribomis.

Sisteminiais MAĮ ir ABTĮ nuostatų išaiškinimais turi būti grindžiamos išvados, kad administraciniam teismui priskiriamas tik tokių bylų nagrinėjimas, kurios kyla dėl MA priimtų teisės aktų, taip pat veiksmų ar neveikimo, įtakančių gyventojų teises ar įstatymais saugomus interesus. LVAT administracinėje byloje Nr. A⁴⁴² – 1238/2011 atsižvelgdamas į nuostatų aiškinimą ir išanalizavęs pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą esmę, konstatavo, kad pavedimas atlikti patikrinimą yra tarpinio pobūdžio (procedūrinis) dokumentas, kuriuo dažniausiai priimamas teisines – materialines pasekmes sukeliantis sprendimas¹³⁸.

Manytina, kad tokio pavedimo teisėtumas negali būti grindžiamas savarankiškumu administracinėje byloje dėl mokestinio ginčo, t.y., kad MM nesutikimo argumentus, bet ne savarankiškus, gali pareikšti įstatymų nustatyta tvarka, ginčydamas galutinį MA sprendimą. Pabrėžiama, kad ikiteisminė institucija ar teismas, nagrinėdamas ginčą dėl galutinio sprendimo, turėtų vertinti tarpiniais procedūriniais veiksmais padarytų pažeidimų įtaką galutinio MA dėl mokestinio patikrinimo sprendimo teisėtumui.

¹³⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009-10-01 nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-773/2009

¹³⁷ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011-04-11 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-168/2011

¹³⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴² – 1238/2011

3.3. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymo analizė

Per pastaruosius ketverius metus apeliaciniuose skunduose kelti aktualūs klausimai, susiję su mokesčio apskaičiavimu taikant turinio viršenybės prieš formą principą ir mokesčio apskaičiavimu pagal MA įvertinimą. LVAT taip pat ne kartą susidūrė su kitais klausimais, susijusiais su specialių mokesčių apskaičiavimu, sumokėjimu ir išieškojimu.

Turinio viršenybės prieš formą principas yra įteisintas MAĮ 10 str. Jame nustatyta, kad „mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai”¹³⁹. Taigi mokesčių teisės vertinimu, principas apibrėžia, kad prioritetu vertinamas mokestinių santykių dalyvių veiklos turinys, o ne formalioji jo išraiška.

Minėto principo „instrumentu” mokesčių teisiniuose santykiuose yra MAĮ 69 str., kuri sudaro dvi dalys¹⁴⁰:

1. Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesťį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesťį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

2. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Pirmojoje dalyje pastebima, kad principo taikymas pabrėžia apsauginę priemonę, kuri padeda mokesčių mokėtojus ir valstybės biudžetą atriboti nuo neteisėtų MM veiksmų.

Svarbu akcentuoti, kad taikant turinio viršenybės prieš formą principą, nepakanka vadovautis tik prielaidomis, kad MM, vykdydamas tik tikrus sandorius siekia mokestinės naudos. Grindžiant aplinkybes, reikia vadovautis objektyviais įrodymais, kurie nusako principo taikymo būtinybę, anot dr. Medelienės A. (2004 m.) „mokesčių administratorius turėtų pateikti duomenis, kurie leistų daryti išvadą, kad mokesčių mokėtojas, veikdamas tam tikra forma (sandoriu, ūkine

¹³⁹ Cit. op. 12, - 10 str.

¹⁴⁰ Ibid. - 69 str. 1 ir 2 d.

operacija ar jų grupę) turėjo tikslą gauti mokestinę naudą, iškreipdamas ar slėpdamas tam tikras aplinkybes, susijusias su mokesčių mokėtojo apmokestinimu”¹⁴¹.

Analizuojant toliau, reikia tinkamai įvertinti, kad MAĮ 69 str. taikomas tik tais atvejais, kai yra nustatyta, kad byloje pateikto sandorio tikslas yra išimtinai vienas - gauti mokestinę naudą. Tačiau, kai MM gauna iš analogiško sandorio naudą, bet yra ekonominių ar kitų tikslų pagrindimas, tokiu atveju jokiais būdais negali būti taikoma nurodyta norma.

LVAT jurisprudencijoje, aiškinant aukščiau minėtą teisės normą, pabrėžtina, kad siejamas MM tikslas gauti naudą po sandorio, kuris gali būti taip pat tiriamos šios teisės normos taikymo aspektu¹⁴². Taigi manoma, kad aplinkybės, atsiradusios po tiriamo sandorio sudarymo yra reikšmingos teisinių pasekmių vertinimo ir teisės normos taikymo požiūriu.

Reikėtų paminėti, kad interpretuojant įstatymo leidėjo valią, mokesčių teisėje įprasminant ir įgyvendinant turinio viršenybės prieš formą principą, mokestinės naudos gavėjo konkretizavimas ir iš apsimestinių sandorių gautų pajamų tolesnio kryptingumo nustatymas, nesudaro pagrindinės reikšmės atkuriant slepiamas aplinkybes, vadovaujantis MAĮ 69 str. ir 10 str. Akcentuotina ir tai, kad per trumpą laikotarpį įvykusių sandorių skaičius, neskaitant kitų aplinkybių, susijusių su sandorių būtinumu, yra svarus pagrindas taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Tokia nuomonė buvo susidariusi analizuojant LVAT administracinę bylą Nr. A 442-672/2010¹⁴³.

Nagrinėjant Įstatymo 69 str. nuostatos antrąją dalį, matome, kad mokesčių administratorius analizuojamą principą taiko MM naudai. Šioje situacijoje yra vertinamas MM veiklos turinys, o ne formalioji jo išraiška.

Įgyvendindami MAĮ 69 str. nuostatų taikymą, teismai ne visada tiria visas, su byla sietinas aplinkybes. Tokio pobūdžio spragų kyla dėl gyvenamųjų namų, žemės sklypų (LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵- 1747/2010)¹⁴⁴ dovanojimo ir skuboto jo pardavimo. Tad svarbu vertinti veiksmų atlikimo tąsą, nes veiksmai, susiję su nekilnojamojo turto pardavimu, kainų derinimu, dokumentų tvarkymu ir kt. neatliekami skubotai. Faktinė aplinkybė, kurioje veiksmų sąryšis vyksta per trumpą laiko periodą leidžia daryti prielaidą, jog tokių veiksmų seka jau būna akivaizdi prieš dovanojimo sandorį.

Toliau analizuojant bylas dėl draudimo piktnaudžiauti teise principo, susijusio su dovanojimo sandoriais ir jų vertinimu, reikėtų atkreipti dėmesį, kad Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso 6.465 str. 1 d. nuostatos įtvirtina, kad dovanojimo sutartimi viena šalis (dovanotojas) neatlygintinai perduoda turtą ar turtinę teisę (reikalavimą) kitai šaliai (apdovanotajam) nuosavybės

¹⁴¹ Medelienė A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese // Teisė, 2004, Nr. 51. – p. 121

¹⁴² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007-07-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹- 719/2007

¹⁴³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-06-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A 442-672/2010

¹⁴⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-12-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵- 1747/2010

teise¹⁴⁵. Taigi matyti, kad dovanojimo tikslas yra nukreiptas viena linkme ir vienintelis - apdovanoti ir suteikti tam tikrą materialią ar nematerialią naudą. Akivaizdu, jog toks sandoris vertinamas kaip teisėtas, kaip civilinės išraiškos dalis ir be papildomų aplinkybių negali būti sietinas su mokestinės naudos siekimu, su kuriuo mokesčių teisės įstatymai sieja apmokestinimą, piktnaudžiaujant. Svarbu pabrėžti, kad įstatymai nedraudžia dovanojimo sandorių sudarymo tarp giminaičių, jei tik šių sandorių realizavimas nukreiptas į siekiamus teisėtus, įstatymo nuostatas atitinkančius, tikslus.

Atkreipiant dėmesį į susiformavusį taisyklių taikymą, Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso normos viešojo administravimo srityje yra taikomos tik tokiu atveju, kai jos nuosekliai pateiktos Civiliniame kodekse ir, kada viešojo administravimo santykiai nereglamentuoti tiesiogiai viešosios teisės nuostatomis (LVAT plenarinės sesijos 2003-12-15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹- 648/2003).

Tiriant aplinkybes, sietinas su aptarta nuostata, galima paminėti atvejus, kai ant turimos ar ilgiau kaip tris metus išlaikytos žemės (sklypo) yra statomi gyvenamieji pastatai su tikslu juos parduoti. GPMĮ 16 str. 1 d. 4 p. nustatyta, kad apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų atimama per mokestinį laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto įsigijimo kaina ir su šio turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos. Pažymėtina, kad piktnaudžiavimas pasireiškia tuo, jog žemės išlaikymas atitinka įstatymo numatytą periodą, po kurio neapmokestinama parduota nuosavybė, o pastato - ne. Tokiu atveju, pardavimo metu visa arba didžioji bendrojo įkainio dalis yra priskiriama žemės kainai.

Nagrinėjant sudarytų sandorių piktnaudžiavimo epizodus, būtina nustatyti realius tų sandorių turinius ir paskirtį (kokie galimi ekonominiai ir asmeniniai sandorio subjektų ryšiai) bei galimas sandorių vykdymo pasekmes. Nauda, gauta iš tokio pobūdžio sandorių turi būti reali¹⁴⁶ - vienu ar kitu būdu išvengta (nuslėpta) mokesčių mokėjimo. Kitu atveju, jei dėl analogiškų sandorių nebuvo mokami mažesni mokesčiai, taikyti GPMĮ 69 str. 1 d. nuostatas nėra jokio pagrindo.

Remiantis aukščiau minėta LVAT nutartimi, pažymėtina, kad iškilus pagrįstoms abejonėms ar neaiškumui, ar juridinę galią turintys dokumentai atspindi ūkinių operacijų turinį, „MA privalo mokesčių bazę nustatyti netiesiogiai pasirinkęs mokesčio bazės nustatymo metodus, o ne taikyti Civiliniame kodekse įtvirtintas sandorių negaliojimo taisykles“¹⁴⁷. Taigi MAI 69 str. 1 d. nuostatų taikymas nenagrinėjamas su sandoriais dėl civilinių teisinių padarinių. Reikėtų įvertinti, kad pateiktos išvados apie MM civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų tikrumą daromos kompleksiskai ir sistemiškai vertinant visus tiesioginius ir netiesioginius argumentus, galinčius pagrįsti ar paneigti tikrąjį pajamų gavimo faktą (LVAT 2011- 04 – 01 nutartis Nr. A⁴³⁸- 953/2011). Manoma, kad atskirų formalių įrodymų apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų fakto,

¹⁴⁵ Cit. op. 34, - 6.465 str. 1 d.

¹⁴⁶ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008-04-11 sprendimas Nr. S – 73

¹⁴⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004-01-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷- 60/2004

patvirtina kompleksiška pajamų gavimo fakto aplinkybė, tačiau paties gavimo fakto tai nepagrindžia.

Tokiu atveju sandoriai yra nenuginčijami, todėl kad turi būti taikomos MAĮ 69 str. nuostatos, nes įrodinėjant faktines aplinkybes, galima atsižvelgti ir į ankstesnį laikotarpį, o analogiškose bylose MA pakankamai dažnai pritaiko 70 str. nuostatas.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartyje Nr. A- 438 - 201/2011 teismas pažymėjo, kad teisės aktas neįpareigoja MM rinktis vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, kuris įpareigotų mokėti didžiausią mokestinę prievolę. Taip pat nėra įpareigojimo rinktis tokį turto perleidimo modelį, kuris būtų pelningiausias valstybei¹⁴⁸. Vertėtų pažymėti, kad aiškinant vieno iš bendrųjų teisės principų - draudimo piktnaudžiauti teise – turinį, laikomasi ir ETT praktikos¹⁴⁹. Nagrinėjant draudimo piktnaudžiauti principo turinį, teisės doktrina ir teismų praktika pripažįsta, kad asmuo, įgyvendindamas savo teises ir naudodamasis savo laisvėmis, privalo laikytis Lietuvos Respublikos Konstitucijos ir kitų įstatymų, nevaržyti kitų žmonių teisių ir laisvių. Galima daryti prielaidą, kad teisė neturėtų ginti to asmens, kuris piktnaudžiauja mokesčių teisės nuostatomis.

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas nutarime 2003 m. lapkričio mėn. 17 d. yra pabrėžęs, kad „mokesčiai turi būti apskaičiuojami sąžiningai, kad draudžiama įstatymo nustatytą prievolę pažeisti piktnaudžiavimu, kad esant piktnaudžiavimui, MA, nustatydamas mokesčio bazę, atkuria prieš tai iškreiptas ar nuslėptas aplinkybes, kad MM turi konstitucinę pareigą sąžiningai mokėti mokesčius“¹⁵⁰. Reikėtų paminėti, jog aplinkybė dėl atitinkamo sandorio sudarymo ir jame įgyjamo atitinkamo MM pranašumo, nėra pagrindas konstatavimui, kad tie sandoriai buvo sudaromi piktnaudžiaujant MM suteiktomis teisėmis. ETT taip pat pabrėžia, kad būtina identifikuoti įgyjamo pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, nustatyti objektyvių požymių daugėtą, kuriuo būtų patvirtintas nagrinėjamų sandorių tikslas dėl mokestinio pranašumo įgijimo¹⁵¹ (ETT 2010-12-22 sprendimas Weald Leasing Ltd. Byloje par. 27-30).

„Kone kiekvienas sandoris potencialiai gali būti peržiūrėtas, siekiant padidinti į biudžetą mokėtiną mokesčių sumą. Reikėtų pažymėti, kad galimybę apskaičiuoti mažesnius mokesčius suteikia ne kas kitas, kaip patys įstatymai ir juose įtvirtinti reguliavimai, privilegijos, lengvatos. Būtent šias įstatymų normas ir reikėtų peržiūrėti, kad mokesčių mokėtojas tiesiogiai neturėtų galimybės piktnaudžiauti atskiromis įstatymo suteiktomis galimybėmis“¹⁵². Matyti, kad turinio viršenybės prieš formą principas leidžia daugelį sandorių vertinti iš naujo, todėl sulaukia gana daug kritiškų vertinimų. Vertinant ir analizuojant LVAT sprendimus ir nutartis principo taikymo

¹⁴⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-02-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-201/2011

¹⁴⁹ Europos Teisingumo Teismo 2010-12-22 sprendimas Weald Leasing Ltd. Nr. C- 103/09. - par. 27

¹⁵⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003-11-17 nutarimas „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo“

¹⁵¹ Cit. op. 147, - par. 27-30

¹⁵² Mokesčių administravimo įstatymo projekto analizė ir išvados. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. <http://www.lrinka.lt> [žr. 2012-03-01]

kontekste, galima pabrėžti, jog MA ne visada objektyviausiu ir tinkamiausiu metu įgyvendina turinio viršenybės prieš formą principą. Kylant įtarimui, kad MM bando mažinti apmokestinimo bazę ar neteisingai pritaikyti mokesčio tarifą, MA turi teisę taikyti netiesioginius apmokestinimo bazės nustatymo modelius arba užginčyti sandorio formą teisme.

Tačiau žiūrint kitu aspektu, turinio viršenybės prieš formą principas suteikia galimybę MA lengviau atpažinti ir atskleisti piktnaudžiavimo atvejus. Šiuo principu siekiama išvengti teismo įrodinėjimo procedūrų dėl sandorio negaliojimo, o visą sprendimo priėmimo teisę koncentruoti MA valioje.

Akcentuojama, kad MA, taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, turi vadovautis objektyvumu bei visapusiškumu, analizuodamas ir vertindamas visas bylos aplinkybes, o tik po to priimti sprendimą dėl principo taikymo. Priešingu atveju, MM gali kilti sunkių materialinių – teisinių padarinių, todėl šio principo taikymas reikalauja visapusiško pagrindimo.

Analizuojant mokestinių ginčų, susijusių su GPM nuostatų taikymu praktikoje, temą, galima pabrėžti, kad kylančių ginčų daugėtas siejamas ne tik su teisės aiškinimo netobulumu, ar dėl tam tikrų klausimų vis dar besiformuojančia teismų praktika, lakoniškai ir aptakiai (neišbaigta) parašytais įstatymais, bet ir dėl (per pastaruosius ketverius metus) vykstančių socialinių – ekonominių faktorių įtakos visuomenės požiūriui į mokestinius – teisinius santykius, ir kitų aplinkybių.

Vertinant kintančią situaciją mokesčių teisėje, reikėtų pažymėti, kad daugumoje atveju nuo 2008 metų didėjo pajamų mokestinė našta, kuri atsiliepė beveik daugumos socialinių grupių pajamoms, padidėjusiais įmokų tarifais, netinkamai priimtais ar teisingumu nepagrįstais įstatymais. Kaip pavyzdį būtų galima pateikti kai kurių savarankiškai vykdančių ekonominę veiklą gyventojų situaciją, kai kiekvienais metais, imant nuo 2008 metų, VSD įmokų tarifai didėja. Atkreipiamas dėmesys, kad nuo 2009 metų gyventojams, savarankiškai vykdančioms veiklą, nebegalioja teisės aktų nuostata, kuri leido skaičiuojant GPM taikyti metinę NPD sumą mažinančias apmokestinamas pajamas. Nuo tų pačių metų gyventojui, kuris gauna pajamų iš savarankiškai vykdomos veiklos ir, tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu, yra samdomas darbuotojas, sumažėja taikytinas NPD¹⁵³.

Galima daryti prielaidą, kad minėtų ir jiems prilygstančių socialinių pokyčių dinamika mokestinėje erdvėje, ypač, kai ji vyksta nesuderinamai su visuomenės „nuotaikomis“, su ekonomine bei socialine situacija valstybėje ir pan., gali daryti tiesioginį poveikį MM, sąmoningai iškraipant mokestinės prievolės esmę. Tokiu būdu kyla kontraversijos tarp MM ir MA, kurios perauga į mokestinį ginčą.

¹⁵³ Lietuvos gyventojų socialinių grupių darbo pajamų apmokestinimo pokyčių 2008-2011 metais lyginamasis tyrimas. Darbo ir socialinių tyrimų institutas. Vilnius, 2009. - p. 49

Tikėtina, jog aptarti veiksniai turi įtakos MM santykiui su mokesčių teisės nuostatomis ir mokestinių prievolių įgyvendinimo suvokimui.

Nagrinėjant MA veiklą, pravartu įvertinti tai, kad jai įtakos turi mokesčių politika, kurią sąlygoja šalies socialinė ir ekonominė aplinkos būklė, ETT praktika, Europos Sąjungos mokestinės politikos pokyčiai ir kt. Tobulinant mokestinę sistemą, priimami nauji mokesčių įstatymai ar jų pakeitimai, kurie dažnai būna kompleksiskai neįvertinti ir skuboti. Priimant ateinančių metų valstybės biudžetą, seka ir nauji įstatymai ar jų pakeitimai, dažniausiai tai būna metų pabaigoje, todėl MM kyla daug klausimų, neaiškumų, susijusių su naujų įstatymų priėmimu ir taikymu. Viena vertus, tai sąlygoja papildomą mokesčių administravimo funkcijų atsiradimą ir įstatymo nuostatų taikymo neaiškumą tiek MM, tiek ir MA, kita vertus, tai parodo įstatymų leidėjo funkcijų spragas.

Mokesčių administratoriaus, kaip viešojo administravimo subjekto, veiklą taip pat reglamentuoja Viešojo administravimo įstatymas. Teigiama, kad MA turi pagrįsti savo sprendimus, jie turi būti suprantami asmenims, kurių atžvilgiu priimamas sprendimas. MM turi suprasti ir gebėti įvertinti visuomeninių santykių esmę ir turinį, savo teisių, pareigų ir teisėtų interesų pokytį. Svarbu suvokti ir tinkamai įgyvendinti sprendimu suteiktas teises ar nustatytas pareigas, veiksmingai realizuoti teisę į pažeistų teisėtų interesų gynybą.

Išnagrinėjus analizuotą temą, galima apibendrinti, kad mokesčių bylose jau suformuota ir dar besiformuojanti praktika ne visada leidžia užtikrinti sąžiningą rinkos dalyvių konkurenciją, tikrąją MM lygybę bei objektyvumo principo įgyvendinimą, užkertant galimybes nesąžiningiems mokesčių dalyviams piktnaudžiauti teise ir teisėtais interesais. Netinkamas mokestinius santykius reglamentuojančių teisės normų taikymas nepadedą visapusiškai užtikrinti MM teisių ir teisėtų interesų gynybą, nes tiesiogiai neapriboja MA galimybės priimti sprendimus, prieštaraujančius galiojantiems teisės aktams ir puoselėjamiems teisės principams. Vadovaujantis tuo, administraciniai teismai susiduria su sunkumais, įgyvendinant maksimalią MM teisių ir teisėtų interesų apsaugą.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Išanalizavus mokestinių ginčų reiškinį, paaiškėjo, kad šio instituto evoliucijai išskirtinumo suteikia įtvirtintų taisyklių dėl apmokestinimo sudėtingumas, teisinių santykių specifika ir jos fiskalinis pobūdis. Pastaruoju metu mokestinių santykių kategorija išgyvena „išlikimo“ laikotarpį dėl inicijuojamų pokyčių ginčų nagrinėjime, todėl išskirtinumo ir efektyvumo klausimai šiuo metu yra aktualūs ir diskutuoti. Pastebėta ir tai, kad ši ginčo rūšis, turėdama piniginį – fiskalinį pobūdį, turi įtakos socialiniams veiksniams, kurie tiesiogiai atspindi visuomenės (mokesčių mokėtojų) požiūrį ir vertinimą dėl mokesčių esmės, mokestinių prievolių vykdymo ir sąžiningo įgyvendinimo.
2. Išnagrinėjus ribas, kurios nurodo mokestinio ginčo nagrinėjimo „rėmus“, paaiškėjo, kad tai vienas pagrindinių elementų, susijusių su šiuo specifiniu mokestiniu teisiniu santykiu, nes tik tinkamai apibrėžus ir nustačius jas, galima nusakyti mokestinio ginčo apimtį. Mokestinio ginčo ribos parodo nesutarimus, kurių atsiradimas kildinamas iš viešojo administravimo subjekto – mokesčių administratoriaus, kurio sprendimas, gali keisti mokesčių mokėtojo turtinę teisinę apimtį. Mokestinio ginčo ribas lemia du dalykai: mokesčio mokėtojo valia ir skundžiamo mokesčio administratoriaus sprendimo turinys.
3. Išanalizavus Lietuvos Respublikos teisės aktus, reglamentuojančius ikiteisminį mokestinių ginčų nagrinėjimą, nustatyta, kad nenurodoma jokių galimybių MM kompensuoti patirtas bylinėjimosi išlaidas ikiteisminio nagrinėjimo metu. Tik mokestinio ginčo tolimesnis nagrinėjimas teisme padėtų išspręsti klausimą dėl bylinėjimosi išlaidų, priimtų teismo sprendimu. Išnagrinėjus šią teisinę spragą, matyti, kad tokia nuostata yra prieštaringa MM materialiniams interesams.
4. Išanalizavus statistinius duomenis ir išdėstytas įstatymų nuostatas, galima teigti, kad Komisijos performavimas į specializuotą mokesčių teismą, tik dalinai išspręstų ginčytiną teisingumo problemą mokestiniuose ginčiuose. Siauros specializacijos institucija, tokia kaip Komisija, gali savo veiklą grįsti efektyvumu ir profesionalumu, net ir neturėdama teismo statuso. Rekomenduojama riboti besidubliuojančių procedūrų požymius ir reorganizuoti tiesioginį pavaldumą bei atskaitomybę Lietuvos Respublikos Vyriausybei.
5. Išnagrinėjus mokestinių ginčų statistinius duomenis ir teismų vaidmenį teisiniame mokestinių ginčų nagrinėjime, daroma išvada, kad mokesčių teismų steigimas santykinai nedideliame mokestinių bylų kiekiui (visų administracinių bylų atžvilgiu) yra netikslingas ir nepraktiškas tiek organizaciniu - administraciniu, tiek ir ekonominiu požiūriu. Mokesčių ar finansų teismų steigimas yra praktiškas didelėms, dažnai federacinį suskirstymą turinčioms valstybėms (pavyzdžiui, Vokietija, JAV), kuriose jau įsitvirtinusi instituciškai specializuota

pagal atskiras bylų kategorijas sistema. Teisminė mokesčių ginčų nagrinėjimo stadija yra išsamiau ir nuosekliau reglamentuota už ikiteisminę stadiją.

6. Taikant turinio viršenybės prieš formą principą, leidžiama daugelį sandorių vertinti iš naujo, todėl sulaukiama daug kritiškų vertinimų. Įvertinus ir išanalizavus LVAT sprendimus ir nutartis šio principo taikymo kontekste, išaiškėjo, jog MA ne visada objektyviai ir tinkamai įgyvendina turinio viršenybės prieš formą principą.
7. Išanalizavus MA veiklą, nustatyta, kad jai įtakos turi mokesčių politika, kurią sąlygoja šalies socialinė ir ekonominė būklė, ETT praktika, Europos Sąjungos mokesčių politikos pokyčiai ir kt. Priimant ateinančių metų valstybės biudžetą, seka ir nauji įstatymai ar jų pakeitimai, dažniausiai tai būna metų pabaigoje, todėl MM kyla daug klausimų, neaiškumų, susijusių su naujų įstatymų priėmimu ir taikymu. Tai sąlygoja papildomą mokesčių administravimo funkcijų atsiradimą ir įstatymo nuostatų taikymo neaiškumą tiek MM, tiek ir MA. Taigi norint išvengti šių trūkumų, reikėtų skirti atitinkamą laikotarpį mokesčių santykių dalyvių „adaptacijai“ prie naujai priimamų ar keičiamų įstatymų.
8. Mokesčių bylose jau suformuota ir dar besiformuojanti praktika ne visada leidžia užtikrinti sąžiningą rinkos dalyvių konkurenciją, tikrąją MM lygybės bei objektyvumo principo įgyvendinimą, užkertant galimybes nesąžiningiems mokesčių dalyviams piktnaudžiauti teise ir teisėtais interesais. Netinkamas mokesčius reglamentuojančių teisės normų taikymas nepadedą visapusiškai užtikrinti MM teises ir teisėtų interesų gynybą, nes tiesiogiai neapriboja MA galimybę priimti sprendimus, prieštaraujančius galiojantiems teisės aktams ir puoselėjamiems teisės principams. Vadovaujantis tuo, administraciniai teismai susiduria su sunkumais, įgyvendinant MM teisių ir teisėtų interesų apsaugą.
9. Svarstant bet kokio sprendimo priėmimą dėl ikiteisminio nagrinėjimo sistemos keitimo, rekomenduojama išsiaiškinti ir įsitikinti, ar, atsižvelgiant į esamą ekonominę valstybės padėtį, galiojanti sistema yra neefektyvi ir neracionali. Priešingu atveju, įgyvendinti pokyčiai gali būti vertinami kaip paviršutiniški ir neapgalvoti.
10. LVAT praktika turėtų būti formuojama remiantis mokesčių teisės doktrinos pagrindimu. Tai reiškia, kad LVAT mokesčius ginčus turėtų nagrinėti tik dėl teisės taikymo. Tai padėtų išvengti mokesčių ginčų nagrinėjimo nevienareikšmiškumo, sumažintų mokesčių ginčų skaičių, užtikrintų teismų praktikos vienodumą ir konstruktyvų įstatymų nuostatų taikymą.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Įstatymai ir norminiai teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės Žinios, 1992-11-30, Nr. 33-1014
2. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 450/2008
3. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas Nr. VIII-1864. Valstybės žinios, 2000-07-18, Nr. 74-2262
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112. Valstybės Žinios, 2004-04-13, Nr. 63-2243
5. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas Nr. VIII-1029. Valstybės žinios, 2000-10-11, Nr. 85-2566
6. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas Nr. VIII-1029. Valstybės žinios, 1999-01-14, Nr. 13-308. – 48
7. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. Valstybės žinios, 2002-07-02, Nr. 73-3085
8. Lietuvos Respublikos administracinių teismų įsteigimo įstatymo 2, 3, 4, 5, 6 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. VIII-1929. Valstybės žinios 2000-09-19, Nr. 85-2567
9. Lietuvos Respublikos Seimo 2008-12-09 nutarimas Nr. XI- 52 „Dėl alternatyvių ginčų sprendimo būdų skatinimo“
10. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009-06-10 nutarimas Nr. 579 „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių ginčų komisijų įstatymo projekto ir juo susijusių įstatymų projektų pateikimo Lietuvos Respublikos Seimui“
11. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1396 “Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės įsteigimo ir jos nuostatų patvirtinimo” Valstybės Žinios, 1998-12-03, Nr. 108
12. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2011-03-11 įsakymas Nr. 1K- 123 “Dėl 2011-2013 metų strateginių veikos planų patvirtinimo”
13. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003-01-22 įsakymas Nr. 1K-014
14. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ // СПС Гарант

Specialioji literatūra

Knygos, publikacijos, kita literatūra

1. Ambrasaitė - Balynienė G. et al. Administraciniai teismai Lietuvoje. Nūdienos iššūkiai. Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2010
2. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003
3. Бутнев В. В. Спор о праве - организационно-охранительное отношение // Проблемы защиты субъективных прав. Ярославль: Ярославский гос. ун-т, 1981
4. Collier J., Lowe V. Ginčų sprendimas tarptautinėje teisėje. Institucijos ir procedūros. Vilnius: Eugrimas, 2002
5. Driukas A., Valančius V. Civilinis procesas: teorija ir praktika. I tomas. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2005
6. Doller M. Das Einspruchsverfahren Im Steuerrecht: VDM Verlag, 2011
7. Hoffman R., Smith M. West's federal taxation: Corporations, partnerships, estates and trusts. St.Paul: Minnesota, West Publishing Co., 1992
8. Klerauskas A. Mokesčių administratorius kitais metais žada daug naujovių // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2011-12. Nr. 12 (210)
9. Кваши Ю. Ф. Налоговое расследование. Москва: ЧеРо, 2000
10. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран. Москва: Центр ЮрИнфор, 2003
11. Lietuvos gyventojų socialinių grupių darbo pajamų apmokestinimo pokyčių 2008-2011 metais lyginamasis tyrimas. Darbo ir socialinių tyrimų institutas. Vilnius, 2009
12. Lietuvos Teisės universitetas. Jurisprudencija. // Mokslo darbai 38 (30). Vilnius, 2003
13. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003
14. Marcijonas A. Sudavičius B. Mokesčių teisė: Vilniaus universiteto leidykla. Vilnius, 1998
15. Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011
16. Medelienė A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese // Teisė, 2004, Nr. 51
17. Medelienė A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2005.
18. Mikelėnas V. Civilinis procesas. Vilnius: AB "Teisė", 1994.
19. Paužaitė-Kulvinskienė J. Administracinė justicija. Teorija ir praktika: Justitia – Vilnius, 2005
20. Piličiauskas R. Mokesčių bylose suformuota teismų praktika svarbi kiekvienam mokesčių mokėtojui // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2012-03. Nr. 3 (213)

21. Петрова Г. Б. Применение права в налоговых спорах. Учебно - практическое пособие. Москва: Инфра, 1996
22. Петрова Г. В. Налоговое право. Москва: Норма, 2000
23. Romeris M. Administracinis teismas. Kaunas: Valstybės spaustuvė. Lietuvos universitetas, 1928
24. Rienecker L., Jørgensen P. S. Kaip rašyti mokslinį darbą. Vilnius: Aidai, 2003.
25. Романова А. Н. Модернизация налогового контроля (модели и методы). Москва: Инфра - М, 2010
26. Smalakienė E. Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė. Daktaro disertacija. Vilnius: Lietuvos Teisės Universitetas, 2002
27. Tarptautinių žodžių žodynas. Vilnius: Vyriausioji enciklopedijų redakcija, 1985
28. Тихомиров М. Ю. Налоговые споры. Москва: Юрекс, 1999
29. Шаталов С. Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой. Москва, 1999
30. Шепенко Р. А. Урегулирование налоговых споров в Индонезии. Новое в налоговом регулировании: Консультации, рекомендации. Москва, 2001, Вып. 1(15).
31. Химичева Н. И. Финансовое право. Москва, 1996.
32. Юлдашев А. Р. Финансовые суды в Германии. Москва: Анкил, 2007

Teismų praktika

1. Europos Teisingumo Teismo 2010-12-02 sprendimas Weald Leasing Ltd. Nr. C- 103/09. Par. 27
2. Europos Teisingumo Teismo 2005-05-26 sprendimas byloje Nr. C-465/03
3. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006-03-28 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo įstatymo 62 str. 1 d. 2 punkto ir kt. atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai”
4. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003-11-17 nutarimas „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo”
5. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011-04-11 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K – 3 – 168/2011
6. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-06-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵- 754 /2011
7. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-04-22 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ - 947/2011

8. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-12-20 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸- 1668/2010
9. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006-11-17 sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁰- 1142/2006
10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁴- 916/2006
11. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005-03-08 sprendimas administracinėje byloje Nr. A11 –276/2005.
12. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-04-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A- 438-1046-11
13. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴² – 1238/2011
14. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-07 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-256/2011
15. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-02-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-201/2011
16. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-12-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵- 1747/2010
17. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-12-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²- 1669/2010
18. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-06-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A 442-672/2010
19. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009-12-24 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶- 1543/2009
20. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009-10-01 nutartis administracinėje byloje Nr. A- 442-773/2009
21. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008-10-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶³- 1687/2008
22. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008-01-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A- 756- 76/2008
23. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007-07-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹- 719/2007
24. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005-04-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁵- 485/2005

25. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005-02-09 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁵- 141-2005
26. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004-10-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-355/2004
27. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004-01-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷- 60/2004
28. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis Nr. 21, 2011 sausis – birželis
29. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis Nr. 8 (18). 2009-10-17. Vilnius, 2010
30. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis Nr. 7 (17). 2009 sausis – birželis. Vilnius, 2010
31. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis Nr. 10, 2006 liepa – gruodis
32. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010-ųjų metų veiklos apžvalga. Vilnius, 2011

Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės dokumentai

1. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009-09-21 sprendimas Nr. S- 280 (7- 255/2009)
2. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas Nr. S- 64
3. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008-04-11 sprendimas Nr. S – 73
4. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010-02-24 ataskaita Nr. Vn – 1
5. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005-03-01 ataskaita Nr. Vn – 2

Elektroniniai dokumentai

1. Bilotaitė A. Mokestiniai ginčai – kaip susigrąžinti jų nagrinėjimui išleistus pinigus? <http://www.teisingumas.lt/visuomenei/teisinis-svietimas/mokestiniai-gincai-2013-kaip-susigrąžinti-ju-nagrinejimui-isleistus-pinigus> [žr. 2011-12-07]
2. Ефремов Л. Порядок судебного разрешения налоговых споров в США // Хозяйство и право No 4. Москва, 1998. <http://www.lawlibrary.ru> [žr. 2012-01-24]
3. Крылов Г. 3. Налоговое расследование и налоговый суд в Японии // Финансы No 9. Москва, 2001. - с. 29 <http://www.pravo.vuzlib.net/> [žr. 2011-10-17]

4. Кучеров И. И. Налоговое судопроизводство в России и за рубежом // Бухалтерский учет No. 4. Москва, 2000 <http://www.lawmix.ru/bux/151506/> [žr. 2012-01-24]
5. Medelienė A. 2010-12-03 Seminaro “Administracinių bylų teisenos praktika: pažeidimų viešojo administravimo srityje ikiteisminis nagrinėjimas” medžiaga <http://www.oroinc.lt> [žr. 2012-02-27]
6. Mokesčių administravimo įstatymo projekto analizė ir išvados. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. <http://www.lrinka.lt> [žr. 2012-03-01]
7. Mokestinių ginčų, susijusių su GPM nuostatų taikymu, praktika // Mokesčių žinynas <http://zinynai.vz.lt/Default.aspx?hid=f342c124-3c94-4891-b691-76891584fd38> [žr. 2012-03-12]
8. Regulation of the Minister of Finance Nr. 137/PMK.03/2011 Concerning the imposition of income tax on shariah financing activities. <http://www.depkeu.go.id/eng/> [žr. 2012-01-22]
9. Тимошенко И. Г. Налоговая служба в Великобритании // Журнал российского права No 6. Москва, 1998. - с. 163 <http://www.lawlibrary.ru> [žr. 2012-01-24]

Pečkys M. Mokestinių ginčų dėl Gyventojų pajamų mokesčio teisinė analizė Lietuvoje / Finansų ir mokesčių magistro baigiamasis darbas. Vadovas: prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2012. – 63 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe analizuojama, kaip Lietuvoje yra vykdomas ikiteisminis ir teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas, iškeltos problemos, kylančios dėl Gyventojų pajamų mokesčio nuostatų vertinimo LVAT praktikoje ir pateiktos išvados, kuriose nurodomi pagrindiniai teisinės sistemos, susijusios su MAĮ nuostatų taikymu, trūkumai bei pateikti siūlymai, kaip jų išvengti, siekiant sistemos tobulinimo. Pirmoji darbo dalis yra skirta mokestinių ginčų sampratai paaiškinti. Šioje dalyje yra nagrinėjama mokestinio ginčo sąvoka ir jos raida Lietuvoje, apibrėžiamos mokestinio ginčo ribos, jų praktinė reikšmė mokestinio ginčo šalims, pateikiama tų šalių samprata ir jų vieta mokestiniuose teisiniuose santykiuose. Antroje dalyje aiškinama ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra, pateikiama Mokestinių ginčų komisijos veiklos dinaminė analizė. Taip pat yra nustatomi užsienio šalių ikiteisminių ir teisminių institucijų veiklos ypatumai ir kompetencija mokestinių ginčų nagrinėjimo srityje. Ši dalis apima ir teisminę mokestinių ginčų nagrinėjimo apžvalgą. Remiantis paskutiniųjų metų pokyčiais teismų praktikoje, numatomos jų veiklos efektyvumo tobulinimo galimybės. Mokestinių ginčų, kylančių dėl Gyventojų pajamų mokesčio, teisinė analizė yra pateikta trečioje darbo dalyje. Ištirtas individualios veiklos požymių vertinimas, susiformavęs LVAT praktikoje. Paskutinė darbo dalis taip pat apima klausimus, susijusius su mokesčio apskaičiavimu taikant turinio viršenybės prieš formą principą.

Reikšminiai žodžiai: mokestiniai ginčai, mokestinių ginčų ribos, Mokestinių ginčų komisija, Gyventojų pajamų mokestis, individualios veiklos požymiai, turinio viršenybės prieš formą principas.

Mokestinių ginčų dėl Gyventojų pajamų mokesčio teisinė analizė Lietuvoje

SANTRAUKA

Magistro baigiamajame darbe analizuojama, kaip Lietuvoje yra vykdomas ikiteisminis ir teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas, iškeltos problemos, kylančios dėl Gyventojų pajamų mokesčio nuostatų vertinimo LVAT praktikoje ir pateiktos išvados, kuriose nurodomi pagrindiniai teisinės sistemos, susijusios su MAĮ nuostatų taikymu, trūkumai bei pateikti siūlymai, kaip jų išvengti, siekiant sistemos tobulinimo.

Temos aktualumą nusako pats mokestinių ginčų fenomenas, išskiriantis juos iš kitų ginčo rūšių ir pabrėžiantis jų teisinių santykių, iš kurių jie kyla, specifinį pobūdį, taip pat gausėjančios priešpriešos, kylančios mokestiniuose ginčiuose dėl įstatymų nuostatų taikymo dviprasmiškumo.

Magistro darbo objektas - mokestiniai ginčai, kylantys dėl Gyventojų pajamų mokesčio nuostatų taikymo. Darbe keliama uždaviniai: 1. išanalizuoti mokestinių ginčų sampratą ir esmę; 2. nustatyti, kokie ginčai patenka į mokestinių ginčų ribas; 3. ištirti ikiteisminiame mokestinių ginčų procese įgyvendinamus principus bei jų reikšmę šiame procese; 4. nustatyti teismo mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso reglamentavimo išsamumą; 5. išanalizuoti paskutinių ketverių metų Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo besiformuojančią praktiką, susijusią su mokestiniais ginčais dėl Gyventojų pajamų mokesčio.

Siekiant visapusiškai atskleisti darbo temos turinį, pirmoje dalyje analizuojama mokestinių ginčų sąvoka, jos esmė ir raida Lietuvos Respublikos teisės aktuose. Nustatomos ir apibrėžiamos mokestinio ginčo ribos bei aptariamos mokestinio ginčo šalys ir jų procesinė padėtis. Antroje dalyje aiškinama ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra, pateikiama Mokestinių ginčų komisijos veiklos dinaminė analizė. Taip pat yra nustatomi užsienio šalių ikiteisminių ir teisminių institucijų veiklos ypatumai ir kompetencija mokestinių ginčų nagrinėjimo srityje. Ši dalis apima ir teisminę mokestinių ginčų nagrinėjimo apžvalgą. Remiantis paskutiniųjų metų pokyčiais teismų praktikoje, numatomos jų veiklos efektyvumo tobulinimo galimybės. Mokestinių ginčų, kylančių dėl Gyventojų pajamų mokesčio nuostatų, teisinė analizė yra pateikta trečioje darbo dalyje. Ištirtas individualios veiklos požymių vertinimas, susiformavęs LVAT praktikoje. Paskutinė darbo dalis taip pat apima klausimus, susijusius su mokesčio apskaičiavimu taikant turinio viršenybės prieš formą principą.

Legal analysis of tax disputes over Income Tax in Lithuania

SUMMARY

This Master Theses Paper provides analysis of execution of pre-trial and trial proceedings of tax disputes in Lithuania, problems arising from evaluation of Income Tax rules in practice of the Supreme Administrative Court of Lithuania (LVAT), conclusions of the main shortcomings of legal system regarding Law in Tax Administration (MAĮ) and suggestions how to avoid them in order to improve the system.

Topic relevance has developed in relation with the phenomenon of tax disputes which distinguishes these disputes from the other kinds of disputes and emphasises specific nature of legal relations where these tax disputes arise, also increasing conflicts arising from tax disputes over ambiguity of application of Law in Tax Administration terms.

Object of this Paper is the tax disputes arising over the application of Income Tax terms. Aim of this Paper: 1. Analyse a conception and substance of the tax disputes. 2. Determine which disputes fall within limits of the tax disputes. 3. Investigate principles of pre-trial proceeding of the tax disputes and their meaning to this process. 4. Determine regulation integrity regarding trial proceedings of the tax disputes. 5. Analyse practice of the Supreme Administrative Court of Lithuania regarding the tax disputes over Income Tax over the last four years.

In order to fully examine the topic of this Master Theses Paper the first part of it deals with a concept of the tax disputes, its substance and its ambiguous development in legislation of the Republic of Lithuania. It provides determination of tax disputes limits, considers the parties in the tax disputes and their procedural position. The second part of the Paper explains the pre-trial proceedings of the tax disputes and provides activity analysis of the Commission on Tax Disputes. Also, peculiarities of pre-trial and trial proceedings in foreign countries are presented as well as qualifications of proceedings in the tax dispute cases. This part also includes a review on legal proceedings in the tax dispute cases. In accordance with recent changes to court practice, opportunities of their performance improvement are provided. The third part of the Paper deals with legal analysis of the tax disputes arising over Income Tax. Evolution of features of individual activity in LVAT practice is investigated. The last part of the Paper includes tax calculation issues while applying the supremacy of the content over the form.