

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

**SIMONA SANKAITYTĖ**

**MOKESTINIS GINČAS KAIP TEISINIS PROCESAS**

**Magistro baigiamasis darbas**

**Vadovė  
dr. E. Puzinskaitė**

**VILNIUS, 2014**

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

**MOKESTINIS GINČAS KAIP TEISINIS PROCESAS**

**Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas**  
**Studijų programa 621N30005**

**Vadovė**

**dr. E. Puzinskaitė**

(parašas)

**2014-12-**

**Recenzentas**

**2014-12-**

**Atliko**

**FVmns3-01 gr. stud.**

**S. Sankaitytė**

(parašas)

**2014-12-**

**VILNIUS, 2014**

## TURINYS

<b>ĮVADAS.....</b>	<b>6</b>
<b>1. MOKESTINIO GINČO SĄVOKOS PROBLEMINIAI ASPEKTAI.....</b>	<b>11</b>
1.1. Mokestinio ginčo sąvokos kitimas įstatymuose .....	13
1.2. Mokestinio ginčo sąvokos ir ginčų priskyrimo mokestiniams problematika .....	15
<b>2. MOKESTINIO GINČO PROCESO TEISINIO REGLAMENTAVIMO YPATUMAI.....</b>	<b>21</b>
2.1. Mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste .....	22
2.2. Mokestinio ginčo inicijavimas .....	26
2.3. Ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas .....	30
2.3.1. Mokestinių ginčų nagrinėjimas centriniame mokesčių administraciniame departamente .....	31
2.3.2. Mokestinių ginčų nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje .....	38
2.4. Teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas.....	45
2.5. Įrodinėjimas ir įrodymai mokestinio ginčo procese.....	54
<b>3. MOKESTINIŲ GINČŲ PROCESO EFEKTYVUMO TYRIMAS.....</b>	<b>61</b>
3.1. Mokestinių ginčų proceso efektyvumo tyrimo metodologija .....	61
3.2. Mokestinių ginčų proceso efektyvumo tyrimo rezultatai .....	65
<b>IŠVADOS IR SIŪLYMAI .....</b>	<b>68</b>
<b>LITERATŪRA .....</b>	<b>71</b>
<b>ANOTACIJA LIETUVIŲ KALBA .....</b>	<b>78</b>
<b>ANOTACIJA ANGLŲ KALBA .....</b>	<b>79</b>
<b>SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....</b>	<b>80</b>
<b>SANTRAUKA ANGLŲ KALBA.....</b>	<b>81</b>
<b>PRIEDAI .....</b>	<b>82</b>

**PAVEIKSLAI**

<b>1 pav. Išnagrinėjus mokestinius ginčus 2011-2013 m. VMI prie FM priimti sprendimai dėl mokesčių mokėtojų pateiktų skundų.....</b>	<b>36</b>
<b>2 pav. Išnagrinėjus mokestinius ginčus 2011-2013 m. Mokestinių ginčų komisijos priimti sprendimai dėl mokesčių mokėtojų pateiktų skundų .....</b>	<b>41</b>
<b>3 pav. Išnagrinėjus mokestinius ginčus 2011-2013 m. Vilniaus apygardos administracinio teismo priimti sprendimai dėl mokesčių mokėtojų pateiktų skundų .....</b>	<b>48</b>
<b>4 pav. Išnagrinėjus mokestinius ginčus 2011-2013 m. Vilniaus vyriausiojo administracinio teismo priimti sprendimai dėl mokesčių mokėtojų pateiktų skundų .....</b>	<b>49</b>
<b>5 pav. Ekspertų skaičiaus įtaka vertinimo patikimumui.....</b>	<b>62</b>

**SANTRUMPOS**

ABTĮ – Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas

AVMI – apskrities valstybinė mokesčių inspekcija

ETT – Europos Teisingumo Teismas

EŽTT – Europos Žmogaus Teisių Teismas

MGK, Komisija – Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės

LVAT – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas

MAĮ – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas

VAĮ - Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas

VAAT – Vilniaus apygardos administracinis teismas

VMI prie FM – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

## IVADAS

Mokesčių mokėtojų mokami mokesčiai yra valstybės finansų sistemos esminė dalis ir materialinis pagrindas. Be to, mokesčiais, kaip fiskaliniu instrumentu, taip pat gali būti reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinami ūkinės plėtros prioritetai, pritraukiamas kapitalas investicijoms, arba priešingai – stabdomos nepageidautinos socialinės-ekonominės raidos tendencijos.

Tam, jog būtų pasiekti minėti tikslai, o mokesčiai būtų tinkamai mokami ir surenkami, nepakanka mokesčius, kaip prievolę, vien nustatyti – būtina sureguliuoti jų mokėjimo tvarką, kuri apimtų mokesčių administravimo procedūras, mokesčių apskaičiavimo metodiką ir kt., t.y., teisinis mokesčių reguliavimas – tai ne tik jų nustatymas įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarkos įtvirtinimas. Vadinasi, mokesčių ir kituose įstatymuose nustatytų mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas ir teisių įgyvendinimas, yra neatsiejamas nacionalinės mokesčių sistemos elementas. Jis apima ne tik mokesčių administratoriaus atliekamus veiksmus, bet ir mokestinių teisinių santykių dalyvių teisių bei pareigų realizavimą.

Siekiant užtikrinti biudžeto pajamų surinkimą iš mokesčių, būtinas aiškus ir tikslus mokesčių administravimo reglamentavimas, nepaliekant galimybės nesąžiningiems mokesčių mokėtojams piktnaudžiauti įstatymų spragomis, o mokesčių administratoriams viršyti suteiktus įgaliojimus ir piktnaudžiauti savo teisėmis. Tačiau atvejai, kai mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių interesai mokesčių administravimo srityje susikerta, yra neišvengiami. Mokestiniai ginčai – tai viena iš administracinių ginčų rūšių, kylančių tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų, kuriems Lietuvoje įstatymais numatyta privaloma šių ginčų nagrinėjimo ikiteisminė procedūra, kuria mokesčių mokėtojui yra privalu pasinaudoti prieš ginant savo teises teisme.

### **Tyrimo aktualumas**

Pasirinktos mokestinio ginčo kaip teisinio proceso temos aktualumą lėmė mokslinių, teorinių pagrindų trūkumas, įstatymų, reglamentuojančių mokestinių ginčų sąvokos ir nagrinėjimo procesą, nuostatų neaiškumų nustatymas bei pasiūlymų, kaip juos šalinti, pateikimas, taip pat sprendimų pateikimo poreikis praktinėms problemoms, su kuriomis susiduria mokestinių ginčų dalyviai, spręsti.

Lietuva, kaip ir daugelis kitų šalių, susiduria su mokestinių ginčų proceso neefektyvumo problema: mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso tinkamas teisinis reguliavimas turi užtikrinti ne tik mokesčių mokėtojų teisių įgyvendinimą, bet ir efektyvų bei nuolatinį valstybės biudžeto pajamų surinkimą. Kadangi valstybės biudžeto pajamos tiesiogiai priklauso nuo pastovaus mokestinių pajamų srauto, ilgas mokestinių ginčų procesas gali tapti šių pajamų nesurinkimo laiku priežastimi, todėl ilgai užsitęsiančios mokestinių ginčų bylos yra aktuali ir opi šių dienų problema. Taigi tema taip pat yra

ypatingai aktuali ir praktiniu aspektu, nes mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas tam tikrais aspektais nuolat kito, pamažu formavosi šių ginčų praktika.

### **Tyrimo problema**

Dėl mokestinių teisinių santykių savitumo ir sudėtingumo mokestiniais ginčams, kaip savarankiškam ginčų porūšiui administraciniame procese, yra nustatyta specifinė nagrinėjimo procedūra – privalomas šių ginčų ikiteisminis nagrinėjimas. Tačiau ne visi ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus pagal savo prigimtį yra mokestiniai, ne visiems yra privalomas išankstinis šių ginčų nagrinėjimas ne teisme. Mokestinių ginčų sąvoka yra įtvirtinta Mokesčių administravimo bei Administracinių bylų teisenos įstatymuose, tačiau ji nuolat kito, buvo interpretuojama ne vienos institucijos. Todėl yra labai svarbu įtvirtinti aiškia mokestinių ginčų sąvoką įstatymuose, nes tik nuo jos aiškaus apibrėžimo priklausys, ar mokesčių mokėtojui, norinčiam apginti savo teises, bus privalu pasinaudoti ikiteisimine jo skundo nagrinėjimo tvarka.

Viena aktualiausių praktinių problemų, su kuria yra neišvengiamai susiduriama nagrinėjant mokestinius ginčus, yra jų trukmė. Kiekviena šalis yra suinteresuota mokestinius ginčus išspręsti kuo greičiau, tačiau, kaip yra pastebima mokslinių darbų autorių, vis dažniau pasitaiko atvejų, kuomet mokesčių mokėtojai piktnaudžiauja savo procesinėmis teisėmis inicijuodami mokestinius ginčus, kai dėl jų baigties jau yra suformuota aiški jų praktika ne mokesčių mokėtojo naudai, taip siekdami sustabdyti ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą. Taigi, žinant mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso trukmę, mokesčių surinkimo atžvilgiu ne mažiau svarbu yra užtikrinti operatyvų mokestinių ginčų bylų nagrinėjimo procesą.

Mokesčių mokėtojų elgseną tyrinėjantys mokslininkai pripažįsta, kad ginčai iš esmės yra požymis, parodantis, jog mokesčių administravimo sistema kažkuriuo požiūriu neatitiko mokesčių mokėtojo lūkesčių<sup>1</sup>, todėl labai svarbu užtikrinti mokesčių administratoriaus sprendimo, kuris dažnai ir lemia mokestinių ginčų kilimą, teisingumą, pagrįstumą bei aiškumą mokesčių mokėtojui. Mokesčių administratoriaus specialistai privalo sąžiningai vykdyti savo pareigas ir naudoti jiems suteiktus įgaliojimus, nes tik nuo jų veiksmų priklausys priimto sprendimo teisingumas ir galimas šio sprendimo apskundimas. Tačiau pastarųjų kelių metų praktika rodo, kad sprendimai, kuriais, išnagrinėjus mokestinių ginčų bylą, mokesčių administratoriui pavedama atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą, sudaro didelę dalį visų bylų baigties. Paprastai pagrindas priimti tokį sprendimą atsiranda, kai mokesčių administratorius nepilnai, nevisapusiškai ir neobjektyviai yra ištyręs bei nustatęs visas reikšmingas faktines aplinkybes ir (arba) kai yra padaryta esminių procesinių teisės

---

<sup>1</sup> Kirchler, E. The Economic Psychology of Tax Behaviour. - Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007, p. 15

normų pažeidimų, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras, o tai yra viena dažniausiai pasitaikančių priežasčių, lemiančių ilgesnį nei įprastai mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą.

**Tyrimo objektas:** mokestinio ginčo proceso teisinis reglamentavimas.

### **Tyrimo hipotezė**

Mokestinio ginčo proceso teisinis reglamentavimas sudaro prielaidas neefektyviam ir neoperatyviam mokestinių ginčų bylų nagrinėjimui.

**Tyrimo tikslas** – nustatyti galimus mokestinio ginčo proceso neefektyvumą lemiančius veiksnius, analizuojant įstatymu įtvirtintos mokestinių ginčų sąvokos neaiškumą, atliekant mokestinių ginčų proceso reglamentuojančios įstatyminės bazės analizę, apžvelgiant Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo suformuotą praktiką mokestinių ginčų srityje, detalizuojant mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, analizuojant problemas, su kuriomis susiduria mokestinių ginčų dalyviai bei pateikti pasiūlymus mokestinio ginčo proceso efektyvumui didinti.

### **Tyrimo uždaviniai:**

1. atlikti mokestinių ginčų sąvokos analizę kintant teisiniam reglamentavimui, nustatyti sąvokos probleminius aspektus;
2. apžvelgti mokesčių administravimo procedūras, kurios sudaro prielaidas mokestinio ginčo inicijavimui;
3. atskleisti ikiteisminio ir teismo ginčų nagrinėjimo procesų teisinio reglamentavimo ypatumus, nustatant teisinio reglamentavimo trūkumus;
4. nustatyti įrodymų pateikimo momento įtaką mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso nuoseklumui ir operatyvumui;
5. atlikti ekspertinį vertinimą bei, remiantis šio vertinimo rezultatais, patikrinti empiriškai išanalizuoto ir įvertinto mokestinio ginčo proceso teisinio reglamentavimo problematiką.

### **Tyrimo metodai**

Siekiant visapusiškai išanalizuoti tiriamą reiškinių naudotasi įvairiais teoriniais tyrimo metodais:

- lyginamuoju istoriniu – šis metodas buvo panaudotas analizuojant ir aiškinant mokestinių ginčų sąvoką kintant teisiniam jos reglamentavimui;
- lyginamuoju – šis metodas panaudotas siekiant nustatyti mokestinio ginčo proceso skirtumus lyginant Lietuvos Respublikos ir Europos Sąjungos valstybių narių kai kuriuos mokestinių ginčų proceso teisinio reglamentavimo aspektus;
- teisinių dokumentų analizės – šis tyrimo metodas naudotas atliekant teisinių dokumentų analizę, nagrinėjant Lietuvos Respublikos įstatymų nuostatas, teismų praktiką mokestinių ginčų klausimu;



- statistinių duomenų analizės – šis metodas naudotas analizuojant ikiteismine ir teismine tvarka mokestinių ginčus nagrinėjančių institucijų pastaraisiais metais priimtų sprendimų dinamiką;
- analitinis-kritinis – šio metodo pagalba buvo pažvelgta į mokestinių ginčų teisinio reglamentavimo trūkumus ir disfunkcionalumą, kaip į esmines mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso neoperatyvumo ir neefektyvumo priežastis;
- profesiniu-praktiniu – dalyvaujant VMI prie FM rengiamuose seminaruose mokestinių ginčų nagrinėjimo klausimais;
- ekspertinis vertinimas – šis metodas naudotas siekiant pagrįsti darbe keliamas hipotezes;
- Kendall konkordancijos koeficientų skaičiavimas ir vertinimas – šiuo metodu buvo vertinamas ekspertų nuomonių suderinamumas.

### **Tyrimo reikšmingumas ir naujumas**

Pastaruoju metu mokestinių ginčų proceso problemas nagrinėjo ne daug Lietuvos autorių. Mokestinių ginčų procesas Lietuvoje turi nemažai trūkumų tiek interpretuojant įstatyminę bazę, tiek praktiniu aspektu. Todėl šiuo darbu siekta atskleisti šių dienų mokestinio ginčo proceso teisinio reglamentavimo problemas bei pateikti pasiūlymus, kaip jas spręsti.

Ankstesniuose Medelienės<sup>2</sup>, Smalakienės<sup>3</sup>, Stravinskaitės<sup>4</sup> ir kitų autorių darbuose daugiausiai buvo akcentuojamos ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso teorinės bei praktinės problemos, šiuo darbu siekta išaiškinti ne tik ikiteisminio, bet ir teismo mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso teisinio reglamentavimo praktines problemas, keliamas klausimas dėl mokestinių ginčų bylose specializuotų teisėjų būtinumo Vilniaus apygardos administraciniame teisme, taip pat nagrinėjant atskirus mokestinių ginčų proceso teisinio reglamentavimo aspektus, sudarytos prielaidos tolesniems tyrimams vystyti.

Darbas skirtas nagrinėti praktinėms problemoms, su kuriomis susiduria mokestinių ginčų dalyviai nagrinėjant ginčus, kylančius dėl Valstybinės ir apskričių mokesčių inspekcijos priimtų sprendimų, nenagrinėjant praktinių problemų, kylančių mokestiniuose teisiniuose santykiuose dėl Lietuvos Respublikos muitinės priimtų sprendimų.

Siekiant visapusiškai ištirti mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso problematiką bei pagrįsti darbo išvadas, atliktas ekspertinis vertinimas veiksnių, lemiančių mokestinio ginčo nagrinėjimo

---

<sup>2</sup> Medelienė A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos (rankraštis): daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2005

<sup>3</sup> Smalakienė E. Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė (rankraštis): daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). – Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2002

<sup>4</sup> Stravinskaitė, R. Mokestiniai ginčai pagal naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją. Apskaitos ir mokesčių apžvalga Nr. 12, 2004

proceso efektyvumą / neefektyvumą bei priemonių, kurių būtų galima išvengti bereikalingų mokestinių ginčų, klausimais.

### **Darbo struktūra**

Darbą sudaro 3 dalys: pirmojoje dalyje apžvelgiami mokestinio ginčo sąvokos probleminiai aspektai, antrojoje nagrinėjamos prielaidos mokestiniam ginčui kilti, ikiteisminio ir teismo mokestinių ginčų proceso ypatumai bei nustatomi teisinio reglamentavimo trūkumai, trečiojoje aptariami atlikto tyrimo – ekspertinio vertinimo – metodika ir rezultatai.

## 1. MOKESTINIO GINČO SĄVOKOS PROBLEMINIAI ASPEKTAI

Lietuvos Respublikos mokesčių teisės sistemą sudaro mokesčių įstatymai ir šių įstatymų pagrindu priimti įstatymų lydimieji teisės aktai. Per pastarąjį dešimtmetį keturių svarbiausių mokesčių – pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno mokesčio, ir akcizų – įstatymų nuostatos pakeistos net 153 kartus, o pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, pagrindinius apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principus, mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo teises ir pareigas, mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, mokesčio bei su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo bei mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką nustatančio Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos pakeistos net 21 kartą.

Jau prieš kelis dešimtmečius pastebėta, kad atsižvelgiant į tai, jog mokesčių įstatymų nuostatos yra nuolat keičiamos, mokesčių įstatymai būna didelės apimties bei pilni dviprasmybių ir neaiškumų, daugelis nuostatų bei sąvokų yra tinkamai neapibrėžtos ir paliekamos teismams išaiškinti. Kaip teigė Hill<sup>5</sup>, mokesčių įstatymai buvo parengti taip neaiškiai, kad net tie, kurie senų senovėje buvo įgudę interpretuoti Senosios Graikijos orakulų kalbas, galėtų lengvai suklupti aiškindami šių įstatymų nuostatas.

Užsienio autoriai Mehrban<sup>6</sup>, Logue<sup>7</sup>, Carr, Griffith<sup>8</sup>, Evans, Tran-Nam<sup>9</sup>, Douglas<sup>10</sup>, Meyercord<sup>11</sup> savo darbuose taip pat yra pažymėję, kad sudėtingi mokesčių įstatymai, ne visiškai aiškios jų nuostatos yra vienas iš veiksnių, įtakojančių mokesčių mokėtojų netinkamą mokesčių įstatymų nuostatų laikymąsi, taip pat mokestinių ginčų kilimą. Taigi yra labai svarbu, kad mokesčių mokėtojas suprastų tiek teorinį, tiek praktinį mokesčių įstatymų ir poįstatyminių teisės aktų nuostatų taikymą, mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką, būtų tinkamai supažindintas su teismų praktika mokesčių teisės srityje, aiškiai žinotų, kaip gali tinkamai atlikti savo pareigas bei įgyvendinti teises.

Tarptautinis valiutos fondas taip pat yra pažymėjęs, kad klaidinga neaiškių mokesčių įstatymų nuostatų interpretacija yra viena iš pagrindinių priežasčių, lemiančių mokestinių ginčų kilimą, t.y.,

<sup>5</sup> Davis, R. The Effect of the Decision of the Full Court of the Federal Court in Cooling's Case // Revenue Law Journal, 1990, Vol. 1, Issue 2, p. 219

<sup>6</sup> Mehrban, M. Exit strategies for private equity portfolio companies: Tax disputes // Financier Worldwide Magazine, August Issue 2010. – Birmingham, United Kingdom

<sup>7</sup> Logue, K. D. Tax Law Uncertainty and the Role of Tax Insurance // Virginia Tax Review. University of Virginia School of Law, 2005, Vol. 25, No. 2, p. 339

<sup>8</sup> Carr, J., Griffith C. Measuring Transparency in State Tax Administration // State Tax Notes. Boston, United States: Boston University. Vol. 66 No. 10, December 3, 2013

<sup>9</sup> Evans, C., Tran-Nam, B. Managing Tax System Complexity: Building Bridges Through Pre-Filled Tax Returns // Australian Tax Forum. 2010, Vol. 25, Issue 2 p. 247

<sup>10</sup> Douglas, L. L. et al. Best and Worst of State Tax Administration: COST Scorecard on Appeals, Procedural Requirements // Study by the Council on State Taxation. – Washington, United States. 2013, p. 1

<sup>11</sup> Meyercord, L. Avoiding State Bankruptcy: Mediation as an Alternative to Resolving State Tax Disputes // Review of Litigation. 2010, Vol. 29 Issue 4, p. 926

jeigu mokesčių mokėtojai turėtų aiškų supratimą apie jų prievoles, būtų labiau suinteresuoti mokesčių įstatymų nuostatų laikytis tinkamai, taip sumažindami tikimybę kilti ginčams su mokesčių administratoriumi<sup>12</sup>. Kaip vieną iš efektyviausių būdų mokestiniais ginčams, kylantiems dėl neaiškių mokesčių įstatytų nuostatų, sumažinti Tarptautinis valiutos fondas yra nurodęs mokesčių administratoriaus išankstinį įsipareigojimą dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo.

Nors mokesčių administratoriaus išankstiniai sprendimai dėl mokesčių įstatymų taikymo (angl. *binding rulings*) jau seniai plačiai naudojami įvairiose valstybėse, Lietuvos mokesčių teisėje šis institutas buvo numatytas 2010 m. lapkričio 23 d. Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo įstatymu Nr. XI-1159<sup>13</sup>, tačiau įsigaliojo tik nuo 2012 m. sausio 1 d. Taigi išankstinių įsipareigojimų dėl mokesčių normų taikymo praktika Lietuvoje dar tik formuojasi ir pirmųjų šio instituto įgyvendinimo rezultatų kurį laiką dar reikės palaukti<sup>14</sup>, tačiau Tarptautinis valiutos fondas yra pažymėjęs, kad neužtenka vien tik įtvirtinti šį institutą mokesčių teisėje: rekomenduojama nuasmenintus mokesčių administratoriaus išankstinius sprendimus dėl mokesčių įstatymų taikymo skelbti viešai – taip būtų suteikiama mokesčių administratoriaus išankstiniam sprendimui skaidrumo, užtikrinami aukšti sprendimo techniniai standartai, išvengiama korupcijos ir favoritizmo.

Lietuvoje mokesčių ginčų teisinį procesą reglamentuoja Mokesčių administravimo įstatymas<sup>15</sup> (toliau – MAĮ) ir Administracinių bylų teisenos įstatymas<sup>16</sup> (toliau – ABTĮ), kuriuose yra įtvirtinta ir pati mokesčio ginčo sąvoka. Tačiau mokesčių ginčų teisinį procesą, mokesčių administravimo procedūras, reglamentuojančios MAĮ nuostatos buvo dažnai keičiamos, todėl, atsižvelgiant į šiuos pakeitimus, atsirado būtinybė keisti ir įstatymu įtvirtintą mokesčių ginčų sąvoką.

Dėl mokesčių teisinių santykių savitumo mokestiniais ginčams, kaip savarankiškam ginčų porūšiui administraciniame procese, yra nustatyta specifinė nagrinėjimo procedūra – privalomas šių ginčų ikiteisminis nagrinėjimas. Kaip teigia Strazdienė, *tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus gali kilti įvairaus pobūdžio nesutarimų, kai kurie pagal galiojančius įstatymus priskiriami prie mokesčių ginčų ir nagrinėjami specialiai tokiems ginčams nustatyta tvarka, o kiti – liekantys už šios ginčų kategorijos ribų – nagrinėjami bendra visiems administraciniams ginčams narinėti nustatyta tvarka.*<sup>17</sup> Todėl yra labai svarbus pačios mokesčio ginčo sąvokos apibrėžimas

<sup>12</sup> How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With? International Monetary Fund Legal Department. Tax Law Note prepared by Victor Thuronyi, Lead Counsel, together with Isabel Espejo, 2013, p. 6

<sup>13</sup> 2010 m. lapkričio 23 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 25, 87, 88, 135, 164 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 37<sup>1</sup> straipsniu įstatymas Nr. XI-1159

<sup>14</sup> Masaliovas, A. Išankstiniai mokesčių administratoriaus įsipareigojimai dėl teisės aktų taikymo: naujas mokesčių įstatymų aiškinimo būdas // Justitia. – Vilnius, 2012, Nr. 77

<sup>15</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112

<sup>16</sup> 1999 m. sausio 14 d. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas Nr. VIII-1029

<sup>17</sup> Strazdienė, A. Kai kurie probleminiai mokesčio ginčo sąvokos aspektai // Teisė. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2004, Nr. 51, p. 128

įstatymuose – tik teisingai identifikavus ginčą kaip mokestinį, yra apsprendžiamas mokesčių mokėtojo teisių gynimo pobūdis.

### 1.1. Mokestinio ginčo sąvokos kitimas įstatymuose

1990 m. balandžio 10 d. nutarimu Nr. 92 „Dėl valstybinių mokesčių inspekcijų“<sup>18</sup> Lietuvoje panaikinus Valstybės pajamų skyrių, vietoj jo įsteigus Valstybinę mokesčių inspekciją (Finansų ministerijos struktūroje), miestų bei rajonų valstybines mokesčių inspekcijas bei Lietuvos Respublikos Aukščiausiajai Tarybai priėmus 1990 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymą<sup>19</sup>, mokestiniai ginčai dar nebuvo išskiriami kaip atskira ginčų rūšis, nes minėto įstatymo 6 straipsnio nuostatose buvo tik bendrai minimi visi ginčai, kylantys dėl juridinių ir fizinių asmenų pretenzijų dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos darbuotojų veiksmų: *Juridinių ir fizinių asmenų pretenzijas dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos darbuotojų veiksmų sprendžia inspekcijos viršininkas arba jo pavaduotojas, o dėl pastarųjų pareigūnų veiksmų – Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Pareiškėjas, nesutinkantis su Lietuvos Respublikos finansų ministerijos sprendimu, turi teisę per 10 dienų, gavus sprendimą, kreiptis į teismą.*

1995 m. birželio 28 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas Nr. I-324 neteko galios, buvo priimtas Mokesčių administravimo įstatymas<sup>20</sup>, kurio X skyriuje buvo reglamentuojami mokestinių ginčų etapai bei pagrindiniai dalyviai, tačiau šis įstatymas mokestinių ginčų sąvokos taip pat dar neapibrėžė.

1999 m. sausio 14 d. priimtame Administracinių bylų teisenos įstatyme mokestinių ginčų sąvoka buvo įtvirtinta pirmą kartą. Šio įstatymo 2 str. 18 d. mokestiniai ginčai buvo apibrėžti kaip *ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio apskaičiavimo, sumokėjimo ar išieškojimo, mokesčių nepriemokų ar permokų, taip pat dėl sankcijų už mokesčio prievolių nevykdymą ar pažeidimus*. Remiantis tokiu apibrėžimu, mokestiniais ginčams buvo priskiriama tiek dėl mokesčio apskaičiavimo, sumokėjimo ar išieškojimo, tiek dėl mokesčių nepriemokų ar permokų kylantys ginčai, taip pat ginčai, kylantys dėl sankcijų už mokesčio prievolių nevykdymą ar pažeidimus skyrimo, – taigi mokestiniu ginču praktiškai laikytas kiekvienas ginčas, kylantis tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus.

---

<sup>18</sup> Lietuvos Respublikos Ministrų Tarybos 1990 m. balandžio 10 d. nutarimas Nr. 92 „Dėl valstybinių mokesčių inspekcijų“

<sup>19</sup> 1990 m. birželio 26 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas Nr. I-324

<sup>20</sup> 1995 m. birželio 28 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. I-974

2000 m. rugsėjo 19 d. Administracinių bylų teisenos įstatymo pakeitimo įstatyme<sup>21</sup> mokestinių ginčų sąvoka buvo susiaurinta: *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*. Remiantis šiuo apibrėžimu, mokestiniams ginčams nebebuvo priskiriami ginčai dėl mokesčio išieškojimo, taip pat dėl sankcijų už mokesčio prievolių nevykdymą ar pažeidimus.

2001 m. birželio 26 d. Administracinių bylų teisenos įstatymo 2 ir 26 straipsnių pakeitimo įstatyme<sup>22</sup> mokestinių ginčų sąvoka vėl buvo pakeista. Toks pats mokestinių ginčų sąvokos apibrėžimas pirmą kartą buvo pateiktas ir 2001 m. birželio 26 d. Mokesčių administravimo pakeitimo ir papildymo įstatyme<sup>23</sup>. Šiose įstatymų redakcijose mokestiniai ginčai buvo apibrėžiami kaip *ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) patikrinimo akto, mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo)*. Remiantis šiuo apibrėžimu, mokestiniais ginčiais laikyti tik tie ginčai, kurie kyla dėl mokesčio mokėtojo patikrinimo akto ir dėl mokesčio permokos gražinimo arba skirtumo įskaitymo. Pažymėtina, kad nuo 2001 m. rugsėjo 1 d. įsigaliojusioje Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje, buvo detaliau reglamentuotas 27 straipsnis, t.y., mokesčio mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) patikrinimo, patikrinimo rezultatų įforminimo ir patvirtinimo procedūros. Būtent nuo šios įstatymo redakcijos įsigaliojimo patikrinimo aktas buvo tvirtinamas mokesčio administratoriaus sprendimu ir mokesčio mokėtojui (mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui) buvo privalomas vykdyti. Tačiau reikia pažymėti, kad iki 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojusios naujo Mokesčių administravimo įstatymo<sup>24</sup> redakcijos, pati mokestinių ginčų sąvoka įstatyme nebuvo keičiama, t.y., mokesčių mokėtojas mokestinį ginčą galėjo kelti dėl patikrinimo akto, t.y., ginčai dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo liko už mokestinių ginčų sąvokos ribų.

2004 m. balandžio 13 d. priėmus naują Mokesčių administravimo įstatymą, mokestiniai ginčai buvo apibrėžti kaip *ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokesčiai, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)*. Taigi nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojusioje naujo Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje buvo

---

<sup>21</sup> 2000 m. rugsėjo 19 d. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo pakeitimo įstatymas Nr. VIII-1927

<sup>22</sup> 2001 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 2 ir 26 straipsnių pakeitimo įstatymas Nr. IX-402

<sup>23</sup> 2001 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX-394

<sup>24</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112

įtvirtinta, kad mokestinio ginčo sąvoka apima ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus būtent dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo. Tokia pati mokestinių ginčų sąvoka po 2007 m. birželio 7 d. Administracinių bylų teisenos įstatymo pakeitimo<sup>25</sup> buvo pateikiama ir Mokesčių administravimo įstatyme, ir Administracinių bylų teisenos įstatyme bei galioja iki šių dienų.

Taigi nuo mokestinio ginčo sąvokos atsiradimo Lietuvos įstatymuose pradžios 1999 m., sąvoka buvo keista 3 kartus, o laikotarpiu nuo 2004 m. balandžio 13 d. iki 2007 m. birželio 7 d. du Lietuvos Respublikos įstatymai, t.y., MAĮ ir ABTĮ, pateikė skirtingus mokestinio ginčo sąvokos apibrėžimus.

Šiuo metu galiojančios Mokesčių administravimo įstatymo<sup>26</sup> 145 str. 2 d. redakcijoje numatyta, kad nors ginčai dėl mokesčių mokėtojo skundų dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų bei (arba) delspinigių mokėjimo ir mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymo formaliai nelaikomi mokestiniais ginčais, tačiau jiems yra taikoma ta pati nagrinėjimo procedūra kaip ir mokestiniams ginčams.

Kadangi nuo mokestinių ginčų sąvokos apibrėžimo Lietuvos teisės aktuose priklauso, kokia ginčų nagrinėjimo procedūra bus taikoma: privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra ar Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta ginčų nagrinėjimo tvarka, taigi yra labai svarbu, kad MAĮ ir ABTĮ nuostatos, įtvirtinančios mokestinių ginčų sąvoką, būtų konkrečios ir aiškios, siekiant išvengti mokesčių mokėtojų teisių, ginant savo interesus, ribojimo, proceso vilkinimo ir skirtingo tų pačių sąvokų interpretavimo.

## **1.2. Mokestinio ginčo sąvokos ir ginčų priskyrimo mokestiniams problematika**

Lietuvoje mokestinių ginčų sąvokos painumo problematiką savo moksliniuose darbuose jau yra nagrinėjusios E. Smalakienė, A. Medelienė. 2001 m. moksliniame straipsnyje, susiejusi bendrąją ginčo reikšmę su mokesčių administravimo sąvoka bei atlikusi lingvistinę šio teisinio reiškinių analizę, Smalakienė mokestinio ginčo sąvoką apibrėžė taip: *mokestinis ginčas – tai ginčas tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus, atsirandantis susipriešinus ginčo šalių interesams mokesčių apskaičiavimo, mokėjimo, išieškojimo, atsakomybės už netinkamą mokesčio apskaičiavimą taikymo, mokesčių paskirstymo, informacijos teikimo mokesčių mokėtojams, sankcijų skyrimo ir taikymo už mokestinių prievolių nevykdymą ar pažeidimus klausimu*<sup>27</sup>. Taip pat ši autorė daktaro disertacijoje

<sup>25</sup> 2007 m. birželio 7 d. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 2, 3, 15, 18, 19, 20, 22, 33, 35, 40, 46 ir 88 straipsnių pakeitimo įstatymas Nr. X-1174

<sup>26</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112

<sup>27</sup> Smalakienė E. Ikiteisminio mokestinių ginčų proceso aktualijos // Jurisprudencija. – Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2001, Nr. 21(13). p. 83

MAI mokestinių ginčų sąvoką siūlė apibrėžti taip: *mokestinis ginčas – tai ginčas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, atsirandantis susipriešinus ginčo šalių interesams, mokesčių apskaičiavimo, mokėjimo, išieškojimo, nepriemokų ar permokų, atsakomybės už netinkamą mokesčio apskaičiavimą ir mokėjimą taikymo, mokesčių paskirstymo, informacijos teikimo mokesčių mokėtojams, srityse*<sup>28</sup>.

2005 m. A. Medelienė daktaro disertacijoje, aptardama pagrindines mokestinių ginčų nagrinėjimo teorines ir praktines problemas, mokestinį ginčą apibūdino kaip „reiškinį, susiformuojantį dar iki mokestinių ginčų proceso pradžios, o tiksliau – mokesčių mokėtojui nesutinkant su patikrinimo akte suformuotomis išvadomis ar nesutinkant su bet koku kitu mokesčių administratoriaus sprendimu, kuris galėtų būti mokestinio ginčo objektu“.<sup>29</sup>

Ši autorė yra pažymėjusi, kad *atribojant mokestinius ginčus nuo kitų panašių ginčų svarbų vaidmenį atlieka LVAT praktika, tačiau ji daugiau fragmentinė, t.y. tam tikro ginčo priskyrimo mokestinių ginčų kategorijai klausimą teismas sprendžia siedamas jį su konkrečia situacija, tačiau išsamaus ir apibendrinto išaiškinimo konkrečioje byloje dėl mokestinio ginčo sąvokos nėra pateikęs. Be to, mokestinio ginčo sąvoka, gaila, tiesiogiai priklausoma nuo įstatymo nuostatų, kurių kaita lemia tam tikrų ginčų tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo priskyrimo mokestiniams ginčams klausimą. Tokia situacija klostosi dėl to, kad įstatyminė mokestinio ginčo sąvoka lemia atitinkamos praktikos formavimąsi, tačiau didžiausias jos trūkumas yra tas, kad pačios sąvokos formavimas nėra paremtas teisės teorijos teiginiais. Taip nutinka, matyt, todėl, kad mokesčių teisės teorija šio klausimo nėra išanalizavusi.*<sup>30</sup>

Užsienio mokslinių darbų autorių mokestinių ginčų sąvoka yra apibrėžiama daugiausiai bendrąja prasme: J Maples teigia, kad mokestiniai ginčai – tai mokesčių mokėtojų ir vietos mokesčių administratoriaus nesutarimai dėl mokesčių administratoriaus priimto sprendimo mokesčio mokėtojo atžvilgiu, pastarajam paduodant rašytinį skundą<sup>31</sup>, Chirelstein ir Zelenak teigia, kad, mokestiniai ginčai – tai visi atvejai, kai mokesčių mokėtojas nesutinka su mokesčius administruojančios institucijos veiksmais ir sprendimais<sup>32</sup>. Taigi, priklausomai nuo šalyje galiojančios mokestinius ginčus reglamentuojančios įstatyminės bazės, mokestinių ginčų sąvoka gali būti suprantama ir interpretuojama skirtingai.

<sup>28</sup> Smalakienė E. Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė (rankraštis): daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). – Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2002. p. 22

<sup>29</sup> Medelienė A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos (rankraštis): daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2005. p. 14

<sup>30</sup> ten pat, p. 15

<sup>31</sup> J Maples, A. Resolving small tax disputes in New Zealand – is there a better way? // Journal of the Australasian Tax Teachers Association. - Kensington, Australia: The University of New South Wales, 2011, Vol.6 No.1. p. 112

<sup>32</sup> Chirelstein, M. A., Zelenak, L. A. Federal Income Taxation, 12th Edition (Concepts & Insights). – Saint Paul, Minnesota, United States: Foundation Press, 2011



Kaip jau minėta, mokestiniais ginčais pagal Lietuvoje galiojančius įstatymus laikomi 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). Analizuojant šį apibrėžimą, atrodo, neturėtų kilti problemų, identifikuojant, ar tam tikras ginčas yra mokestinis, ar ne. Tačiau reikia pripažinti ir sutikti su Medelienės nuomone, kad „nors iš pirmo žvilgsnio mokestinio ginčo sąvoka atrodo gana aiški, tačiau praktikoje gali tekti susidurti su įvairiais sunkumais“<sup>33</sup>.

Atsižvelgiant į tai, kad mokestiniams ginčams taikoma speciali ikiteisminė ginčo nagrinėjimo tvarka, kuri yra privaloma, o kiti ginčai, kylantys mokestiniuose teisiniuose santykiuose, gali būti nagrinėjami tiesiogiai teisme, esminis klausimas, nuo kurio priklauso, ar pareiškėjas privalo pasinaudoti ikiteisimine skundo nagrinėjimo tvarka, yra: ar kilęs ginčas yra mokestinis.

Praktikoje mokesčių mokėtojams kyla sunkumų, nustatant ar ginčas yra mokestinis, ar ne, t.y. pasirenkant instituciją, kuriai turi būti paduodamas skundas dėl mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų. Taip pat pasitaiko ir atvejų, kuomet pirmos instancijos teismas nepagrįstai atmeta pareiškėjo skundą dėl neteisingo jo identifikavimo kaip mokestinio ginčo<sup>34</sup>.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 146 straipsnio 1 dalį skundai dėl teritorinės Valstybinės mokesčių inspekcijos ir Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimų, kai kilę ginčai yra nepriskiriami mokestinių ginčų kategorijai, turėtų būti nagrinėjami ABTĮ įstatymo nustatyta tvarka pagal bendrąsias teisingumo taisykles – šiuos sprendimus ABTĮ 33 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka galima tiesiogiai skusti apygardos administraciniam teismui pagal atsakovo, priėmusio skundžiamą sprendimą, buveinę (ABTĮ 35 str.).

Atsižvelgiant į minėtas nuostatas ir įvertinus LVAT praktiką dėl ginčų, kylančių mokesčių administravimo teisinių santykių srityje, galima teigti, jog nustatant konkrečios administracinės bylos šioje srityje teritorinį teisingumą, turi būti vertinama ginčo esmė ir pobūdis. Svarbu yra nustatyti, ar ginčas yra mokestinis Mokesčių administravimo įstatymo prasme, ar ne, nes mokestiniams ginčams (MAĮ taikymo požiūriu) ir kitiems ginčams dėl mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų nagrinėti yra nustatyta skirtinga tvarka ir sąlygos.

Pažymėtina, kad didelę įtaką mokestinių ginčų sąvokos interpretavimui daro mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos, atskiruose procesiniuose sprendimuose tam tikrą ginčą tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo identifikodami kaip mokestinį.

---

<sup>33</sup> Medelienė A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos (rankraštis): daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2005. p. 42

<sup>34</sup> LVAT 2006 m. lapkričio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>10</sup>-577/2006

LVAT yra konstatavęs, kad mokestiniai ginčai kyla būtent dėl mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis. Ginčiuose su mokesčių inspekcija paprastai tokiais būna vietos mokesčių administratoriaus ar centrinio mokesčių administratoriaus sprendimai dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Pats patikrinimo aktas teisinių mokestinių pasekmių nesukelia, jeigu jis nėra patvirtintas sprendimu dėl patvirtinimo akto tvirtinimo<sup>35</sup>.

Mokestinių ginčų komisija yra pažymėjusi, kad praktiškai mokestiniais ginčiais, be tų, kurie kyla dėl mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojami ir nurodomi sumokėti mokesčiai ir su jais susijusios sumos, taip pat laikomi ginčai:

- dėl mokesčių administratoriaus pranešimo apie iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės įsigytos transporto priemonės PVM apskaičiavimo<sup>36</sup> (forma FR0656, kuri pildoma vadovaujantis Naują transporto priemonę iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės įsigijusio fizinio asmens dokumentų pateikimo ir pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo taisyklėmis<sup>37</sup>;
- dėl mokesčių administratoriaus mokėtojui pateiktos nekilnojamojo turto ar žemės mokesčio deklaracijos, kuriose jam apskaičiuotas ir nurodytas sumokėti nekilnojamojo turto ar žemės mokestis<sup>38</sup> (LVAT taip pat yra pripažinęs, kad ginčai, kylantys dėl mokesčio už žemę paskaičiavimo, priskirtini mokestiniams<sup>39</sup>);
- dėl nustatyta forma (FR0783<sup>40</sup>) priimtų sprendimų, išnagrinėjus mokesčių mokėtojų pateiktus prašymus dėl permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo).

LVAT yra pažymėjęs, kad mokestinių ginčų kategorijai taip pat priskirtini ir ginčai dėl mokesčių administratoriaus atsisakymo apskaičiuoti ir sumokėti palūkanas už ne laiku grąžintą mokesčio permoką. Mokesčių administratorius, per MAĮ nurodytą terminą negražinęs mokesčio permokos sumos, mokesčio mokėtojo naudai skaičiuoja palūkanas iki mokesčio permoka bus grąžinta – tai numato MAĮ 87 straipsnio 9 dalis. Palūkanų mokėjimas už laiku negražintą mokesčio permoką yra

<sup>35</sup> LVAT 2011 m. kovo 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1238/2011

<sup>36</sup> MGK 2012 m. spalio 8 d. sprendimas Nr. S-178 (7-125/2012)

<sup>37</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2013 m. spalio 3 d. įsakymas Nr. VA-60 Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 6 d. įsakymo Nr. VA-44 „Dėl Naują transporto priemonę iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės įsigijusio fizinio asmens dokumentų pateikimo ir pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo

<sup>38</sup> MGK 2012 m. balandžio 20 d. protokolinis sprendimas Nr. PP-77 (7-49/2012), MGK 2012 m. gegužės 21 d. sprendimas Nr. S-68 (7-49/2012)

<sup>39</sup> LVAT 2009 m. sausio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-108/2009

<sup>40</sup> FR0783 forma patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 7 d. įsakymu Nr. VA-186

neatsiejamas nuo mokesčio permokos ir yra sudėtinė MAĮ 38 straipsnyje numatyto mokesčio grąžinimo instituto dalis, todėl ginčas tiek dėl palūkanų už mokesčio permokos negrąžinimą laiku, tiek dėl šios mokesčio permokos grąžinimo, yra mokestinis ginčas, kuriam taikoma išankstinė neteisminė ginčo nagrinėjimo tvarka<sup>41</sup>.

Ginčai dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti mokesčių mokėtojo nuo baudų bei (arba) delspinigių mokėjimo ir mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymo nelaikomi mokestiniais ginčais, tačiau šie ginčai yra nagrinėjami mokestinių ginčų procedūros numatyta tvarka. Prie tokio pobūdžio ginčų yra priskiriami ir ginčai dėl „automatiniu“ būdu atlikto mokesčio mokėtojo turimos permokos (skirtumo) įskaitymo mokesčių nepriemokai padengti<sup>42</sup>.

Pažymėtina, kad atskirose bylose LVAT yra išaiškines ir atvejus, kuomet kilusiems ginčams ikiteisminė nagrinėjimo tvarka nėra taikoma:

- dėl mokesčių administratoriaus patikrinimo pažymos<sup>43</sup>;
- dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo nėra apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis<sup>44</sup>;
- dėl sprendimo, kuriuo mokesčių administratorius paveda pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją<sup>45</sup>;
- dėl mokesčių administratoriaus neveikimo negrąžinant mokesčio permokos<sup>46</sup>;
- dėl mokestinės nepriemokos neatidėjimo (neišdėstymo)<sup>47</sup>;
- dėl mokestinės nepriemokos išieškojimo<sup>48</sup>;
- dėl mokestinio tyrimo padarinių<sup>49</sup>;
- dėl mokesčių administratoriaus sprendimo areštuoti turta<sup>50</sup>;
- dėl sprendimo įrašyti į mokesčių mokėtojų registrą<sup>51</sup>;
- dėl rašymo apsirikimo (techninės) klaidos ištaisymo<sup>52</sup>;
- dėl mokesčio už aplinkos teršimą<sup>53</sup>.

<sup>41</sup> LVAT 2013 m. rugsėjo 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-1422/2013

<sup>42</sup> Stravinskaitė, R. Mokestinių ginčų nagrinėjimo praktika. 2014 m. gegužės 22 d. VšĮ „Vilniaus universiteto Tarptautinio verslo mokykla“ vykusio seminario medžiaga

<sup>43</sup> LVAT 2006 m. lapkričio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>11</sup>-611/2006

<sup>44</sup> LVAT 2010 m. gruodžio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-1319/2010

<sup>45</sup> LVAT 2009 m. kovo 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>822</sup>-156/2009

<sup>46</sup> LVAT 2007 m. kovo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>17</sup>-100/2007

<sup>47</sup> LVAT 2006 m. gegužės 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>16</sup>-175/2006

<sup>48</sup> LVAT 2008 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>39</sup>-281/2008

<sup>49</sup> LVAT 2008 m. rugpjūčio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>502</sup>-437/2008

<sup>50</sup> LVAT 2007 m. spalio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>39</sup>-558/2007

<sup>51</sup> LVAT 2010 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>442</sup>-242/2010

<sup>52</sup> LVAT 2010 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>146</sup>-94/2010

<sup>53</sup> LVAT 2008 m. sausio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>756</sup>-28/2007

Taigi, atsižvelgiant į tai, kas anksčiau išdėstyta, yra labai svarbu ne tik pateikti susistemintą administracinių bylų nagrinėjimo praktiką, kuri atspindėtų LVAT poziciją sprendžiant klausimus, susijusius su ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo institutą reglamentuojančių teisės normų taikymu, bet ir supažindinti mokesčių mokėtojus su vyraujančiomis praktikos šioje srityje tendencijomis, atkreipiant dėmesį į dažniausiai pasitaikančias teisės normų taikymo klaidas ir problemas.

Deja, esant mokestinių ginčų sąvokos neaiškumui, tiek mokestinius ginčus ikiteismine tvarka nagrinėjančios institucijos, tiek teismai yra priversti interpretuoti šią sąvoką. Kadangi pagal šiuo metu galiojančių MAĮ ir ABTĮ redakcijų mokestinių ginčų sąvoką apibrėžiančias nuostatas sprendimai, dėl kurių gali kilti mokestinis ginčas, apibrėžiami ne pagal formą (sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kitas panašaus pobūdžio sprendimas), o pagal turinį (kuriuo iš naujo apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis), todėl yra svarstyтина galimybė Mokesčių administravimo įstatymo komentaro MAĮ 2 str. 21 d. nuostatų išaiškinimą papildyti sprendimų sąrašu, kuriuos skųsdamas mokesčių mokėtojas privalo naudotis ikiteismine mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka, nes būtent centrinis mokesčių administratorius, vykdydamas MAĮ 25 str. 1 ir 2 d. nuostatose nurodytas funkcijas, privalo teikti apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus, siekiant ne tik suvienodinti Mokesčių administravimo įstatymo taikymo praktiką, bet ir padėti mokesčių mokėtojams geriau suprasti bei tinkamai įgyvendinti savo teises ir pareigas.

## 2. MOKESTINIO GINČO PROCESO TEISINIO REGLAMENTAVIMO YPATUMAI

Mokestinių ginčų proceso tinkamas teisinis reguliavimas turi užtikrinti ne tik mokesčių mokėtojų teisių įgyvendinimą, bet ir efektyvų bei nuolatinį valstybės biudžeto pajamų surinkimą. Daugelis šalių susiduria su mokestinių ginčų proceso neefektyvumo problema, t.y., ilgai užsitęsusių mokestinių ginčų bylos gali pasireikšti mokestinių pajamų nesurinkimu<sup>54</sup>. Kaip teigia Combs<sup>55</sup>, vietos valdžia priklauso nuo pastovaus mokestinių pajamų srauto, todėl ilgas mokestinių ginčų procesas gali tapti šių pajamų nesurinkimo laiku priežastimi, todėl valstybės turi būti suinteresuotos išspręsti mokestinius ginčus kaip galima greičiau<sup>56</sup>.

Tačiau vis dažniau pasitaiko atvejų, kuomet mokesčių mokėtojai piktnaudžiauja savo procesinėmis teisėmis inicijuodami mokestinius ginčus, kai dėl jų baigties jau yra suformuota aiški jų praktika ne mokesčių mokėtojo naudai. Aišku, kuomet įstatymų nuostatos keičiamos taip dažnai, yra neišvengiama, kad kai kurios mokestinių ginčų bylos turi būti išnagrinėtos Aukščiausiojo Teismo<sup>57</sup>. Tokių bylų baigtis ir suformuota teismų praktika dažnai formuoja tolesnę mokesčių mokėtojų elgseną, verslo vystymo ypatumus.

Kaip teigia Grocott, mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso aiškumas ir skaidrumas sumažina šio proceso, kaip ilgos ir brangios kovos, įvaizdį mokesčių mokėtojui<sup>58</sup>, todėl norint užtikrinti mokestinio ginčo kaip teisinio proceso efektyvumą, ne tik būtina detaliam reglamentuoti mokestinių ginčų nagrinėjimo teisinį procesą, bet ir sudaryti galimybes objektyviam ir nešališkam mokestinių ginčų bylų nagrinėjimui.

Kaip jau minėta anksčiau, tam, kad atsirastų priežastis kilti mokestiniam ginčui, egzistuoja šios pagrindinės sąlygos: pirma, mokesčių mokėtojui mokesčių administratoriaus sprendimu yra naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, atsisakoma grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) arba atsisakoma atleisti mokesčių mokėtoją nuo baudų bei (arba) delspinigių mokėjimo; antra, mokesčių mokėtojas su atitinkamu sprendimu nesutinka.

---

<sup>54</sup> How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With? International Monetary Fund Legal Department. Tax Law Note prepared by Victor Thuronyi, Lead Counsel, together with Isabel Espejo, p. 1

<sup>55</sup> Combs, S. Improvements in Tax Process, 2007

<sup>56</sup> Williamson, J. V. et al. Litigating Transfer Pricing Cases and Tax- Advantaged Transactions // Tax Strategies for Corporate Acquisitions, Dispositions, Spin-Offs, Joint Ventures, Financings, Reorganizations & Restructurings. Practicing Law Institute, 2008, p. 875

<sup>57</sup> Dalton, J. Tax disputes: The cases to look out for in 2013 // International Tax Review. 2013, Vol. 23 Issue 10, p. 21

<sup>58</sup> Grocott, J. Knowing when to be transparent in a tax dispute // International Tax Review. Jul/Aug2012, Vol. 23 Issue 6, p. 29

Kaip teigia Murphy<sup>59</sup>, norint užtikrinti mokestinio ginčo proceso efektyvumą, yra labai svarbu, kad mokesčių mokėtojas ne tik aiškiai suprastų sprendimu jam papildomai apskaičiuotų mokesčių pagrįstumą ir teisėtumą, bet ir būtų tinkamai susipažinęs su mokestinių ginčų nagrinėjimo procesu.

Mokesčių administratoriaus specialistai privalo sąžiningai vykdyti savo pareigas ir naudoti jiems suteiktus įgaliojimus, nes tik nuo jų veiksmų priklauso priimto sprendimo teisingumas ir galimas šio sprendimo apskundimas<sup>60</sup>. Todėl labai svarbu, kad priimtas mokesčių administratoriaus sprendimas būtų pagrįstas, aiškus bei teisingas.

Lietuvoje mokestiniai ginčai paprastai kyla dėl vietos mokesčių administratoriaus ar centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Vadinasi, būtent mokesčių administratoriaus specialisto surašytas patikrinimo aktas ir atitinkamo mokesčių administratoriaus viršininko arba jo tam įgalioto specialisto pasirašytas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo yra dažniausia mokestinio ginčo iniciavimo priežastis.

## **2.1. Mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste**

Mokestinis patikrinimas yra savarankiška mokesčių administravimo procedūra kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse (MAĮ 2 str. 22 d.). Vadovaudamiesi šių įstatymų nuostatomis bei vykdydami savo, kaip valstybės institucijų, pareigas, tiek vietinis, tiek centrinis mokesčių administratoriai privalo nustatyti, ar mokesčio mokėtojas teisingai vykdo savo pareigas, siekiant šio tikslo privalu tirti visas aplinkybes, susijusias su mokesčio mokėtojo veikla, ir atitinkamai rinkti įrodymus tiek patvirtinančius, tiek paneigiančius mokesčio mokėtojo veiksmų teisėtumą.

Nuo 2004 m. įsigaliojusiam MAĮ buvo tiksliau ir detaliau apibrėžtos mokestinio patikrinimo ribos, eiga, nustatytas patikrinimų periodiškumo apribojimas, išskirtos mokesčių administratoriaus patikrinimų rūšys, įtvirtintas mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimo institutas. Detali mokestinių patikrinimų atlikimo tvarka buvo reglamentuota MAĮ bei 2004 m. gegužės 5 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

---

<sup>59</sup> Murphy, K. Regulating More Effectively: The Relationship between Procedural Justice, Legitimacy, and Tax Non-Compliance // *Journal of Law and Society*. 2005, Volume 32, Issue 4, p. 563

<sup>60</sup> Tran-Nam, B., Walpole, M. Independent Tax Dispute Resolution and Social Justice in Australia // *UNSW Law Journal*. UNSW Law School, Australia. 2012, Vol. 35 No. 2, p. 473

viršininko įsakymu Nr. VA-87 patvirtintose Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklėse<sup>61</sup> (toliau – Mokestinių patikrinimų atlikimo taisyklės).

MAĮ 115 straipsnyje yra reglamentuotos mokestinio patikrinimo rūšys: kompleksinis patikrinimas, teminis patikrinimas ir operatyvus patikrinimas. Vadovaujantis MAĮ 128 straipsnio 1 dalies bei mokestinių patikrinimų atlikimo taisyklių 64 bei 65 punktų nuostatomis, kompleksinio ir teminio patikrinimų rezultatai įforminami patikrinimo aktu, o kitų mokesčių administratoriaus atliekamų patikrinimų rezultatai įforminami priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma, administracinių teisės pažeidimų protokolu ar kitu dokumentu, kurio formą ir užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius.

Pažymėtina, kad MAĮ 128-132 straipsnių nuostatos nėra taikomos operatyvaus patikrinimo rezultatų įforminimui, todėl toliau šiame darbe naudojama mokestinio patikrinimo sąvoka apims tik kompleksinį ir teminį patikrinimus.

Vadovaujantis šiuo metu galiojančia MAĮ 129 str. 2 ir 3 d. redakcija, su patikrinimo aktu pasirašytinai supažindinamas mokesčių mokėtojas (jo atstovas). Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas (jo atstovas) atsisako pasirašyti patikrinimo aktą arba mokesčių mokėtojas (jo atstovas) nerandamas ar neatvyksta pasirašyti patikrinimo akto, apie tai pažymima patikrinimo akte. Tačiau dabartinis reglamentavimas, nustatantis, kad mokesčių mokėtojas turi būti pasirašytinai supažindinamas su patikrinimo aktu, nebeatitinka dabartinės situacijos, kai didelė dalis mokesčių administratoriaus paslaugų yra perkeltos (perkeliamos) į elektroninę erdvę, nėra sudaroma sąlygų sparčiau elektroninėje erdvėje atlikti kontrolės procedūrų.

Siekiant optimizuoti mokesčių administravimo procedūras, 2014-04-22 Lietuvos Respublikos finansų ministerija ir Lietuvos Respublikos Vyriausybė pateikė Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 28, 41, 55, 61, 68, 87, 89, 101, 104(1), 104(2), 110, 111, 129, 131, 154 straipsnių pakeitimo, Įstatymo papildymo 55(1) straipsniu bei 56, 57, 58, 59, 60 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymo projektą<sup>62</sup> (toliau – MAĮ projektas), kuriame 129 str. pakeitimu siūloma atsisakyti reikalavimo pasirašytinai supažindinti mokesčių mokėtoją su patikrinimo aktu.

Centrinis mokesčių administratorius, vykdydamas Mokesčių mokėtojų elektroninio švietimo, konsultavimo ir informavimo sistemos sukūrimo projektą<sup>63</sup>, numatė galimybę elektroniniu būdu teikti

---

<sup>61</sup> 2004 m. gegužės 5 d. Valstybinė mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. VA-87 patvirtintos Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės

<sup>62</sup> 2014-04-22 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 28, 41, 55, 61, 68, 87, 89, 101, 104(1), 104(2), 110, 111, 129, 131, 154 straipsnių pakeitimo, Įstatymo papildymo 55(1) straipsniu bei 56, 57, 58, 59, 60 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymo projektas Nr. XIIP-1742

<sup>63</sup> Projektas Mokesčių mokėtojų elektroninio švietimo, konsultavimo ir informavimo paslaugų sistemos (ESKIS) sukūrimas finansuojamas Europos Sąjungos (ES), įgyvendinamas pagal Lietuvos 2007–2013 metų ES struktūrinės paramos panaudojimo strategiją ir Ekonomikos augimo veiksmų programos, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m.

mokėtojui dokumentus, susijusius su kontrolės procedūromis. Todėl kontrolės procedūrų dokumentų teikimą mokesčių mokėtojui perkeliant į elektroninę erdvę svarbu, kad visų kontrolės dokumentų įteikimo procesas būtų vienodas, kiek galima paprastesnis ir nereikalautų nei mokesčių mokėtojo, nei mokesčių administratoriaus papildomų išteklių. Pažymėtina, kad pagal MAĮ nėra reikalavimo pasirašytinai supažinti mokesčių mokėtoją su kitais mokesčių administratoriaus sprendimais ar jam įteikiamais dokumentais, todėl MAĮ projekte numatomas 129 str. pakeitimas vertinamas teigiamai.

Tais atvejais, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nenustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami patikrinimo pažyma, kurią pasirašo mokesčių administratoriaus viršininkas ar jo tam įgaliotas pareigūnas (MAĮ 130 str. 1 d.). Kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustato mokesčių įstatymų pažeidimų, patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo (MAĮ 131 str. 1 d.). Remiantis LVAT išaiškinimu, patikrinimo pažyma arba sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo – tai galutinis mokesčių administratoriaus aktas, kuriuo užbaigiama mokestinio patikrinimo procedūra<sup>64</sup>. LVAT taip pat yra pabrėžęs, jog mokesčių įstatymų pažeidimų nustatymas ar tokių pažeidimų nenustatymas yra vienintelis kriterijus, nulemiantis sprendimo dėl patikrinimo akto patvirtinimo formą<sup>65</sup>. Remiantis LVAT suformuota praktika, tik mokestinio patikrinimo rezultatai, patvirtinti sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma, turi teisinę galią (privalomumo požymį) bei sukelia mokesčių mokėtojui konkrečias teises pasekmes<sup>66</sup>.

Vadovaujantis MAĮ 132 str. 4 d. nuostatomis, sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti priimtas per 35 dienas nuo patikrinimo akto įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Sprendimas negali būti priimtas, jei nepasibaigė MAĮ 131 str. 1 d. nustatyti pastabų dėl patikrinimo akto pateikimo terminai, išskyrus 131 straipsnio 3 dalyje nurodytą atvejį, kai mokesčių mokėtojas raštu nurodo, kad nesinaudos savo teise pateikti pastabas dėl patikrinimo akto.

Vadovaujantis MAĮ 131 str. 1 d. nuostatomis, mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinat patikrinimo rezultatus, turi teisę per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto. Ši įstatymo nuostata mokesčių mokėtojui suteikia galimybę neprasiidėjus mokestiniam ginčui pamėginti spręsti iškilusius nesutarimus su mokesčių administratoriumi dar patikrinimo akto tvirtinimo metu, o

---

liepos 23 d. nutarimu Nr. 788 (Žin., 2008, Nr. 95-3721), „Informacinė visuomenė visiems“ prioriteto įgyvendinimo priemonę „Elektroninės valdžios paslaugos“, projekto Nr. VP2-3.1-IVPK-01-V-01-011.

<sup>64</sup> LVAT 2010 m. birželio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1111/2010

<sup>65</sup> LVAT 2009 m. kovo 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-384/2009

<sup>66</sup> LVAT 2013 m. gruodžio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>-438</sup>-2121/2013



mokesčių administratoriui – teisę dar kartą įvertinti patikrinimo metu surinktą informaciją ir įrodymus, patikrinimo aktu papildomai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų pagrįstumą. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas pateikia pastabų dėl patikrinimo akto, sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti priimtas per 30 dienų nuo tos dienos, kai mokesčių administratorius šias pastabas gauna (MAĮ 132 str. 4 d.).

Remiantis mokestinių patikrinimų atlikimo taisyklių 113 punktu, mokesčių mokėtojas turi teisę papildyti ar pakeisti pateiktas rašytines pastabas. Pasibaigus rašytinių pastabų pateikimo terminui, papildytos ar pakeistos rašytinės pastabos gali būti įvertinamos, jeigu mokesčio administratorius jas faktiškai gavo ne vėliau kaip likus 5 dienoms iki termino, per kurį turi būti priimtas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, pabaigos.

Vadovaujantis MAĮ 131 straipsnio 2 dalies nuostatomis, mokesčių mokėtojo prašymu pastabų dėl patikrinimo akto pateikimo terminą dėl svarbių priežasčių dar 30 dienų gali pratęsti atitinkamo mokesčių administratoriaus viršininkas arba jo tam įgaliotas pareigūnas. Aiškindamas ir taikydamas šią nuostatą, LVAT yra nurodęs, kad galimybė pratęsti minėtą terminą yra siejama su svarbių priežasčių buvimo faktu<sup>67</sup>. Svarbiomis termino pratęsimo ar praleidimo priežastimis yra pripažįstamos tokios aplinkybės, kurios asmeniui sudaro kliūtis laiku įgyvendinti savo valią atlikti tam tikrus veiksmus.

MAĮ 131 str. 3 d. yra numatyta, kad mokesčių mokėtojas savo atskiru rašytiniu pareiškimu arba pasirašydamas patikrinimo aktą gali nurodyti, kad nesinaudos savo teise pateikti pastabas dėl patikrinimo akto. Kitaip sakant, mokesčių mokėtojas, sutinkantis su patikrinimo akto rezultatais arba norėdamas greičiau su skundu ir visais įrodymais kreiptis į ikiteismine tvarka mokestinius ginčus nagrinėjančią instituciją, apie tai gali pažymėti patikrinimo akte arba informuoti mokesčių administratorių atskiru raštu. Tokiu atveju sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo gali būti priimtas nelaukiant, kol baigsis MAĮ 132 str. 4 d. nustatytas 30 dienų pastabų dėl patikrinimo akto pateikimo terminas. Pabrėžtina, kad toks pareiškimas yra neatšaukiamas ir po šio pareiškimo pateikimo mokesčių administratorius turi teisę nepriimti jokių papildomų mokesčių mokėtojo paaiškinimų, pastabų ar dokumentų ir į juos neatsižvelgti tvirtinant patikrinimo aktą.

MAĮ 152 str. 1 ir 2 d. nustato pareigą mokesčių administratoriui vieną sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo egzempliorių įteikti mokesčių mokėtojui. Vadovaujantis MAĮ 164 str. sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo mokesčių mokėtojui gali būti įteikiami tokiais būdais: tiesiogiai įteikiant; siunčiant registruotu laišku; telekomunikacijų galiniais įrenginiais; viešai paskelbiant. LVAT, sistemiškai aiškindamas Mokesčių administravimo įstatymo 152 ir 164 straipsnių nuostatas, padarė

---

<sup>67</sup> LVAT 2009 m. gruodžio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-1481/2009

išvada, kad mokesčių administratoriui yra suteikta diskrecija pasirinkti vieną iš leistinų būdų, kuriuo jis įteikia sprendimus mokesčių mokėtojui.<sup>68</sup>

Tačiau pažymėtina, kad mokesčių mokėtojo galimybė inicijuoti mokestinį ginčą yra ribojama įstatymų nustatytais terminais skundai pateikti, todėl šio asmens tinkamas informavimas apie priimtus sprendimus mokesčių administravimo klausimais yra svarbi prielaida įvertinti, ar šia teise (inicijuoti mokestinį ginčą) yra naudojama pagrįstai<sup>69</sup>.

Apibendrinant, su mokesčių apskaičiavimu susijusias pasekmes mokesčių mokėtojui sukelia tik mokestinis patikrinimas, jeigu jo rezultatai buvo patvirtintas atitinkamu mokesčių administratoriaus sprendimu, todėl mokestiniai ginčai dažniausiai kyla dėl sprendimų dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taigi mokestinį patikrinimą galima laikyti pirminiu mokesčių administratoriaus veiksmu, iš kurio rezultatų gali kilti mokestinis ginčas.

## **2.2. Mokestinio ginčo inicijavimas**

Lietuvoje, vadovaujantis MAĮ 154 str. 1 d. ir 155 str. 1 d. nuostatomis, mokestinis ginčas yra inicijuojamas paduodant skundą centriniam mokesčių administratoriui arba Mokestinių ginčų komisijai, priklausomai nuo to, koks sprendimas skundžiamas – ar vietinio mokesčių administratoriaus, ar centrinio.

Skundo pateikimo terminai ir reikalavimai skundo turiniui inicijuojant mokestinį ginčą yra reglamentuoti MAĮ 152 ir 153 straipsniuose. Vadovaujantis 152 str. 1 ir 2 d. nuostatomis, skundas centriniam mokesčių administratoriui turi būti paduodamas raštu ne vėliau kaip per 20 dienų po to, kai mokesčių mokėtojui buvo įteiktas vietos mokesčių administratoriaus sprendimas, kurį mokesčių mokėtojas skundžia, o skundas Mokestinių ginčų komisijai turi būti paduodamas raštu ne vėliau kaip per 20 dienų nuo centrinio mokesčių administratoriaus skundžiamo sprendimo įteikimo mokesčių mokėtojui arba per 20 dienų nuo termino sprendimui dėl mokestinio ginčo priimti pasibaigimo dienos.

MAĮ 153 str. įtvirtinta, kad mokesčių mokėtojas privalo pateikti centriniam mokesčių administratoriui visus dokumentus ir įrodymus, kuriais grindžia savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu ir savo reikalavimą. Svarbu pažymėti, kad pagal MAĮ 153 str. 3 d. nuostatas, nurodytų dokumentų ir įrodymų nepateikęs mokesčių mokėtojas praranda teisę jais remtis tolesnio ginčo nagrinėjimo ikiteisminėje mokestinį ginčą nagrinėjančioje institucijoje metu, išskyrus atvejus, kai apie negalimumą juos pateikti (nurodant svarbias to priežastis) buvo nurodyta pateiktame

---

<sup>68</sup> LVAT 2010 m. vasario 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-299/2010

<sup>69</sup> LVAT 2013 m. sausio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-91/2013

mokesčių mokėtojo skunde ar mokesčių administratorius, neturėdamas pagrindo, atsisakė priimti mokesčių mokėtojo pateiktus dokumentus ir įrodymus.

Vadovaujantis MAĮ 152 str. 3 d. nuostatomis, mokesčių mokėtojui, praleidusiam skundo padavimo terminą dėl prižasčių, kurias ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija pripažįsta svarbiomis, šis terminas minėtos institucijos sprendimu gali būti atnaujintas. Kartu su prašymu atnaujinti skundo padavimo terminą turi būti paduodamas ir skundas, kurio padavimo terminas yra praleistas. Minėtas prašymas turi būti išnagrinėtas per skundui, paduodamam dėl mokestinio ginčo, išnagrinėti nustatytą terminą.

LVAT, aiškindamas MAĮ 152 str. 3 d. nuostatas, yra pažymėjęs, kad galimybė atnaujinti skundo padavimo terminą siejama su tam tikromis sąlygomis. Visų pirma reikalingas pats skundas dėl mokesčių administratoriaus akto, o antra, būtina konstatuoti svarbias termino skundui paduoti praleidimo priežastis. Šių priežasčių sąrašas Mokesčių administravimo įstatyme nepateikiamas. Nėra ir „svarbios priežasties“ apibrėžimo, o tai reiškia, kad kiekvienu individualiu atveju, atsižvelgiant į surinktus įrodymus, turi būti sprendžiama dėl praleisto termino skundui paduoti atnaujinimo. Teismų praktikoje pripažįstama, kad priežastimis, kurių pagrindu gali būti atnaujintas praleistas terminas skundui paduoti, laikytinos tik tos aplinkybės, kurios objektyviai trukdė asmeniui tai padaryti, tai yra nepriklausė nuo jo valios. Subjektyvaus pobūdžio priežastys, kurios priklausė nuo paties pareiškėjo valios, nepripažįstamos pagrindu atnaujinti praleistą terminą. Pavyzdžiui, tokios priežastys kaip neapsisprendimas, patiklumas, neryžtingumas yra subjektyvaus pobūdžio ir negali būti pripažįstamos svarbiomis, sprendžiant praleisto termino atnaujinimo klausimą.<sup>70</sup>

Sprendžiant termino atnaujinimo klausimą, yra atsižvelgiama į svarbių aplinkybių atsiradimo momentą, jų egzistavimo trukmę, taip pat – ar po to, kai minėtos aplinkybės išnyko, asmuo kreipėsi į teismą per protingą laiko tarpą. Vertinama, ar asmuo buvo pakankamai atidus, sąžiningas, ar, priešingai, savo teises įgyvendino nerūpestingai, aplaidžiai. Šia prasme kiekvienam konkrečiam atvejui taikytini ne vidutiniai, o individualūs sąžiningo, atidaus bei rūpestingo elgesio standartai.<sup>71</sup>

Pažymėtina, kad prašymas dėl praleisto termino atnaujinimo turi būti logiškai ir faktiškai pagrįstas, t. y. prašyme atnaujinti praleistą skundo padavimo terminą mokesčių mokėtojas turi pateikti ne tik atitinkamus argumentus, bet ir įrodymus, patvirtinančius, kad terminas jo buvo praleistas dėl objektyvių priežasčių ir nepriklausė nuo asmens valios.<sup>72</sup>

LVAT savo praktikoje yra konstatavęs, kad Mokesčių administravimo įstatymas neriboja mokesčių mokėtojo teisės pakartotinai kreiptis į ikiteisminę mokestinių ginčų nagrinėjimo instituciją

---

<sup>70</sup> LVAT 2008 m. sausio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-113/2008

<sup>71</sup> LVAT 2010 m. rugpjūčio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-757/2010

<sup>72</sup> LVAT 2011 m. balandžio 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I<sup>647</sup>-121/2010

po to, kai buvo atsisakyta priimti mokesčių mokėtojo skundą dėl to, kad buvo praleistas skundo padavimo terminas ir mokesčių mokėtojas neprašė skundo padavimo termino atnaujinti.<sup>73</sup>

Analogiškos pozicijos LVAT praktikoje laikomasi ir tais atvejais, kai sprendžiamas skundo priėmimo Mokestinių ginčų komisijoje klausimas. LVAT yra pažymėjęs, kad Mokesčių administravimo įstatymas neriboja mokesčių mokėtojo teisės pakartotinai kreiptis į ikiteisminę mokestinių ginčų nagrinėjimo instituciją po to, kai buvo atsisakyta priimti mokesčių mokėtojo skundą dėl to, kad buvo praleistas skundo padavimo terminas ir mokesčių mokėtojas neprašė skundo padavimo termino atnaujinti. Todėl sprendimas, kuriuo nuspręsta pareiškėjo skundą laikyti nepaduotu ir jį grąžinti pareiškėjui, nekliudo pareiškėjui paduoti prašymą dėl skundo padavimo termino atnaujinimo.<sup>74</sup>

Vadovaujantis MAĮ 152 str. 4 d. nuostatomis, centriniam mokesčių administratoriui ar Mokestinių ginčų komisijai priėmus sprendimą atnaujinti praleistą terminą skundui paduoti, skundo dėl mokestinio ginčo išnagrinėjimo terminas skaičiuojamas nuo sprendimo dėl termino atnaujinimo priėmimo dienos.

MAĮ 152 str. 5 d. nustatyta, kad, jeigu skundo padavimo terminas yra praleistas ir mokesčių mokėtojas skundo padavimo termino neprašo atnaujinti, taip pat kai šio straipsnio nustatyta tvarka toks prašymas yra nepatenkinamas, skundas laikomas nepaduotu ir grąžinamas jį padavusiam mokesčių mokėtojui. Jeigu skundas laikomas nepaduotu ir grąžinamas jį padavusiam mokesčių mokėtojui dėl to, kad prašymas atnaujinti praleistą skundo padavimo terminą yra nepatenkinamas, tai ikiteisminės mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos sprendimas, kuriuo nepatenkinamas prašymas atnaujinti skundo padavimo terminą, gali būti apskūstas Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka.

Svarbu pažymėti, kad, remiantis šiuo metu galiojančiomis MAĮ 110 str. 1 d. nuostatomis, skundo, kilus mokestiniam ginčui, padavimas stabdo ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą, taip pat mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymą minėtosioms sumoms padengti (išskyrus atvejus, kai įskaitoma mokesčių mokėtojo prašymu), tačiau nėra kliūtis taikyti bet kokią mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonę, nustatytą MAĮ 95 straipsnyje ar pagrindas ją naikinti.

Šiuo metu Seimui pateiktame svarstyti Mokesčių administravimo įstatymo projekte numatyta, kad, kilus mokestiniam ginčui, skundo padavimas teismui stabdytų ne 100 proc., o 90 proc. ginčijamo mokesčio sumos išieškojimą, taip pat numatyta, kad tuo atveju, kai pasibaigus ginčui paaiškėja, kad mokesčių administratorius nepagrįstai išieškojo dalį ginčytinos sumos, mokesčių mokėtojo naudai

<sup>73</sup> LVAT 2009 m. rugsėjo 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1086/2009

<sup>74</sup> LVAT 2010 m. balandžio 30 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-903/2010

skaičiuojamos palūkanos už laikotarpį nuo išieškojimo dienos iki sprendimo dėl mokesčių mokėtojo skundo įsiteisėjimo dienos, taip apribojant nepagrįstų mokesčių ginčų nagrinėjimo teismuose inicijavimą, taip pat nustatant kompensavimo už nepagrįstai išieškotas sumas mechanizmą. Šio projekto aiškinamajame rašte nurodyta, kad naujai siūlomas reglamentavimas skirtas sumažinti nepagrįstus teisminius ginčus: nors VMI vidutiniškai 80 proc. jų laimi, tačiau išieškojimo procentas gana mažas (apie 30 proc.).

Tačiau šis numatomas MAĮ 110 str. nuostatų pakeitimas kritikuotinas: pirma, abejotinas šios nuostatos pakeitimu įtvirtintino reglamentavimo pagrįstumas, proporcingumas, o kartu ir efektyvumas; antra, nurodytu teisiniu reguliavimu iš dalies būtų ribojama teismo teisė spręsti bylas ir taikyti teisminę gynybą; trečia, numatomu teisiniu reguliavimu gali būti pažeistos asmens teisės, tuo pačiu ir procesinės garantijos<sup>75</sup>, kylančios iš Konstitucijos 31 str. – taip vadinama nekaltumo prezumpcija; ketvirta, skundo padavimas inicijuojant mokesčių ginčą nėra priežastis panaikinti mokesčių mokėtojui taikytą bet kokią mokesčių prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonę, nustatytą MAĮ 95 straipsnyje, kurios tikslas ir yra užtikrinti, kad susidariusia mokesčių nepriemoką būtų galima išieškoti pasibaigus mokesčiam ginčui, penkta, mokesčių ginčų procesas gali tapti neprieinamas finansinių problemų turintiems asmenims, o tai neužtikrintų tinkamo mokesčių sistemos funkcionavimo<sup>76</sup>.

Nemažai Sąjungos Europos šalių mokesčių administratorius neturi teisės išieškoti ginčijamų mokesčių sumų, kol mokesčių ginčų bylos narinėjamos ikiteismine tvarka ginčus nagrinėjančiose institucijose<sup>77</sup> arba teismineje šių bylų nagrinėjimo stadijoje<sup>78</sup>. Toks mokesčių ginčų procesas, kuriame skundo, kilus mokesčiam ginčui, padavimas stabdo ginčijamų mokesčių priverstinį išieškojimą, skatina mokesčių mokėtojus bylinėtis, tačiau reikia pažymėti, kad tokia sistema yra palanki mokesčių mokėtojams, kurie turi sunkią finansinę padėtį.

Pažymėtina, kad atskirose Europos Sąjungos šalyse vis dažniau pasitaiko atvejų, kuomet įstatymais yra įtvirtinama mokesčių mokėtojo pareiga sumokėti / mokesčių administratoriaus teisė išieškoti dalį ar visą ginčijamų mokesčių sumą, norint inicijuoti mokesčių ginčą, nors ir numatomos tam tikros aplinkybės, kurioms egzistuojant, mokesčių priverstinis išieškojimas yra sustabdomas<sup>79</sup>.

---

<sup>75</sup> 2005 m. lapkričio 10 d. Konstitucinio Teismo nutarimas byloje Nr. 01/04

<sup>76</sup> J Maples, A. Resolving small tax disputes in New Zealand – is there a better way? // Journal of the Australasian Tax Teachers Association. - Kensington, Australia: The University of New South Wales, 2011, Vol.6 No.1. p. 99

<sup>77</sup> Mokesčių administratorius neturi teisės išieškoti ginčijamų mokesčių sumų, kol mokesčių ginčų bylos narinėjamos ikiteismine tvarka ginčus nagrinėjančiose institucijose tokiose Europos Sąjungos valstybėse kaip Airija, Belgija, Graikija, Italija, Ispanija, Malta, Latvija, Lenkija, Slovakija, Vengrija. (Šaltinis: Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Forum on Tax Administration. 2013, p. 324-325)

<sup>78</sup> Mokesčių administratorius neturi teisės išieškoti ginčijamų mokesčių sumų, kol mokesčių ginčų bylos narinėjamos teisme tokiose Europos Sąjungos valstybėse kaip Italija, Ispanija, Kipras, Latvija, Lenkija, Malta, Slovakija. (Šaltinis: ten pat)

<sup>79</sup> Mokesčių administratorius turi teisę išieškoti dalį ar visą ginčijamų mokesčių sumą, kol mokesčių ginčų bylos narinėjamos ikiteismine tvarka ginčus nagrinėjančiose institucijose tokiose Europos Sąjungos valstybėse kaip Austrija,

Nors ši taisyklė galėtų būti priimtina ir Lietuvos mokestinių ginčų proceso teisiniame reglamentavime, tačiau tokiu atveju dėmesys turėtų būti kreipiamas į tai, kad ne visų mokesčių mokėtojų finansinė padėtis yra vienoda ir toks proceso teisinis reglamentavimas neturėtų užkirsti kelio mokesčių mokėtojo teisių gynimui – turėtų būti numatyta galimybė mokesčių mokėtojui pateikti prašymą teismui dėl ginčijamų mokesčių išieškojimo sustabdymo.

Apibendrinant, pagal šiuo metu Lietuvoje galiojančius įstatymus, mokestinis ginčas inicijuojamas paduodant skundą privaloma ikiteismine tvarka mokestinius ginčus nagrinėjančiai institucijai – centriniam mokesčių administratoriui arba Mokestinių ginčų komisijai. Kartu su skundu mokesčių mokėtojas privalo pateikti ir dokumentus, kuriais grindžia nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu – to nepadaręs mokesčių mokėtojas praranda galimybę jais remtis tolesnio mokestinio ginčo ikiteisminio proceso metu, t.y., dabartinis teisinis mokestinio ginčo proceso reglamentavimas užkerta kelią mokesčių mokėtojui teikti naujus įrodymus Mokestinių ginčų komisijai, kai yra skundžiamas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas mokestiniame ginče. Tačiau Lietuvoje, kitaip negu daugelyje kitų Europos Sąjungos valstybių, mokesčių mokėtojui inicijavus mokestinį ginčą, mokesčių administratorius neturi teisės imtis ginčijamų mokesčių ar jų dalies išieškojimo veiksmų nei ikiteisminio, nei teismo mokestinių ginčų nagrinėjimo etape – toks mokestinio ginčo proceso reglamentavimas nors ir skatina mokesčių mokėtojus bylinėtis, tačiau yra priemonė, užtikrinanti mokesčių mokėtojų galimybę mokestinį ginčą išspręsti be papildomų išlaidų.

### **2.3. Ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas**

Kitaip nei dauguma kitų, administraciniai ginčai prieš patekdami į teismą dažnai nagrinėjami neteismine, arba ikiteismine, tvarka – viešojo administravimo institucijose arba nepriklausomose ginčų nagrinėjimo komisijose. *Ši tvarka yra dvejopa: ginčą gali nagrinėti tas pats viešojo administravimo subjektas, kuris priėmė atitinkamą aktą, atliko veiksmus ar neveikimą, arba aukštesnis subjektas (vadinamoji vidaus kontrolė), arba institucijos, esančios už viešojo administravimo sistemos ribų, pavyzdžiui, administracinių ginčų komisijos (vadinamoji išorės kontrolė)*<sup>80</sup>. To reikia, kad asmuo

---

Bulgarija, Čekija, Danija, Estija, Jungtinė Karalystė, Kipras, Liuksemburgas, Nyderlandai, Portugalija, Prancūzija, Rumunija (nebent mokesčių mokėtojas paprašo sustabdyti ginčijamų mokesčių išieškojimą ir sumoka 20 proc. ginčijamos sumos), Slovėnija, Suomija, Švedija, Vokietija; kol mokestinių ginčų bylos narinėjamos teismuose: Airija, Austrija, Belgija, Bulgarija, Čekija, Danija, Estija, Graikija (reikalaujama sumokėti 10 proc. ginčijamos mokestinės nepriemokos sumos), Jungtinė Karalystė, Liuksemburgas, Nyderlandai, Portugalija, Prancūzija, Rumunija (nebent mokesčių mokėtojas paprašo sustabdyti ginčijamų mokesčių išieškojimą ir sumoka 20 proc. ginčijamos sumos), Slovėnija, Suomija, Švedija, Vengrija (teismo sprendimu išieškojimas gali būti sustabdomas), Vokietija. (Šaltinis: ten pat)

<sup>80</sup> Valančius V., Norkus R. Administracinio proceso Lietuvoje reformos prielaidos ir perspektyvos // Justitia, 2005, Nr. 3, p. 6.

turėtų galimybę nepatirdamas teismo bylinėjimosi sunkumų įgyvendinti teisę į veiksmingą, ekonomišką ir operatyvią savo pažeistų teisių gynybą.

Ikiteisminis ginčų nagrinėjimas skatinamas ir tarptautiniu lygmeniu: Europos Tarybos Ministrų Komiteto 2001 m. rugsėjo 5 d. rekomendacijoje Nr. Rec (2001) 9 dėl alternatyvių ginčų tarp viešojo administravimo institucijų ir privačių asmenų sprendimo priemonių pripažįstama, kad teisminių procedūrų pasirinkimas ne visada yra tinkamiausias būdas išspręsti administracinį ginčą, taip pat yra nurodomi neteismo administracinių ginčų nagrinėjimo mechanizmo privalumai: paprastesnė ir lankstesnė procedūra, galimybė ginčą išspręsti greičiau ir pigiau, platesnė diskrecija ir kt.<sup>81</sup>

Lietuvoje, kaip ir daugelyje Europos Sąjungos valstybių<sup>82</sup>, dėl specifinių mokestinių ginčų nagrinėjimo procesui reikalingų tam tikros srities žinių, taip pat dėl prigimtinio mokesčių įstatymų sudėtingumo, t.y., šių ginčų dalyko sudėtingumo, šiems ginčams privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo tvarka įtvirtinta įstatymu. Mokestinių ginčų privaloma ikiteisminio nagrinėjimo procedūra yra reglamentuota ABTĮ 26 str. 3 d. nuostatose, kuri numato, kad mokestinių ginčų būtiną išankstinį nagrinėjimą ne teismo tvarka nustato mokesčių įstatymai. Būtent MAĮ 145 str. 1 d. įtvirtinta, kad mokestiniams ginčams šiame įstatyme nustatoma ir reglamentuojama privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra. Vadovaujantis MAĮ 147 str. nuostatomis, mokestinius ginčus ikiteisimine tvarka nagrinėja dvi institucijos: centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija. Pažymėtina, kad MAĮ 145 str. 1 d. nuostata neriboja mokesčių mokėtojo teisės po atitinkamo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokestinio ginčo tiesiogiai kreiptis į teismą.

### **2.3.1. Mokestinių ginčų nagrinėjimas centriniam mokesčių administratoriuje**

Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su vietos mokesčių administratoriaus sprendimu, kuriuo jam papildomai apskaičiuojami ir nurodomi sumokėti mokesčiai ir su jais susijusios sumos, per 20 dienų nuo minėto sprendimo jam įteikimo dienos, vadovaujantis MAĮ 150 str. nuostatomis, turi teisę jį skusti tik vienai institucijai – centriniam mokesčių administratoriui, nes būtent centrinis mokesčių

---

<sup>81</sup> European Commission for the Efficiency of Justice. Better Implementation of Mediation in the Member States of the Council of Europe. Concrete rules and provisions. Recommendation Rec(2001)9 on alternatives to litigation between administrative authorities and private parties (Adopted by the Committee of Ministers on 5 September 2001 at the 762nd meeting of the Ministers' Deputies). p. 38

<sup>82</sup> Privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra tai pat taikoma tokiose Europos Sąjungos valstybėse kaip Austrija, Belgija, Bulgarija, Danija, Graikija (tik tuo atveju, jei ginčijama suma viršija 300 000 EUR), Ispanija, Kipras (taikoma tik mokestiniams ginčams dėl tiesioginių mokesčių), Latvija, Liuksemburgas, Malta, Nyderlandai, Lenkija, Prancūzija, Rumunija, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Šveicarija, Vengrija, Vokietija. (Šaltinis: Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Forum on Tax Administration. 2013, p. 324-325)

administratorius privaloma ikiteismine tvarka nagrinėja mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir vietos mokesčių administratoriaus.

MAĮ 154 str. 1 ir 2 d. įtvirtinta, kad skundas dėl mokestinio ginčo centriniam mokesčių administratoriui paduodamas per vietos mokesčių administratorių, kurio sprendimas yra skundžiamas, o vietos mokesčių administratorius gautą mokesčių mokėtojo skundą ir jam nagrinėti reikiamą medžiagą per 3 darbo dienas privalo nusiųsti centriniam mokesčių administratoriui, kuris taip pat privalo patikrinti, ar mokesčių mokėtojo skundas atitinka MAĮ 153 str. 1 ir d. nurodytus reikalavimus. Skundas nagrinėjamas ir laikomas paduotu jo pateikimo dieną, taip pat pradedami skaičiuoti terminai skundo dėl mokestinio ginčo išnagrinėjimo.

Centriniame mokesčių administraciniame skundus dėl mokestinių ginčų nagrinėja Valstybinės mokesčių inspekcijos Teisės departamento Apeliacijų skyrius. Tačiau reikia pažymėti, kad vietos mokesčių administratoriai, kaip ir Teisės departamento Apeliacijų skyrius, yra pavaldūs ir atskaitingi centriniam mokesčių administratoriui – Valstybinei mokesčių inspekcijai, todėl mokestinių ginčų nagrinėjimas gali kelti abejonių dėl centrinio mokesčio administratoriaus objektyvumo ir nešališkumo nagrinėjant mokestinius ginčus.

Tačiau reikalavimas mokesčių administratoriui užtikrinti objektyvumo ir nešališkumo principus yra įtvirtintas Viešojo administravimo įstatymo 3 str. 2 p., todėl centrinis mokesčių administratorius turi besąlygiškai jais vadovautis. Tai yra akcentavęs ir LVAT, pažymėjęs, kad minėta Viešojo administravimo įstatymo nuostata suponuoja išvadą, jog mokesčių administratoriaus, kaip viešojo administravimo subjekto, sprendimai negali būti grindžiami prielaidomis ir spėjimais<sup>83</sup>. Taigi, nors ir centrinis mokesčių administratorius, nagrinėdamas mokestinių ginčų bylas, turi tam tikrą veiksmų laisvę priimant sprendimą dėl mokestinio ginčo, tačiau sprendimas turi būti priimamas visapusiškai ir objektyviai įvertinus visas bylos aplinkybes ir tinkamai laikantis teisės aktų nuostatų.

Vadovaujantis to paties MAĮ straipsnio 3 d. nuostatomis, centrinis mokesčių administratorius turi išnagrinėti mokestinį ginčą ir priimti sprendimą dėl skundo per 30 dienų nuo jo gavimo dienos. Šis terminas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu gali būti pratęstas iki 60 dienų, jeigu skundui nagrinėti reikia papildomo tyrimo. Apie tai turi būti raštu pranešta skundą padavusiam mokesčių mokėtojui.

Atsižvelgiant į šiuo metu galiojančios MAĮ redakcijos 154 str. 4 d. nuostatas, centrinis mokesčių administratorius, išnagrinėjęs mokesčių mokėtojo skundą, pagal savo kompetenciją gali priimti vieną iš šių sprendimų:

- 1) patvirtinti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;

---

<sup>83</sup> LVAT 2004 m. vasario 27 d. nutartis administraciniame byloje Nr. A-8-192-04, LVAT 2003 m. spalio 16 d. nutartis administraciniame byloje Nr. A-8-953/2003



- 2) panaikinti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 3) iš dalies patvirtinti arba iš dalies panaikinti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 4) pakeisti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 5) pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Pažymėtina, jog kurį laiką praktiškai buvo pastebima, kad pagal šiuo metu galiojančias MAĮ nuostatas centriniam mokesčių administratoriui, pavedus atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą, mokesčių mokėtojui lieka nepakankamai aiškiai reglamentuota teisinė situacija dėl pirmojo sprendimo, kuris buvo skundžiamas, galiojimo. Tačiau LVAT yra išaiškinęs, kad centriniam mokesčių administratoriui nusprendus pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą, netenka galios vietos mokesčių administratoriaus sprendimas dėl pareiškėjo mokestinio patikrinimo akto patvirtinimo.<sup>84</sup>

LVAT yra pažymėjęs, kad mokesčių administratoriaus sprendimas turi atitikti bendruosius individualaus administracinio akto reikalavimus, *inter alia* jame turi būti nurodyta mokesčių mokėtojo teisė apskusti priimtą sprendimą Mokestinių ginčų komisijai arba teismui ir tokio apskundimo terminai (MAĮ 154 str. 5 d.). LVAT taip pat yra nurodęs, kad Valstybinė mokesčių inspekcija bei teritorinės mokesčių inspekcijos yra viešojo administravimo institucijos<sup>85</sup>, todėl jų veiklą, be kitų teisės aktų, reglamentuoja ir Viešojo administravimo įstatymas<sup>86</sup> (toliau – VAĮ). Būtent VAĮ 8 str. nuostatos nustato bendruosius reikalavimus individualaus administracinio sprendimo turiniui: individualus administracinis sprendimas turi būti pagrįstas nustatytais faktais ir teisės aktų normomis; sprendime turi būti aiškiai suformuluotos nustatytos arba suteikiamos teisės ir pareigos ir nurodyta akto apskundimo tvarka.

Vadovaujantis LVAT praktika, MAĮ 154 str. 4 d. 5 p. numatytos centrinio mokesčių administratoriaus teisės pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą paskirtis – pašalinti aplinkybes, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokestinio ginčo. Paprastai pagrindas priimti tokį sprendimą atsiranda, kai vietos mokesčių administratorius nepilnai, nevisapusiškai ir neobjektyviai yra ištyręs bei nustatęs visas reikšmingas faktines aplinkybes ir (arba) kai yra padaryta esminių procesinių teisės normų pažeidimų, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras.<sup>87</sup> Sprendimas pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir

<sup>84</sup> LVAT 2010 m. lapkričio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1460/2010

<sup>85</sup> LVAT 2005 m. vasario 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>14</sup>-131/2005

<sup>86</sup> 1999 m. birželio 17 d. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas Nr. VIII-1234

<sup>87</sup> LVAT 2010 m. spalio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-1146/2010

priimti naują sprendimą gali būti priimtas ne tik tais atvejais, kai būtina surinkti papildomų duomenų, bet ir tais atvejais, kai būtina pašalinti mokesčių apskaičiavimą, mokėjimą ir mokesčių administravimą reguliuojančių teisės normų pažeidimus, kuomet tokių teisės normų pažeidimų pašalinimas negalimas be pavedimo atlikti pakartotinį patikrinimą<sup>88</sup>.

Šio sprendimo kontekste paminėta byla, kurioje pakartotinio patikrinimo metu pareiškėjui buvo apskaičiuotos didesnės mokėtino mokesčio ir su juo susijusios sumos: pasisakant dėl draudimo keisti į blogąją pusę principo LVAT yra pažymėjęs, kad jau yra suformuota LVAT jurisprudencija, kur nurodyta, kad *non reformatio in peius* (draudimo keisti į blogąją pusę) principas nėra įtvirtintas nei VAĮ, nei MAĮ, nei ABTĮ. Principas *non reformatio in peius* yra suprantamas kaip draudimas priimti sprendimą besiskundžiančiosios šalies nenaudai, išskyrus įstatyme nustatytas šio principo taikymo išimtis. *Non reformatio in peius* principas apskundimo procese yra vienas iš fundamentaliausių proceso principų. *Non reformatio in peius* principo pažeidimu gali būti laikomas tik toks atvejis, kai ginčą nagrinėjantis viešojo administravimo subjektas išnagrinėja klausimą iš esmės, pakeisdamas priimto sprendimo turinį. Ginčą nagrinėjantis subjektas nepažeidžia *non reformatio in peius* principo, kai visą bylą ar jos dalį perduoda nagrinėti naujam nagrinėjimui skundžiamą sprendimą priėmusiam subjektui. Besiskundžiančiam subjektui nenaudingo sprendimo priėmimu reikėtų pripažinti tokį ginčą nagrinėjančio subjekto sprendimą, kuris pablogina besiskundžiančiosios šalies materialinę teisinę padėtį, pavyzdžiui, apribojant pripažintą teisę arba nustatant papildomas pareigas, palyginus su apskūstu sprendimu, Sprendimo nenaudingumas turi būti objektyvus, t.y., turi pasikeisti materialinė teisinė besiskundžiančiojo asmens padėtis, sprendimo nenaudingumas turi būti realus, t.y., turi atsirasti dėl skundą išnagrinėjusios institucijos sprendimo, bet ne dėl galimų jo priėmimo pasekmių<sup>89</sup>.

Visa tai lemia, kas mokesčių administratorius turėjo teisinį pagrindą minėtoje administracinėje byloje, vadovaujantis MAĮ 154 str. 4 d. 5 p. nuostatomis, įpareigoti vietos mokesčių administratorių atlikti mokesčio mokėtojo pakartotinį patikrinimą bei, esant tam pagrindų, patvirtinti pakartotinio patikrinimo rezultatus, nepaisant net ir pasikeitusios mokesčio bazės, nuo kurios apskaičiuotas didesnis mokestis bei su juo susijusios sumos<sup>90</sup>. Taigi šiuo metu pagal suformuotą LVAT praktiką yra laikomasi nuomonės, kad centriniam mokesčių administratoriui, nepriėmusiam sprendimo iš esmės, t.y., pavedus vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą, nors ir tokio pakartotinio patikrinimo rezultatai pareiškėjui (mokesčių mokėtojui) sukelia sunkesnes pasekmes, t.y., mokesčių mokėtojui nurodoma sumokėti didesnę mokesčio ir su juo susijusios sumos, *non reformatio in peius* principas nėra pažeidžiamas. Šioje byloje taip pat svarbu paminėti, kad pareiškėjas pakartotinio

---

<sup>88</sup> LVAT 2013 m. sausio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-2805/2012

<sup>89</sup> LVAT 2012 m. balandžio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-1176/2012

<sup>90</sup> LVAT 2013 m. rugsėjo 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-1882/2013

patikrinimo metu nebuvo pateikę jokių naujas aplinkybes pagrindžiančių ir apmokestinamąją bazę lemiančių įrodymų, todėl galima teigti, jog šiuo atveju vietos mokesčių administratoriui nepilnai, nevisapusiškai ir neobjektyviai ištyrus bei nustatčius visas reikšmingas faktines aplinkybes pirminio patikrinimo metu, pakartotinio patikrinimo metu, remiantis tais pačiais dokumentais kaip ir pirmojo patikrinimo metu, už vietos mokesčių administratoriaus padarytas klaidas mokesčio bazės apskaičiavime materialiai liko atsakingas mokesčių mokėtojas, t.y., jam dėl pakartotinio patikrinimo metu nustatytos didesnės mokesčio bazės buvo apskaičiuota ir nurodyta sumokėti didesnę mokėtino mokesčio ir su juo susijusios sumos.

Skirtingai negu ABTĮ, Civilinio proceso kodekse<sup>91</sup> *non reformatio in peius* principas su tam tikromis išimtimis yra įtvirtintas 313 str. nuostatose, kurios numato, kad apeliacinės instancijos teismas dėl apelianto negali priimti blogesnio, negu yra skundžiamas, sprendimo ar nutarties, jeigu sprendimą skundžia tik viena iš šalių, tačiau skundžiamo sprendimo panaikinimas ir bylos perdavimas iš naujo nagrinėti pirmosios instancijos teismui, taip pat apeliacinio ar kasacinio skundo atmetimas ir žemesnės instancijos teismo sprendimo palikimas galioti, nelaikomas blogesnio sprendimo priėmimu.

Kaip teigia Ambrasaitė, „*non reformatio in peius* principo egzistavimas teisinėje literatūroje siejamas su poreikiu užtikrinti proceso šalies, abejojančios byloje priimto sprendimo teisėtumu ir pagrįstumu, saugumą paduodant apeliacinį skundą ir kartu realią galimybę pasinaudoti įstatymo suteikiama apeliacijos teise“<sup>92</sup>.

Svarbu pažymėti, kad institutas *non reformatio in peius* gali būti taikomas ne tik civiliniame procese, bet ir baudžiamajame bei administraciniame procesuose, taip pat šis institutas gali būti taikomas ir neteisimine tvarka nagrinėjamų ginčų procese. Tarptautinis valiutos fondas yra nurodęs, jog *non reformatio in peius* principas draudžia, kad mokesčio ginčo nagrinėjimo proceso metu pareiškėjo padėtis būtų pabloginta, palyginus su padėtimi, kuri buvo nustatyta skundžiamu sprendimu. Nors kai kuriose šalyse, tarp jų ir Ispanijoje, *non reformatio in peius* taisyklė laikoma svarbiu administracinės teisės principu, tačiau kitose, tokiose, kaip Jungtinės Amerikos Valstijos ar Vokietija, tokio principo nėra. Taigi *non reformatio in peius* principo pagrindimas yra aiškus – apsaugoti pareiškėją (mokesčių mokėtoją) nuo mokesčių administratoriaus veiksmų, keršijant mokesčių mokėtojui už sprendimo apskundimą<sup>93</sup>.

---

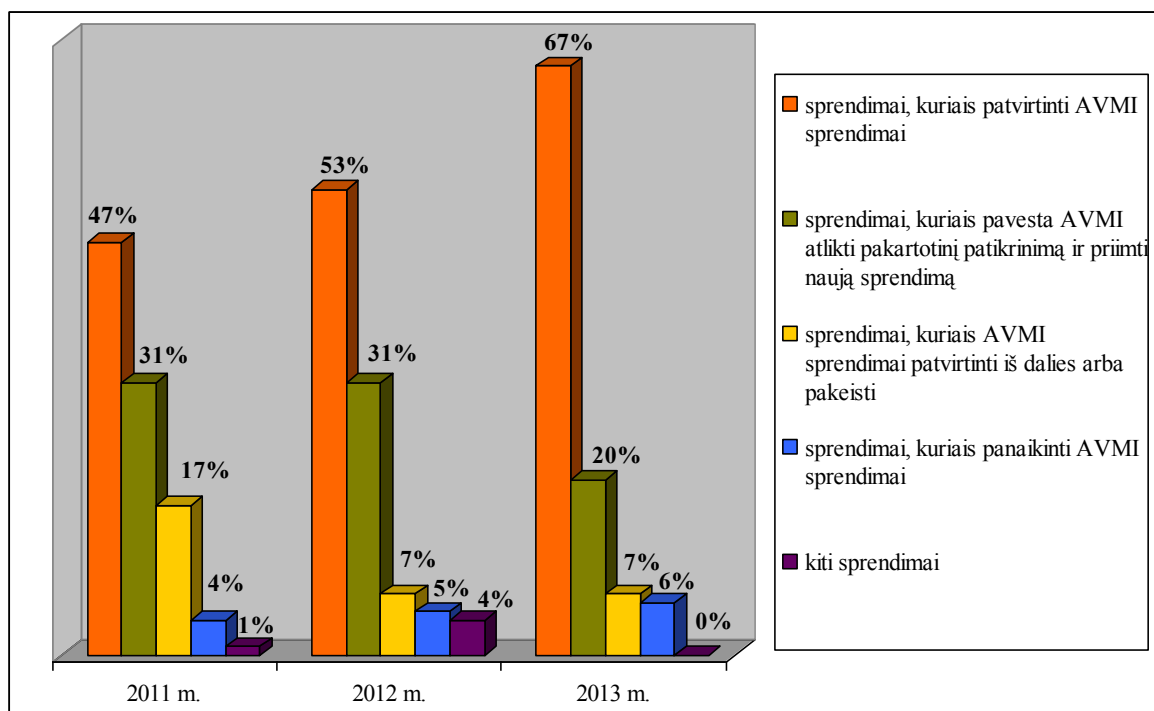
<sup>91</sup> 2002 m. vasario 28 d. Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymu Nr. IX-743 patvirtintas Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas

<sup>92</sup> Ambrasaitė, G. Apeliacija Lietuvos administraciniame procese: pagrindinės reformos kryptys // Jurisprudencija. Nr. 4(82), 2006, p. 18

<sup>93</sup> How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With? International Monetary Fund Legal Department. Tax Law Note prepared by Victor Thuronyi, Lead Counsel, together with Isabel Espejo, 2013, p. 20

Tačiau būtina pažymėti, kad šis principas, jeigu būtų įtvirtintas mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso reglamentavime, paskatintų mokesčių mokėtojus skusti mokesčių administratoriaus sprendimus – mokesčių mokėtojas žinotų, kad apskundus mokesčių administratoriaus sprendimą, jam sprendimu patvirtintos papildomai apskaičiuotos ir nurodytos sumokėti mokesčių ir su jais susijusios sumos, atlikus pakartotinį patikrinimą, negalės būti padidintos. Pažymėtina, kad svarstant *non reformatio in peius* principo įtvirtinimą mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso reglamentavime, būtina numatyti tam tikras išimtis bei apsvastyti, kokias galimas pasekmes šio principo įtvirtinimas turėtų tiek mokesčių mokėtojo, tiek mokesčių administratoriaus teisių įgyvendinimui, taip pat ikiteismine ir teismine tvarka mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų galimybėms priimti pagrįstą bei teisėtą sprendimą, todėl galimas *non reformatio in peius* principo įtvirtinimas mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso reglamentavime reikalauja detalesnio mokslinio ir praktinio tyrimo.

Remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktais duomenimis, sprendimai, išnagrinėjus mokestinius ginčus dėl mokesčių mokėtojų pateiktų skundų, kuriais patvirtinti AVMI sprendimai, t.y., mokesčių mokėtojams nepalankūs sprendimai, 2011 m. sudarė 47 %, 2012 m. – 53 %, 2013 m. – 67 % visų VMI prie FM priimtų sprendimų, o sprendimai, kuriais pavesta AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą – 2011-2012 m. sudarė 31 %, o 2013 m. – 20 % visų VMI prie FM priimtų sprendimų. (žr. 1 pav.)



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis VMI prie FM pateiktais duomenimis

**1 pav. Išnagrinėjus mokestinius ginčus 2011-2013 m. VMI prie FM priimti sprendimai dėl mokesčių mokėtojų pateiktų skundų**

Kaip rodo mokestinių ginčų praktika, didelę dalį VMI prie FM priimtų sprendimų, kuriais pavedama AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą, sudaro ginčijami sprendimai dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriais fiziniams asmenims nurodoma sumokėti papildomai apskaičiuotas mokėtinas mokesčių ir su jais susijusias sumas, kai nustatomi atvejai, kuomet pareiškėjo patirtos išlaidos tikrinamuoju laikotarpiu viršijo pajamas. Taip pat didelę dalį tokio pobūdžio VMI prie FM priimtų sprendimų lemia mokesčių mokėtojų kartu su skundu VMI prie FM pateikiami nauji įrodymai, kurie nebuvo pateikti vietos mokesčių administratoriui mokestinio patikrinimo ar sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo metu.

Tiriant ir atskleidžiant neteisėto praturtėjimo atvejus, pagrindinis įrodinėjimo dalykas yra fiktyvių (neteisėtų) lėšų šaltinių (paskolų, vekselių, dovanojimo dokumentų) paneigimas. Šie fiktyvumo požymių turintys įrodymai leidžia fiziniams asmenims išvengti atsakomybės už neteisėtą praturtėjimą, nes pagal šiuo metu galiojančias Civilinio kodekso<sup>94</sup> nuostatas pinigų skolinimo sutartims nėra privaloma notarinė forma ir atitinkamai nėra šių sandorių kontrolės mechanizmo. Pažymėtina, kad 2014 m. rugsėjo 18 d. priimtas Civilinio kodekso 1.74, 1.105 ir 6.871 straipsnių pakeitimo įstatymas<sup>95</sup>, turėtų palengvinti mokesčių administratoriaus įrodinėjimo našta paneigiant fiktyvių lėšų šaltinius, nes pagal nuo 2015 m. sausio 1 d. įsigaliosiančią Civilinio kodekso redakciją, griežtinami reikalavimai vekseliams bei paskolos sutartims, kurių vertė viršija tris tūkstančius eurų<sup>96</sup>. Tačiau reiktų atkreipti dėmesį į tai, kad praktikoje pastebima tendencija, jog fiktyvumo požymių turinčios paskolos sutartys ar paskolos rašteliai vis dažniau yra sudaromi mažesnėmis sumomis grynaisiais pinigais, į sandorio šalis įtraukiant vis didesnę „paskolos davėjų“ skaičių, todėl yra abejotina, ar nuo 2015 m. sausio 1 d. pakeistos Civilinio kodekso nuostatos žymiai palengvins mokesčių administratoriaus įrodinėjimo našta paneigiant fiktyvių lėšų šaltinius.

MAĮ 154 str. 5 d. įtvirtinta mokesčių mokėtojo teisė apskusti jam nepalankų priimtą centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą Mokestinių ginčų komisijai arba teismui, t.y., mokesčių mokėtoju išstatymo leidėjo yra suteikta galimybė trumpinti ikiteisminę mokestinio ginčo nagrinėjimo procedūrą kreipiantis su skundu dėl nepalankaus centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo mokestiniame ginče tiesiai į teismą, nors, kaip rodo praktika, dauguma mokesčių mokėtojų, po

---

<sup>94</sup> 2000 m. liepos 18 d. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas Nr. VIII-1864

<sup>95</sup> 2014 m. rugsėjo 18 d. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.74, 1.105 ir 6.871 straipsnių pakeitimo įstatymas Nr. XII-1091

<sup>96</sup> 2014 m. rugsėjo 18 d. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.74, 1.105 ir 6.871 straipsnių pakeitimo įstatymu numatyta papildyti 1.105 straipsnį 5 dalimi: „5. Vekselis, kurio suma didesnė kaip trys tūkstančiai eurų, turi būti notarinės formos, jeigu vekselio davėjas yra fizinis asmuo arba ūkio subjektas, tvarkantis apskaitą pagal supaprastintos apskaitos taisykles.“ bei Papildyti 6.871 straipsnį 4 dalimi: „4. Jeigu paskolos suma viršija tris tūkstančius eurų ir šis sandoris yra vykdomas grynaisiais pinigais, paskolos sutartis turi būti notarinės formos.“ Minėtas įstatymas įsigalioja 2015 m. sausio 1 d.

atitinkamo nepalankaus centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo skundą pateikia būtent Mokestinių ginčų komisijai.

### **2.3.2. Mokestinių ginčų nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje**

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės yra ikiteisminė mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija, kurios vienintelė funkcija – mokestinių ginčų nagrinėjimas, ji nevykdo jokių viešojo administravimo funkcijų<sup>97</sup>. Jos statusą apibrėžia Mokesčių administravimo įstatymas, o detalizuoja Vyriausybės patvirtinti Mokestinių ginčų komisijos nuostatai<sup>98</sup> ir komisijos pirmininko patvirtintas jos darbo reglamentas<sup>99</sup>.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės iš vienos pusės yra alternatyvi mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija, t.y. mokesčių mokėtojas, nusutinkantis su centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu dėl mokestinio ginčo, nuo 2004 m. gegužės 1 d. turi teisę pasirinkti, ar pateikti skundą dėl mokestinio ginčo Mokestinių ginčų komisijai, ar tiesiogiai teismui, iš kitos pusės – privaloma ir vienintelė ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija, t.y., Mokestinių ginčų komisija privaloma ikiteisimine tvarka nagrinėja mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojų ir centrinio mokesčių administratoriaus dėl pastarojo priimto sprendimo (išskyrus sprendimą dėl mokestinio ginčo).

Būtent MAĮ 151 str. nustatyta, kad Mokestinių ginčų komisija nagrinėja: mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus; mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų, priimtų išnagrinėjus mokesčių mokėtojų skundus dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimų; mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus, kai centrinis mokesčių administratorius per šio Įstatymo nustatytus terminus nepriėmė sprendimo dėl mokestinio ginčo. Mokestinių ginčų komisija taip pat nagrinėja ginčus, kurie formaliai nepriskiriami prie mokestinių ginčų, bet jiems pagal MAĮ 145 str. 2 d. taikoma mokestinių ginčų procedūra.

Vadovaujantis MAĮ 155 str. 1 ir 2 d. nuostatomis, skundas dėl mokestinio ginčo Mokestinių ginčų komisijai paduodamas per centrinį mokesčių administratorių, o centrinis mokesčių administratorius per 3 darbo dienas nuo skundo gavimo dienos parengia mokestinio ginčo bylą ir

---

<sup>97</sup> LVAT 2005 m. vasario 24 d. nutartis byloje Nr. TA-15-04-05

<sup>98</sup> 2004 m. rugsėjo 2 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1119 Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo

<sup>99</sup> 2004 m. lapkričio 25 d. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko įsakymas Nr. 1-14 Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės darbo reglamento patvirtinimo

perduoda ją Mokestinių ginčų komisijai. Mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius turi teisę Mokestinių ginčų komisijoje susipažinti su byloje esančia medžiaga.

Mokestinių ginčų komisija sprendimą dėl skundo dėl mokestinio ginčo priima per 60 dienų nuo skundo gavimo dienos. Mokesčių mokėtojo prašymu šis terminas Mokestinių ginčų komisijos sprendimu gali būti sutrumpinamas iki 30 dienų. Apie tai turi būti raštu pranešta skundą padavusiam mokesčių mokėtojui bei centriniam mokesčių administratoriui.

Sprendimai dėl mokestinio ginčo priimami Mokestinių ginčų komisijos narių balsų dauguma. Vadovaujantis MAĮ 155 str. 4 d. nuostatomis, Mokestinių ginčų komisija priima vieną iš šių sprendimų:

- 1) patvirtinti centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 2) panaikinti centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 3) iš dalies patvirtinti arba iš dalies panaikinti centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 4) pakeisti centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 5) perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Aiškinant ir taikant MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punktą, LVAT praktikoje laikomasi nuostatos, kad Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 5 punktą yra tinkamai pritaikomas tik tuomet, kai sprendimui (perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo) priimti egzistuoja teisinis pagrindas. Paprastai toks pagrindas atsiranda, kai yra nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti dėl padarytų esminių procesinių teisės normų pažeidimų, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras, arba nepilnai ištyrus visas reikšmingas bylai aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas ir kt. Taigi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 5 punkto nuostatų taikymas ir skundo perdavimas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas tik tais atvejais, kai būtina iš naujo atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokestinio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.)<sup>100</sup>.

Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje taip pat laikomasi nuostatos, kad tais atvejais, kai mokestinis ginčas kyla tiesiogiai tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus (Mokesčių administravimo įstatymo 151 str. 1 p.), Mokestinių ginčų komisija tai pat turi teisę,

---

<sup>100</sup> LVAT 2008 m. vasario 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-163/2008

remdamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 5 punktu, priimti sprendimą pavesti centriniam mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą<sup>101</sup>.

Mokestinių ginčų komisija taip pat turi teisę pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą tais atvejais, kai centrinis mokesčių administratorius per įstatymo nustatytus terminus nepriima nei vieno Mokesčių administravimo įstatymo 154 straipsnio 4 dalyje numatyto sprendimo, t. y. Mokestinių ginčų komisijoje nagrinėjama mokestinio ginčo kategorija, numatyta Mokesčių administravimo įstatymo 151 straipsnio 3 punkte (mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinis ginčas, kai centrinis mokesčių administratorius per įstatymo nustatytus terminus nepriėmė sprendimo dėl mokestinio ginčo)<sup>102</sup>.

Remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktais duomenimis, 2011 m. dėl VMI prie FM sprendimų mokestinių ginčų bylose mokesčių mokėtojai Mokestinių ginčų komisijai pateikė 189 skundus, 2012 m. – 151 (20 % mažiau nei 2011 m.), o 2013 m. – 161, t.y., 6 % daugiau nei 2012 m. Tokius Mokestinių ginčų komisijos gaunamų skundų skaičiaus svyravimus sąlygoja daugelis veiksnių: mokesčius reglamentuojančių teisės aktų stabilumas, juose išdėstytų nuostatų aiškumas, mokesčių administratorių darbo organizavimas bei kokybė, mokesčių mokėtojų skundus nagrinėjančių institucijų darbas, kai kurie ekonominiai ir socialiniai veiksniai<sup>103</sup>.

2011-2013 m. Mokestinių ginčų komisijoje daugiausia skundų gauta dėl pridėtinės vertės mokesčio bei pelno mokesčio apskaičiavimų, kai mokesčių administratorius nustato, kad dokumentuose nurodytos ūkinės operacijos neįvyko arba įvyko ne tomis sąlygomis, taip pat dėl pridėtinės vertės mokesčio neteisėtos atskaitos, kai sunkioje finansinėje būklėje esančių įmonių turtas parduodamas naujai įsteigtoms susijusioms įmonėms nesumokant į biudžetą pardavimo pridėtinės vertės mokesčio. Nemažai ginčų kyla ir dėl individualios veiklos pajamų bei turto pardavimo pajamų apmokestinimo, dėl mokesčių apskaičiavimo taikant turinio viršenybės prieš formą principą ir pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Gana sudėtingi mokestiniai ginčai kyla dėl užsienio vienetų, veikiančių per nuolatinę buveinę Lietuvoje, apmokestinimo, taip pat sudėtingi mokestiniai ginčai kyla dėl pridėtinės vertės mokesčio 0 procentų tarifo taikymo tais atvejais, kai pagal mokesčių mokėtojų pateiktus dokumentus prekės pateiktos kitoje valstybėje įregistruotiems pirkėjams, tačiau nėra pakankamų įrodymų, kad šios prekės išvežtos iš Lietuvos teritorijos.

---

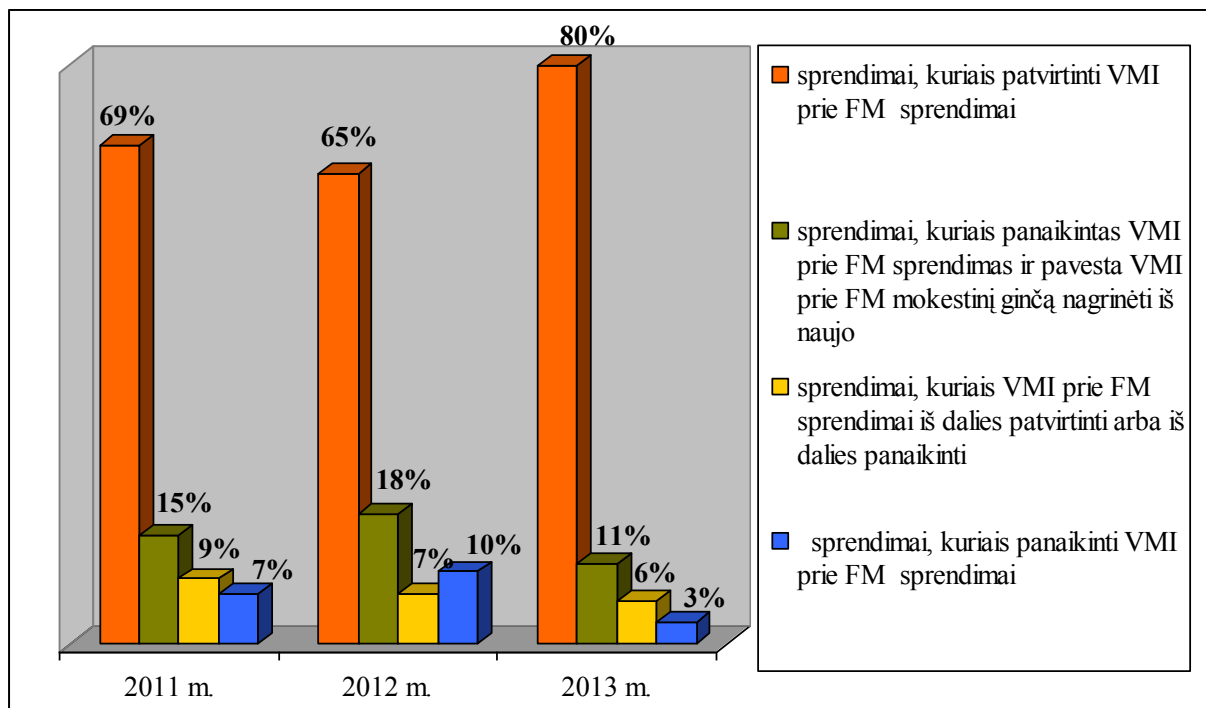
<sup>101</sup> LVAT 2009 m. gegužės 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-563/2009

<sup>102</sup> LVAT 2007 m. vasario 6 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>143</sup>-132/2007

<sup>103</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2013 m. veiklos ataskaita



Mokestinių ginčų komisijos sprendimai, išnagrinėjus mokestinius ginčus, kuriais patvirtinti VMI prie FM sprendimai, t.y., mokesčių mokėtojui nepalankūs sprendimai, 2011 m. sudarė 69 %, 2012 m. – 65 %, o 2013 m. – net 80 % visų Mokestinių ginčų komisijos priimtų sprendimų (žr. 2 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis VMI prie FM pateiktais duomenimis

## 2 pav. Išnagrinėjus mokestinius ginčus 2011-2013 m. Mokestinių ginčų komisijos priimti sprendimai dėl mokesčių mokėtojų pateiktų skundų

Kaip minėta anksčiau, inicijuodamas mokestinį ginčą mokesčių mokėtojas su skundu centriniam mokesčių administratoriui privalo pateikti visus dokumentus ir įrodymus, kuriais grindžia savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu (MAĮ 153 str. 3 d.). MAĮ 155 str. 6 d. įtvirtinta, kad Mokestinių ginčų komisija, priimdama sprendimą dėl mokesčių mokėtojo skundo, neatsižvelgia ir nevertina tų mokesčių mokėtojo pateiktų įrodymų, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, išskyrus atvejus, kai apie jų negalimumą pateikti buvo nurodyta mokesčių mokėtojo skunde centriniam mokesčių administratoriui.

Įstatymų leidėjas, Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinęs aptariamą imperatyvą, numatė ir išimtis, kurioms esant minėtos teisės bei pareigos įvykdymas, netaikomos. Viena iš tokių aplinkybių, kada taikoma išimtis – mokesčių mokėtojo pateikta informacija apie tam tikrų dokumentų pateikimo negalimumą, įvardijant svarbias to priežastis, arba mokesčių administratoriaus nepagrįstas atsisakymas priimti mokesčių mokėtojo pateiktus dokumentus ir įrodymus. Konstatavus vieną iš šių dviejų aplinkybių, teisė pateikti mokesčių administratoriui visus dokumentus ir įrodymus, kuriais jis grindžia

savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu, vėliau negu nurodyta Mokesčių administravimo įstatymo 153 straipsnio 3 dalyje, 155 straipsnio 6 dalyje, negali būti paneigiama.

Tačiau praktikoje, kaip minėta anksčiau, didelė dalis mokestinių ginčų vyksta dėl fizinių asmenų patikrinimų, kuomet nustatoma, kad jų išlaidos viršija pajamas. Tokiose bylose mokesčių mokėtojai nuolat teikia naujus įrodymus, dovanų, paskolų sutartis, kurias gavusi Mokestinių ginčų komisija gražina skundus nagrinėti iš naujo (155 str. 4 d. 5 p.), nors MAĮ ir riboja įrodymų teikimą Mokestinių ginčų komisijai. Mokestinių ginčų komisija taip pat gražina skundus nagrinėti iš naujo, kai vykstant ginčams dėl turto vertės, mokesčių mokėtojai pateikia naujas turto vertinimo ataskaitas, ir tai labai dažni atvejai. Mokestinių ginčų komisijos sprendimai, išnagrinėjus mokestinius ginčus, kuriais panaikintas VMI prie FM sprendimas ir pavesta VMI prie FM mokestinį ginčą nagrinėti iš naujo, 2011 m. sudarė 15 %, 2012 m. – 18 %, 2013 m. – 11 % visų Mokestinių ginčų komisijos priimtų sprendimų (žr. 2 pav.).

Vadovaujantis MAĮ 159 str. 1 d. nuostatomis, mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę jį apskųsti teismui. Apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo taip pat turi teisę ir centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprenddami mokestinį ginčą, skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas (MAĮ 159 str. 2 d.).

LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, kad minėtos teisės normos formuluotė leidžia daryti išvadą, jog, pirma, ši norma skirta reglamentuoti administracinio teismo jurisdikcinę kompetenciją nagrinėti mokestinius ginčus pagal centrinio mokesčių administratoriaus skundus (nustato mokestinio ginčo pagal centrinio mokesčių administratoriaus skundą sąlyginį priskirtinumą teismui) ir, antra, riboja bylos pagal mokesčių administratoriaus skundą nagrinėjimo pagrindus (mokestinį ginčą pagal mokesčių administratoriaus skundą nagrinėjantis administracinis teismas yra saistomas Mokestinių ginčų komisijos nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis ir gali vertinti tik materialinės bei proceso teisės normų taikymo ir aiškinimo teisingumą). Iš to išplaukia, kad centrinio mokesčių administratoriaus skundo priėmimo stadijoje nenustačius, jog mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprenddami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu) skirtingai aiškino teisę, centrinio mokesčių administratoriaus skundą teismas turėtų atsisakyti priimti, o šią aplinkybę nustačius bylos nagrinėjimo metu, byla turėtų būti nutraukta<sup>104</sup>. Taigi centriniam mokesčių administratoriui inicijuoti teisminį ginčą yra leista tik vieninteliu atveju – kai kyla ginčas dėl procesinės ar materialinės teisės normos taikymo,

---

<sup>104</sup> LVAT 2005 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>5</sup>-236/2005

t. y. kai skirtingai teisės normą aiškina bei pritaiko centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija.

Svarbu pažymėti, kad teorijoje ir praktikoje vyrauja įvairių nuomonių dėl ikiteisminės mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarkos reikalingumo, ypač dėl Mokestinių ginčų komisijos. Kaip yra pažymėjusi Stravinskaitė, *viena vertus, dėl tokios mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarkos ilgėja viso mokestinio ginčo trukmė, didėja tiek mokesčių mokėtojo, tiek mokesčių administratoriaus patiriamos laiko, materialinės sąnaudos. Kita vertus, reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad ginčų kategorijos, kurioms privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka, nustatytos taip pat neatsitiktinai. Šie ginčai išsiskiria sudėtingumu, dažnai norint tinkamai juos išspręsti reikia papildomų skaičiavimų, tokio pobūdžio ginčai gana dažnai gali daryti įtaką ar netgi lemti tolesnę mokesčių mokėtojo ūkinę-komercinę padėtį, todėl jiems spręsti (tikėtina ir išspręsti) ir yra numatyta papildoma grandis – ikiteisminis šių ginčų nagrinėjimas*<sup>105</sup>. Tačiau vertėtų pažymėti, kad būtent mokestinių ginčų nagrinėjimo centriniame mokesčių administratoriuje bei Mokestinių ginčų komisijoje etapuose yra įgyvendinamas „pagrindinis ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo principas – kvalifikuotas, operatyvus, nuodugniomis, specialios srities žiniomis ir patirtimi paremtas ginčų, kylančių iš mokestinių – teisinių santykių, aplinkybių nustatymas ir įvertinimas“<sup>106</sup>.

Taip pat teorijoje ir praktikoje yra keliamas klausimas dėl Mokestinių ginčų komisijos priimamų sprendimų objektyvumo ir nešališkumo. Mokestinių ginčų komisija yra įsteigta Vyriausybės nutarimu<sup>107</sup>, bendrą Mokestinių ginčų komisijos narių skaičių nustato ir jos nuostatus tvirtina Lietuvos Respublikos Vyriausybė (MAĮ 148 str. 3 d.), o Mokestinių ginčų komisijos narius skiria Lietuvos Respublikos Vyriausybė finansų ministro ir teisingumo ministro bendru teikimu (MAĮ 148 str. 4 d.), MAĮ 148 str. 2 d. nuostatose ir bei Mokestinių ginčų komisijos nuostatuose yra įtvirtintas Mokestinių ginčų komisijos tikslas – objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą, tačiau vis dėl to kyla abejonių dėl Mokestinių ginčų komisijos objektyvaus ir nešališko mokestinių ginčų nagrinėjimo, nes Mokestinių ginčų komisija priklauso vykdomajai valdžiai.

Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad svarbiausia yra Mokestinių ginčų komisijai keliamo tikslo įgyvendinimas ir jos atliekama veikla, o ne įsteigimo pagrindas ar narių skyrimo tvarka, taip pat į tai, kad praktiškai mokesčių mokėtojai po atitinkamo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo mokestiniame ginče dažniau renkasi tolimesnį bylos nagrinėjimą Mokestinių ginčų komisijoje, o ne

<sup>105</sup> Stravinskaitė, R. Mokestiniai ginčai pagal naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją. Apskaitos ir mokesčių apžvalga Nr. 12, 2004. p. 36

<sup>106</sup> Smalakienė, E. Ikiteisminio mokestinių ginčų proceso aktualijos. Jurisprudencija Nr. 21(13), 2001. p. 84

<sup>107</sup> 1998 m. gruodžio 3 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1396 Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės įsteigimo

teisme – galima teigti, kad Mokestinių ginčų komisija objektyviai ir nešališkai nagrinėja mokestinius ginčus. Tačiau reikia sutikti su Medelienės nuomone, kad *siekiant maksimaliai įtvirtinti įstatyminiu lygmeniu Mokestinių ginčų komisijos nepriklausomumą ir nešališkumą, svarstyтина galimybė keisti jos pavadinimą bei statusą, nustatant, kad MGK yra steigiama įstatymu, jos nariai skiriami Prezidento (Seimo pirmininko, Ministro pirmininko ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo pirmininko teikimu), jos kompetenciją nustato MAĮ, o procesą reglamentuoja Administracinio proceso kodeksas*<sup>108</sup>. Pažymėtina, kad įstatymiškai reglamentavus ir įgyvendinus tokį Mokestinių ginčų komisijos statusą, narių skyrimo tvarką, mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso reglamentavimą, atsiskleistų Mokestinių ginčų komisijos objektyvumas ir nepriklausomumas nagrinėjant mokestinius ginčus ne tik teoriškai, bet ir daugiau praktiškai.

Pažymėtina, kad praktiškai mokesčių mokėtojų yra pripažįstama, jog būtent mokestinių ginčų nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje yra ta vieta, kur galima mokestinius ginčus spręsti greičiau, pigiau ir efektyviau. Šios institucijos prestižą ypač padidino Europos Teisingumo Teismo 2010 m. spalio 21 d. sprendimas<sup>109</sup> byloje, kurioje Teismas konstatavo, kad Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės tenkina Europos Teisingumo Teismo praktikoje įtvirtintus kriterijus, pagal kuriuos tam tikrą instituciją būtų galima laikyti teismu.

**Apibendrinus ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso ypatumus**, galima teigti, kad dabartinis teisinis proceso reglamentavimas yra gana ydingas dėl šių priežasčių:

- pirma, kyla klausimas dėl mokestinių ginčų bylas ikiteismine tvarka nagrinėjančių institucijų priimamų sprendimų objektyvumo ir nešališkumo;
- antra, dabartinis mokestinių ginčų teisinio proceso reglamentavimas sudaro prielaidas mokestinį ginčą ikiteismine tvarka nagrinėti du kartus, kas išankstinį ginčų nagrinėjimą ne teismo tvarka daro neoperatyvų ir neefektyvų: pailgėja mokestinių ginčų proceso trukmė bei padidėja tiek mokesčių mokėtojų, tiek valstybės biudžeto išlaidos tokių ginčų nagrinėjimui;
- trečia, dėl ribojamos mokesčių mokėtojo teisės teikti naujus įrodymus Mokestinių ginčų komisijai, skundžiant centrinio administratoriaus sprendimą dėl mokestinio ginčo, ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas taip pat daromas neefektyviu, t.y. – dėl Mokestinių ginčų komisijos sprendimų perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo ilgėja mokestinio ginčo nagrinėjimo proceso trukmė.

Taigi, kaip ir yra matyti iš kitų Europos Sąjungos narių praktikos, pirmoji privaloma mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra turėtų būti centriniame mokesčių administraciniame departamente, nes tai greičiausias

---

<sup>108</sup> Medelienė, A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2005. p. 155

<sup>109</sup> ETT 2010 m. spalio 21 d. sprendimas byloje Nr. C-385/09

būdas mokesčių mokėtojui ginti jo pažeistas teises, be to, suteikia galimybę mokesčių administratoriui peržiūrėti sprendimą ir ištaisyti galimas klaidas. Nors nagrinėjant mokestinius ginčus Valstybinės mokesčių inspekcijos Teisės departamento Apeliacijų skyriuje ir priimant sprendimus gali atrodyti, kad pastariesiems trūksta objektyvumo ir nešališkumo, tačiau reikia pripažinti, kad toks mokestinių ginčų nagrinėjimas yra ekonomiškai efektyviausias tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui.

Kaip pažymi Tarptautinis valiutos fondas, kvaziteisminės institucijos, tokios kaip Mokestinių ginčų komisija, gali būti tinkama mokestinių ginčų nagrinėjimo ikiteisminė stadija tik tokiu atveju, jeigu: pirma, yra gerai organizuota, mokestinių ginčų bylas nagrinėja šios srities specialistai; antra, įkurtos nepriklausomai nuo mokesčių administratoriaus, yra antroji pakopa mokestinių ginčų nagrinėjimui po to, kai mokestinių ginčų byla yra išnagrinėta mokesčių administratoriaus; trečia, mokesčių mokėtojui yra nemokama; ketvirta, įgyja pakankamai prestižo mokesčių mokėtojų atžvilgiu, t.y., po jos sprendimų dauguma mokestinių ginčų bylų nepasiekia teismo<sup>110</sup>. Tačiau Lietuvoje, nors ir Mokestinių ginčų komisija tenkina pirmąsias tris efektyvios kvaziteisminės institucijos sąlygas, tačiau, kaip matyti iš praktikos, Mokestinių ginčų komisijos sprendimai, kurie įsiteisėjo, nes šalys jų neginčijo, 2011 m. sudarė 42 proc., 2012 m. – 53 proc., o 2013 m. – 47 proc.<sup>111</sup>

Atsižvelgiant į tai, kad mokestinių ginčų bylos Komisijoje yra nagrinėjamos gana ilgai (sprendimą dėl skundo mokestiniame ginče priima per 60 dienų nuo skundo gavimo dienos), taip pat į tai, kad Komisija negali visiškai garantuoti mokesčių mokėtojų teisių, t.y., jos sprendimai gali būti skundžiami teismui, mokestinių ginčų nagrinėjimas Komisijoje yra tik papildoma ilgai trunkanti ir neefektyvi procedūra, kuri dažnai neišsprendžia mokestinio ginčo iš esmės.

Taigi apibendrinant, yra svarstytina, ar neverta būtų pradėti laipsniškai reglamentuoti visą ikiteisminį mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, nustatant vieną išankstinę ne teismo tvarka mokestinius ginčus nagrinėjančią instituciją, nešališką šių ginčų ikiteisminio nagrinėjimo tvarką, aiškų įrodymų teikimo ir vertinimo reglamentavimą, taip siekiant ikiteisminį mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą padaryti operatyvesniu ir efektyvesniu.

#### **2.4. Teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas**

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos priimtais įstatymais, bylos dėl mokesčių, kitų privalomų mokėjimų, rinkliavų sumokėjimo, gražinimo ar išieškojimo, finansinių sankcijų taikymo, taip pat dėl

---

<sup>110</sup> How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With? International Monetary Fund Legal Department. Tax Law Note prepared by Victor Thuronyi, Lead Counsel, together with Isabel Espejo, 2013, p. 26

<sup>111</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2013 m. veiklos ataskaita

mokestinių ginčų priklauso administracinių teismų kompetencijai, todėl šioms institucijoms tenka labai svarbus vaidmuo užtikrinant mokestinių teisinių santykių dalyvių teises ir teisėtus interesus, susijusius su mokesčių administravimą reglamentuojančių teisės normų laikymusi bei tinkamu jų įgyvendinimu.

1999 m. sausio 14 d., Seimui išleidus administraciniams teismams steigti skirtų įstatymų rinkinį – Administracinių teismų įsteigimo įstatymą, Administracinių bylų teisenos įstatymą, Administracinių ginčų komisijų įstatymą, taip pat pakeitus Teismų įstatymą, skundams dėl viešojo administravimo subjektų priimtų administracinių aktų ir veiksmų ar neveikimo (pareigų nevykdymo) nagrinėti Lietuvoje buvo įsteigti ir 1999 m. gegužės 3 d. pradėjo veikti pirmosios ir apeliacinės instancijų administraciniai teismai. Pažymėtina, kad įsteigus administracinius teismus, nebuvo palikta iki tol buvusios administracinių bylų kasacijos. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas pradėjo veikti 2001 m. sausio 1 d. – tik tada Lietuvoje buvo baigta kurti autonomišką administracinių teismų sistema<sup>112</sup>. Čia svarbus buvo ne tik pasiryžimas deramai kontroliuoti viešąjį sektorių ir ginti asmens teises nuo administracijos savivalės, bet ir šalies siekis tapti Europos Sąjungos valstybe nare.

Vertinant lyginamuoju aspektu galima teigti, kad Lietuvos administracinės justicijos institucinė sąranga atitinka pažangias Europos tradicijas; taip ją vertina ir užsienio ekspertai. Lietuva yra specialiosios administracinės justicijos šalis, o dabartinis administracinės justicijos reglamentavimas atspindi visas svarbiausias M. Romerio idėjas, kokia turėtų būti administracinio teismo organizacija ir kompetencija<sup>113</sup>. Kitaip nei bendrosios kompetencijos teismų, administracinių teismų instancinė sistema yra dvipakopė. Kasacijos administracinėms byloms nėra, o Vyriausiasis administracinis teismas apeliacine instancija nagrinėja ir teisės, ir fakto klausimus. Šis teismas yra galutinės instancijos teismas ir vienodą administracinių teismų praktiką formuoti turinti institucija (ABTĮ 13 str. 1 d.).

Taigi, remiantis Lietuvoje sukurta administracinių teismų sistema bei priimtais ją reglamentuojančiais teisės aktais, mokesčių mokėtojas arba centrinis mokesčių administratorius, nesutikdamas su ikiteismine tvarka mokestinį ginčą išnagrinėjusios Mokestinių ginčų komisijos sprendimu (mokesčių mokėtojo atveju – ir su ikiteismine tvarka mokestinį ginčą išnagrinėjusio centrinio administratoriaus sprendimu), turi teisę ne vėliau kaip per 20 dienų (MAĮ 159 str. 3 d.) šį sprendimą apskųsti teismui. Vadovaujantis MAĮ ir ABTĮ nuostatomis, skundai dėl centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimo dėl mokestinio ginčo pirmąja instancija

<sup>112</sup> Lietuvos teisinės institucijos: Vilniaus universiteto vadovėlis. – Vilnius: Registrų centras, 2011. Kūris E., Butkevičius L., p. 130

<sup>113</sup> Didžiausias indėlis tarpukario Lietuvoje formuojant administracinės justicijos doktriną ir pagrindžiant administracinių teismų poreikį buvo M. Romerio. Svarbiausi jo siūlymai buvo tokie: administraciniai teismai turi būti nepriklausomi nuo kitų valdžių; jie turi sudaryti atskirą teismų sistemą; administracinio teismo teisėjams nustatyti ypač aukšti kvalifikaciniai reikalavimai; šie teismai turėtų spręsti visus ginčus, kylančius viešojo administravimo srityje, taip pat ir dėl administracinių teisės aktų teisėtumo; ginčus dėl kompetencijos tarp administracinių ir bendrosios kompetencijos teismų turi spręsti speciali institucija. Šaltinis: Žilys, J. Administracinių teisės aktų teisėtumo problema prof. Mykolo Romerio mokslo darbuose. Jurisprudencija, 2005, Nr. 64, p. 21-22

nagrinėjami Vilniaus apygardos administraciniame teisme<sup>114</sup>, apeliacine – Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme.

Vadovaujantis ABTĮ 3 str. 2 d. nuostatomis, teismas nevertina ginčijamo administracinio akto bei veiksmų (ar neveikimo) politinio ar ekonominio tikslingumo požiūriu, o tik nustato, ar konkrečiu atveju nebuvo pažeistas įstatymas ar kitas teisės aktas, ar administravimo subjektas neviršijo kompetencijos, taip pat ar aktas (veika) neprieštarauja tikslams bei uždaviniams, dėl kurių institucija buvo įsteigta ir gavo atitinkamus įgaliojimus, o įsiteisėjęs teismo sprendimas, nutarimas ir nutartis yra privalomi visoms valstybės institucijoms, pareigūnams ir tarnautojams, įmonėms, įstaigoms, organizacijoms, kitiems fiziniams bei juridiniams asmenims ir turi būti vykdomas visoje Lietuvos Respublikos teritorijoje (ABTĮ 14 str. 1 d.). Šio įstatymo 24 str. 1 d. nuostatose numatyta, kad prie skundo teismui pridedami ir dokumentai bei kiti įrodymai, kuriais pareiškėjas grindžia savo reikalavimus, taigi ABTĮ neriboja mokesčių mokėtojo teisės, kreipiantis į Vilniaus apygardos administracinį teismą teikti naujus mokestinio ginčo bylai reikšmingus įrodymus.

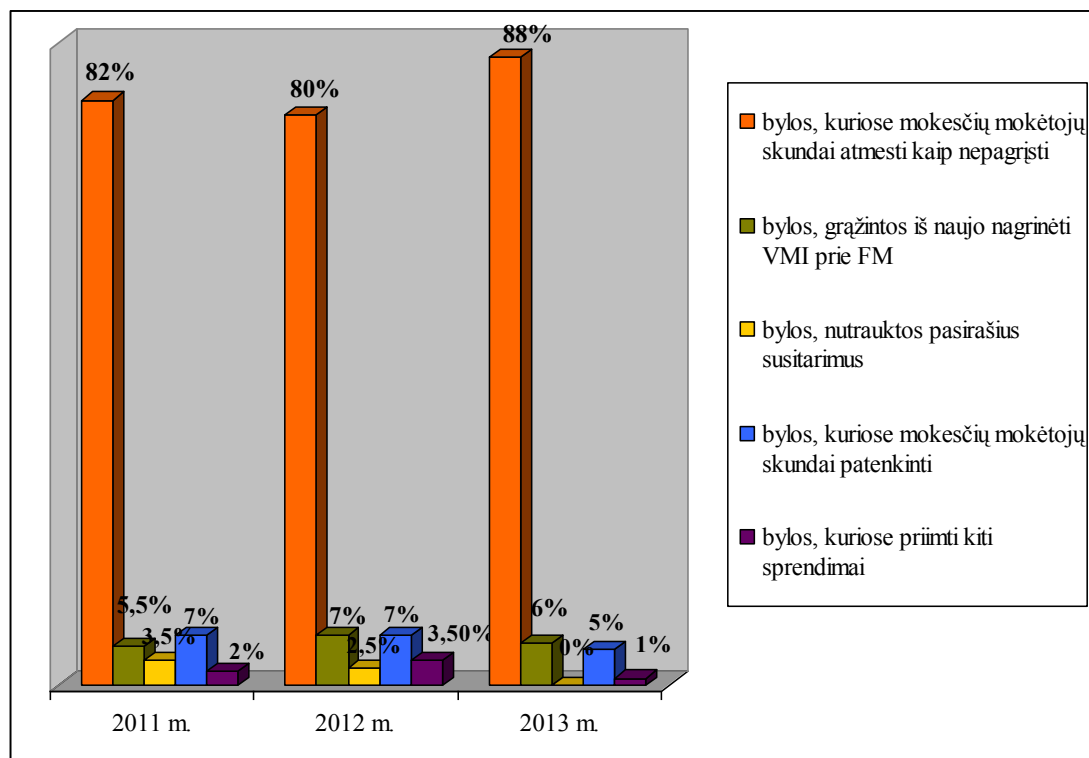
Vadovaujantis ABTĮ 88 str. nuostatomis, išnagrinėjęs mokestinių ginčų bylą, administracinis teismas gali priimti vieną iš šių sprendimų:

- atmesti skundą (prašymą) kaip nepagrįstą;
- patenkinti skundą (prašymą) ir panaikinti skundžiamą aktą (ar jo dalį) arba įpareigoti atitinkamą administravimo subjektą pašalinti padarytą pažeidimą ar įvykdyti kitoki teismo patvarkymą;
- patenkinti skundą (prašymą) ir įpareigoti savivaldybių administravimo subjektą atitinkamai įgyvendinti įstatymą, vykdyti Vyriausybės nutarimą ar kitą teisės aktą;
- patenkinti skundą ir išspręsti ginčą kitu įstatymų numatytu būdu;
- patenkinti skundą (prašymą) ir priteisti atlyginti žalą, atsiradusią dėl viešojo administravimo subjektų neteisėtų veiksmų (Civilinio kodekso 6.271 straipsnis).

Remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktais duomenimis, 2011 m. Vilniaus apygardos administraciniame teisme buvo išnagrinėta 170 mokestinių ginčų bylų dėl pateiktų mokesčių mokėtojų skundų, 2012 m. – 112, o 2013 m. – 132. Vilniaus apygardos administraciniame teisme 2011-2013 m. priimtų sprendimų, išnagrinėjus mokestinių ginčų bylas, dinamika pateikta 3 paveiksle.

---

<sup>114</sup> Vilniaus apygardos administracinis teismas priskiriamas specializuotiems teismams, nagrinėjantiems administracines bylas. Šis Teismas yra ne tik pirmoji instancija administracinėms byloms, pagal ABTĮ 18 str. priskirtoms jo kompetencijai, bet ir pirmoji instancija administracinėms byloms, kurias ABTĮ 19 str. priskiria Vilniaus apygardos administracinio teismo papildomai kompetencijai.



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis VMI prie FM pateiktais duomenimis

### 3 pav. Išnagrinėjus mokestinius ginčus 2011-2013 m. Vilniaus apygardos administracinio teismo priimti sprendimai dėl mokesčių mokėtojų pateiktų skundų

Kaip yra matyti iš 3 paveikslo, išnagrinėjus mokestinių ginčų bylas Vilniaus apygardos administraciniame teisme dėl mokesčių mokėtojų pateiktų skundų mokestinių ginčų bylose, didelė dalis pateiktų skundų yra atmetami kaip nepagrįsti, t.y. 2011 m. VAAT, išnagrinėjęs mokestinių ginčų bylas, 2011 m. 83 %, 2012 m. – 80 %, o 2013 m. net 88 % mokesčių mokėtojų skundų atmetė kaip nepagrįstus.

Vadovaujantis ABTĮ 127 str. 1 d. nuostatomis, Apygardų administracinių teismų sprendimai, priimti nagrinėjant bylas pirmąja instancija, apeliacine tvarka per keturiolika dienų nuo sprendimo paskelbimo gali būti skundžiami Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui. ABTĮ 130 str. yra numatyti reikalavimai ir apribojimai apeliaciniam skundui, t.y., pareiškėjui draudžiama kelti naujus reikalavimus, kurie nebuvo pareikšti pirmosios instancijos teismui.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, apeliacine tvarka nagrinėdamas bylą, patikrina tiek apskūstosios, tiek neapskūstosios sprendimo dalių teisėtumą ir pagrįstumą, taip pat sprendimo teisėtumą ir pagrįstumą tų asmenų atžvilgiu, kurie skundo nepadavė. Teismo nesaisto apeliacinio skundo argumentai ir jis privalo patikrinti visą bylą (ABTĮ 136 str.).

Vadovaujantis ABTĮ 140 str. 1 d. nuostatomis, apeliacinės instancijos teismas, išnagrinėjęs bylą, turi teisę:

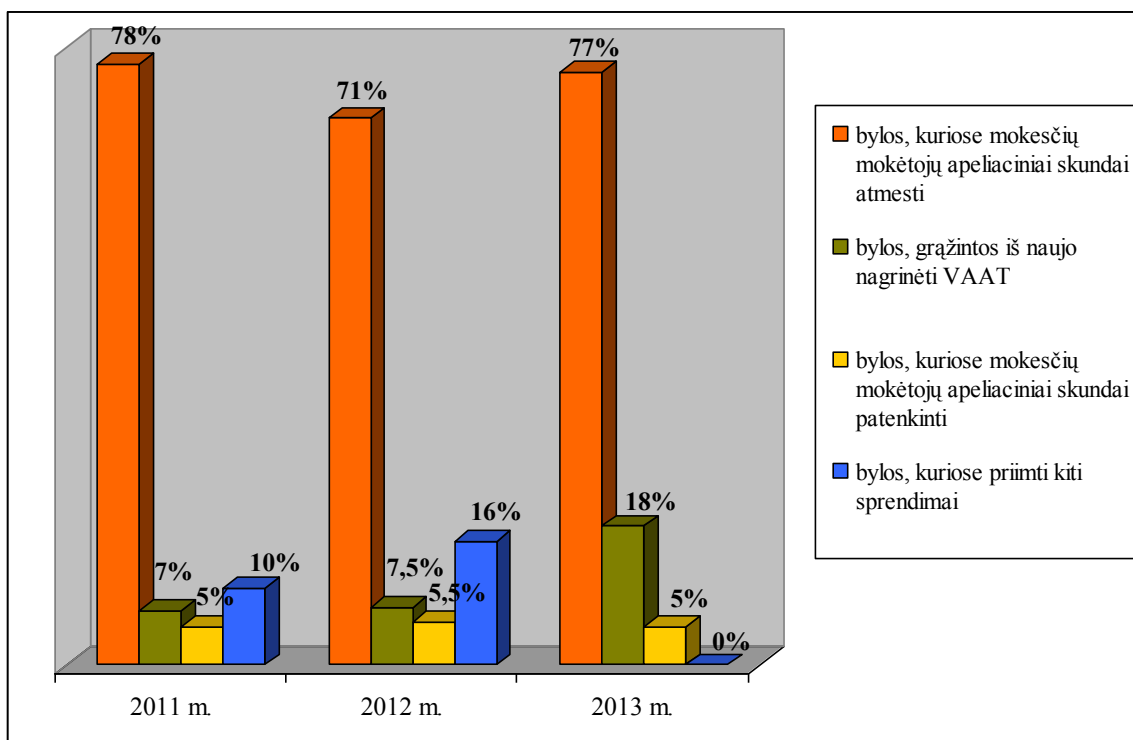


- 1) pirmosios instancijos teismo sprendimą palikti nepakeistą, o apeliacinį skundą atmesti;
- 2) panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą ir priimti naują sprendimą;
- 3) pakeisti pirmosios instancijos teismo sprendimą;
- 4) panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą visą ar iš dalies ir perduoti bylą pirmosios instancijos teismui nagrinėti iš naujo;

5) panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą, o bylą nutraukti arba skundą palikti nenagrinėtą, jeigu nustatomos šio įstatymo 101 ir 103 straipsniuose nurodytos aplinkybės.

Šio straipsnio 1 d. 2 p. numatytu atveju priimamas teismo sprendimas, o 1, 3, 4 ir 5 punktuose numatytais atvejais – motyvuota teismo nutartis. Apeliacinės instancijos teismo sprendimas, nutarimas ar nutartis įsiteisėja priėmimo dieną ir kasacine tvarka neskundžiami (ABTĮ 145 str.).

Remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktais duomenimis, 2011 m. Vyriausiasis administracinis teismas išnagrinėjo 189 mokestinių ginčų bylas dėl mokesčių mokėtojų pateiktų apeliacinių skundų, 2012 m. – 130, o 2013 m. – 81. Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme 2011-2013 m. priimtų sprendimų, išnagrinėjus mokestinių ginčų bylas, dinamika pateikta 4 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis VMI prie FM pateiktais duomenimis

**4 pav. Išnagrinėjus mokestinius ginčus 2011-2013 m. Vilniaus vyriausiojo administracinio teismo priimti sprendimai dėl mokesčių mokėtojų pateiktų skundų**

Kaip yra matyti iš 4 paveikslo, išnagrinėjus mokestinių ginčų bylas Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme dėl mokesčių mokėtojų pateiktų apeliacinių skundų mokestinių ginčų bylose, didelė dalis pateiktų apeliacinių skundų yra atmetami, t.y. LVAT, išnagrinėjęs mokestinių ginčų bylas, 2011 m. 78 % mokesčių mokėtojų skundų, 2012 m. – 71 %, 2013 m. – 77 % atmetė, o pirmosios instancijos teismo sprendimą paliko nepakeistą.

LVAT formuojama mokestinių ginčų nagrinėjimo praktika yra svarbus veiksnys, lemiantis mokestinių ginčų baigtį. LVAT, vykdydamas ABTĮ 13 str. numatytas funkcijas, leidžia biuletenį „Administracinių teismų praktika“, kuriame periodiškai skelbiama sprendimai, nutarimai, nutartys ir rekomendacijos; teismų praktikos taikant įstatymus ir kitus teisės aktus atskirų kategorijų bylose apibendrinimo apžvalgos ir rekomendaciniai išaiškinimai, taip pat kita medžiaga, kurios paskelbimui pritarė dauguma šio teismo teisėjų. Mokestinių ginčų bylose priimtuose procesiniuose sprendimuose apeliacinės instancijos teismas ne tik sėkmingai taiko ankstesniais metais suformuotą administracinių teismų praktiką, bet toliau ją plėtoja, suformuodamas ypač reikšmingas mokestinius teisinius santykius reglamentuojančių nacionalinės teisės aktų nuostatų aiškinimo ir taikymo taisykles.

Pažymėtina, kad būtent 2012 m. reikšmingais apžvelgiamo laikotarpio sprendimais ne tik buvo aprėpti nauji, su mokesčių teisiniais santykiais susiję, klausimai, bet ir šalinami jurisprudencijos neaiškumai, prieštaravimai, kas, be kita ko, atskirose mokestinių ginčų nagrinėjimo stadijose lėmė mažesnę dalį bylų, išnarinėtų mokesčių administratoriaus naudai, palyginti su 2011 m. ir 2013 m.

Didelį dėmesį 2012 m. Vyriausiajam administraciniam teismui teko skirti mokesčių byloms, kuriose buvo nagrinėjami klausimai dėl netiesioginių mokesčių. Kadangi su šiais mokesčiais susiję teisiniai santykiai, be kita ko, yra reguliuojami Europos Sąjungos teisės aktų nuostatomis, sprendžiant iš šių santykių kylančius ginčus administraciniams teismams tenka pareiga remtis ne tik nacionaline, bet ir Europos Sąjungos teise bei šios organizacijos teisminių institucijų praktika.

Kiek tai susiję su PVM, ne paslaptis, jog ūkio subjektų sukčiavimas šiuo mokesčiu ar (ir) piktnaudžiavimas siekiant įgyti mokestinį pranašumą yra aktuali problema ne tik Lietuvoje, bet ir kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse. Kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra tiek šios Sąjungos, tiek nacionalinės teisės pripažintas ir ja siekiamas tikslas. Tačiau priemonės turi būti ne tik proporcingos šiam tikslui pasiekti, bet ir neturi paneigti tikslų, kurių yra siekiama bendros PVM sistemos Europos Sąjungos teritorijoje sukūrimu, jomis neturi būti paneigiamos sąžiningų ūkio subjektų įgytos teisės bei teisėti lūkesčiai, įskaitant teisę į PVM atskaitą. Tad ir apžvelgiamu laikotarpiu pasitaikydavo atveju, kai Vyriausiajam administraciniam teismui teko

naikinti vietos mokesčių administratoriaus ir (ar) mokestinių ginčą nagrinėjusių institucijų priimtus sprendimus, kuriais buvo nepagrįstai paneigta apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą<sup>115</sup>.

Tiesioginių mokesčių srityje 2012 m. teismui taip pat teko pareiga aiškinti ir taikyti ne tik nacionalines teisės aktų<sup>116</sup>, bet ir tarptautinių sutarčių nuostatas<sup>117</sup>, 2013 m. LVAT priėmė ir keletą administracinių teismų praktikai ir mokestinių teisinių santykių dalyviams reikšmingų sprendimų, susijusių su gyventojų pajamų mokesčiu<sup>118</sup>. 2011-2013 metais Vyriausiasis administracinis teismas taip pat toliau plėtojo savo praktiką ir dėl mokesčių administravimą reguliuojančių viešosios teisės normų aiškinimo ir taikymo, formuodamas mokestinių ginčų praktiką, taikant MAĮ 68 str.<sup>119</sup>, MAĮ 69 str.<sup>120</sup>, MAĮ 71 str.<sup>121</sup>, MAĮ 72 str.<sup>122</sup>, MAĮ 101 str.<sup>123</sup>, MAĮ 144 str.<sup>124</sup>, MAĮ 156 str.<sup>125</sup>, MAĮ 164 str.<sup>126</sup>

Lietuvoje veikiančios administracinių teismų sistemos efektyvumas yra patvirtintas ir tarptautiniu lygiu. Europos Žmogaus Teisių Teismas Lietuvos Respublikos administracinius teismus yra įvertinęs kaip tinkamą ir efektyvią asmenų teisių gynimo priemonę, kompetentingą nagrinėti žmogaus ginčus su valstybe<sup>127</sup>. Europos Sąjungos institucijos Lietuvoje veikiančių modelių nurodo kaip pavyzdį kitoms valstybėms, steigiančioms administracinius teismus (pvz., nuo 2007 m. kovo 1 d. Bulgarijoje funkcionuoja administracinių teismų sistema, identiška administracinių teismų sistemai Lietuvoje<sup>128</sup>).

Tačiau atsižvelgiant į tai, kad po atitinkamo nepalankaus centrinio administratoriaus sprendimo mokestinių ginčų bylose mokesčių mokėtojai dažniau renkasi kitą neprivalomą ikiteismine tvarka šiuos ginčus nagrinėjančią instituciją – Mokestinių ginčų komisiją, o ne Vilniaus apygardos administracinę teisumą, darytina išvada, kad vis dėl to mokesčių mokėtojų teisminė pažeistų teisių gynyba šiame Teisme yra gana neefektyvi, todėl turėtų būti svarstoma dėl reformos Lietuvos administracinių teismų sistemoje, o tiksliau tam tikrų pakeitimų, kas liečia mokestinių ginčų bylų nagrinėjimą.

<sup>115</sup> LVAT 2012 m. balandžio 23 d. sprendimas Administracinė byla Nr. A<sup>575</sup> – 1686/2012

<sup>116</sup> LVAT 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-92/2012

<sup>117</sup> LVAT 2012 m. gegužės 31 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-325/2012

<sup>118</sup> LVAT 2013 m. lapkričio 12 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-715/2013, LVAT 2013 m. sausio 7 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-2280/2012, LVAT 2013 m. balandžio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-27/2013

<sup>119</sup> LVAT 2011 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-2714/2011

<sup>120</sup> LVAT 2013 m. balandžio 11 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-724/2013

<sup>121</sup> LVAT 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-2429/2012

<sup>122</sup> LVAT 2012 m. liepos 19 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-2226/2012

<sup>123</sup> LVAT 2011 m. sausio 31 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-100/2011

<sup>124</sup> LVAT 2011 m. kovo 17 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1238/2011

<sup>125</sup> LVAT 2013 m. liepos 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1214/2013

<sup>126</sup> LVAT 2011 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-146/2011

<sup>127</sup> EŽTT 2003 m. gruodžio 16 d. nutarimas dėl Ramūno Jankausko pareiškimo Nr. 59304/00 prieš Lietuvą priimtimumo

<sup>128</sup> Specializuoti teismai – Bulgarija. Šaltinis: [https://e-justice.europa.eu/content\\_specialised\\_courts-19-bg-lt.do?member=1](https://e-justice.europa.eu/content_specialised_courts-19-bg-lt.do?member=1)

Dvipakopė administracinių teismų institucinė sąranga Lietuvoje nėra atsitiktinė. Ji nulemta administracinės justicijos paskirties, t.y. administracinių teismų pirminis tikslas buvo ir yra apsaugoti asmens teises nuo neteisėtų viešojo administravimo subjektų veiksmų ar neveikimo; bei administracinės teisenos specifikos, t.y. administraciniam procesui buvo ir yra keliami proceso operatyvumo, aiškumo ir ekonomiškumo reikalavimai. Todėl diskutuojant dėl bet kokios reformos galimumo, pirmiausia turėtų būti vertinamas jos suderinamumas su administracinių teismų paskirtimi bei įvertinama administracinės teisenos specifika.

Pastaraisiais metais buvo nemažai diskutuota dėl kasacinės instancijos Lietuvos administraciniams teismams reikalingumo. Tačiau reikėtų pažymėti, kad nagrinėjant būtent mokestinius ginčus, kasacinė instancija būtų ydinga dėl šių priežasčių:

- į pirmosios instancijos teismą patenkantis mokestinis ginčas prieš tai jau būna nagrinėtas centrinio mokesčių administratoriaus ir/arba Mokestinių ginčų komisijos (Europos Žmogaus Teisių Teismas taip pat yra konstatavęs<sup>129</sup>, jog pagal Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 6 straipsnio 1 dalį, Lietuvoje funkcionuojanti mokestinių ginčų nagrinėjimo sistema yra laikytina „trijų instancijų“ sistema: tai lemia, jog administracinis ginčas ir pagal galiojančią tvarką įprastai yra nagrinėjamas ne du, o tris ar netgi daugiau kartų, todėl kasacija administraciniame procese būtų ne trečioji, o jau ketvirtoji ar penktoji pakopa.);
- mokestinių ginčų bylos, užbaigtos įsiteisėjusiu teismo sprendimu, nutarimu ar nutartimi, procesas gali būti atnaujinamas nustačius, jog egzistuoja ABTĮ 153 str. 2 d. numatyti pagrindai;
- pagal ABTĮ 20 str. 3 d. nuostatas LVAT formuoja vienodą administracinių teismų praktiką, aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus;
- papildomas kasacinės instancijos įvedimas į administracinių teismų sistemą neatitiktų administracinių bylų nagrinėjimo procesui keliamo operatyvumo reikalavimo;
- įvedus kasacijos institutą, didėtų asmens ir valstybės supriešinimas, nes kuo ilgiau nagrinėjamas mokestinis ginčas, tuo sunkesnės jo teisinės pasekmės: teismo proceso pailgėjimas mokestinio ginčo bylos šalims reikštų papildomas materialines išlaidas, laiko bei intelekto sąnaudas;
- padidinus teisminių instancijų skaičių, padidėtų ir lėšų, reikalingų tiek pakeitimų įgyvendinimui, tiek ir teismų išlaikymui, poreikis – reikėtų didinti teisėjų skaičių, įtvirtinti bei įgyvendinti susijusių įstatymų pakeitimus.

---

<sup>129</sup> EŽTT 2011 m. sausio 18 d. sprendimas byloje dėl UAB „Rikoma“ pareiškimo Nr. 9668/06 prieš Lietuvą

Tačiau šiuo metu vykdomoje Teismų reformoje<sup>130</sup> Lietuvoje yra numatytas tikslas – kokybiškas teisingumo vykdymas – galėtų būti įgyvendintas sukuriant prielaidas teisėjams specializuotis pagal tam tikras bylų kategorijas ir taip sparčiau ir kokybiškiau nagrinėti bylas, šiuo atveju – svarstoma teisėjų specializacija mokestinių ginčų bylų nagrinėjimui Vilniaus Apygardos administraciniame teisme.

Remiantis Konsultacinės Europos Teisėjų Tarybos nuomone<sup>131</sup>, galima būtų įvardinti šiuos teisėjų specializacijos būtent mokestinių ginčų bylose privalumus:

- specializaciją dažnai lemia ne sąmoningas jos pasirinkimas, bet poreikis prisitaikyti prie pokyčių mokesčių teisėje. Nuolatinis naujų teisės aktų priėmimas tiek tarptautiniu, tiek Europos ar nacionaliniu lygmenimis ir besikeičianti mokestinių ginčų teismų praktika plečia mokesčių teisės mokslo ribas ir daro jį sudėtingą. Teisėjui darosi sunku įvaldyti visas šias sritis, nors visuomenė ir bylos šalys iš teismų reikalauja vis daugiau profesionalumo ir efektyvumo. Teisėjų specializacija gali užtikrinti, kad jie turėtų reikiamų žinių ir patirties mokestinių ginčų bylų srityje;
- puikus mokestinių ginčų nagrinėjimo srities išmanymas gali pagerinti teisėjo priimamo sprendimo kokybę: besispecializuojantys teisėjai gali tapti geresniais mokestinių ginčų nagrinėjimo srities ekspertais, kas atitinkamai gali sustiprinti ir paties Teismo autoritetą;
- bylų dokumentų koncentravimas besispecializuojančių teisėjų rankose gali prisidėti prie Teismo sprendimų nuoseklumo ir, galiausiai, skatinti teisinį tikrumą;
- besispecializuojantys teisėjai, turintys žinių kitose nei mokestinių ginčų nagrinėjimo srityse, gali plačiau pažvelgti į nagrinėjamas problemas;
- specializacija, padidindama kompetenciją mokestinių ginčų bylų nagrinėjimo sferoje, gali padėti padidinti Teismo efektyvumą ir pagerinti bylų tvarkymą, atsižvelgiant į didelį bylų skaičių.

Reikia pažymėti, kad išvelgiama ir tam tikras teisėjų specializacijos mokestinių ginčų bylose pavojus: teisėjai, kurie, dėl su specializacija susijusių priežasčių, anksčiau turėjo spręsti tokius pačius klausimus, gali būti linkę atkartoti ankstesnius sprendimus, o tai gali trukdyti plėtoti teismų praktiką, atitinkančią visuomenės poreikius.

Taip pat vertėtų pažymėti, kad šiuo metu nemažai Europos Sąjungos šalių egzistuoja specializuoti mokesčių teismai arba teismai su teisėjų specializacija mokestinių ginčų bylose.

---

<sup>130</sup> Teismų reformos koncepcija. Šaltinis: <http://www.teismai.lt/dokumentai/teism%C5%B2%20reformos%20koncepcija-3-priimta.docx>

<sup>131</sup> Consultative Council of European Judges. Opinion (2012) No. 15 of the Consultative Council of European Judges on the Specialisation of Judges adopted at the 13th plenary meeting of the CCJE. Paris, 2012

Pavyzdžiui, Austrijoje, naujai įsteigti administraciniai teismai (po vieną žemės administracinį teismą kiekvienoje federalinėje žemėje, Federalinis administracinis teismas ir Federalinis finansinių bylų teismas) nuo 2014 m. sausio 1 d. pakeitė iki tol veikusius nepriklausomus specializuotus administracinius teismus ir įvairias kitas antrosios instancijos funkcijas atliekančias įstaigas ir komisijas; Bulgarijoje nėra specializuotų mokesčių teismų, tačiau administraciniai teismai ir Vyriausiasis administracinis teismas turi atskiras struktūras teismo sudėtyje, kurios sprendžia būtent mokestinius ginčus; Italijoje veikia mokesčių teismai (*Commissioni Tributarie*); Jungtinėje Karalystėje specialiosios jurisdikcijos teismai yra bendros kompetencijos teismai, kuriuos sudaro šešios kolegijos, viena iš jų – Mokesčių kolegija; Nyderlanduose yra veikiantys aukščiausiasis teismas mokesčių bylose (*Hoge Raad*) ir apeliacinis teismas mokesčių bylose (*Gerechtshof*); Vokietijoje mokesčių jurisdikciją sudaro pirmosios instancijos finansinių bylų teismai ir Federalinis finansinių bylų teismas (*Bundesfinanzhof*), kuris yra paskutinės instancijos teismas ir nagrinėja tik skundus dėl teisės klausimų<sup>132</sup>.

Taigi atsižvelgiant į teisėjų specializacijos privalumus, taip pat į Europos šalių gerąją praktiką, svarstyta galimybė pirmosios instancijos teisme, t.y., Vilniaus apygardos administraciniame teisme, įgyvendinti teisėjų specializaciją mokestinių ginčų bylose.

## **2.5. Įrodinėjimas ir įrodymai mokestinio ginčo procese**

Teisės teorijoje įrodinėjimo pareiga apibrėžiama kaip būtinybė šaliai nustatyti aplinkybes, kurių nenustačius jai gali atsirasti neigiamų padarinių<sup>133</sup>. Todėl šaliai labai svarbu pateikti visus turimus įrodymus, kurie pagrindžia šalies nurodomas aplinkybes, kad vėliau jai nekiltų neigiamų padarinių, t. y. mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija gali nepriimti šalies pateikiamų įrodymų, jei jie galėjo būti pateikti anksčiau ir šalis negali nurodyti svarbių įrodymų nepateikimo priežasčių. Įrodinėjimo pareigos įgyvendinimas laiku labai įtakoja mokestinių ginčų nagrinėjimo trukmę: jei šalys įrodymus pateikia laiku, tai žymiai efektyviau įgyvendinamos mokestinių ginčų šalių teisės ir priimamas teisingas sprendimas. Taigi mokestinių ginčų procese įrodymai ir įrodinėjimas yra neatskiriama mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso dalis.

Iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojusiam Mokesčių administravimo įstatymo 26 str. 1 d. buvo įtvirtinta nuostata, kad „jeigu mokesčio mokėtojas nesutinka su mokesčio administratoriaus apskaičiuota mokesčio suma, jis privalo įrodyti, kad apskaičiuotoji suma yra neteisinga“. Remiantis tuo metu galiojusia nuostata, buvo preziumuojama, kad mokesčių administratoriaus atlikti veiksmai

---

<sup>132</sup> Specializuoti teismai. Šaltinis: [https://e-justice.europa.eu/content\\_specialised\\_courts-19-lt.do](https://e-justice.europa.eu/content_specialised_courts-19-lt.do)

<sup>133</sup> Laužikas, E.; Mikelėnas, V.; Nekrošius, V. Civilinio proceso teisė I dalis. Vilnius: Justitia, 2003. p. 118

yra teisėti, apskaičiuoti mokesčiai ir su jais susijusios sumos yra teisingos, kol mokesčių mokėtojas neįrodė kitaip.

Šiuo metu galiojančioje MAĮ redakcijoje yra įtvirtinta abiejų mokestinio ginčo šalių pareiga įrodyti savo teiginių pagrįstumą: MAĮ 67 str. 1 ir 2 d. nuostatose įtvirtinta, kad tiek mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, tiek mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos.

Kaip teigia Medelinė, „kiekvienos šalies motyvų ir argumentų pagrįstumo įrodinėjimo problema iškyla nagrinėjant kiekvieną mokestinį ginčą. Pasitaiko, kai skirtingos mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos skirtingai interpretuoja ir vertina kiekvienos šalies pateikiamus įrodymus, įvairiai vertina juos pakankamumo aspektu“<sup>134</sup>.

Mokesčių administratorius, atlikdamas mokesčių mokėtojo patikrinimą bei surašydamas patikrinimo aktą turi pagrįsti mokesčių mokėtojo padarytus pažeidimus, t.y., turi pats surinkti įrodymus, kurie būtų pakankami pagrįsti mokesčių mokėtojo padaryto pažeidimo faktą. LVAT, aiškindamas MAĮ 67 str. 1 d. nuostatas, yra pažymėjęs, kad mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokesčius privalo remtis objektyvia informacija, nustatoma renkant ir nešališkai vertinant visus įrodymus. Visų pirma mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus, taip pat surinkti ir teikti juos mokestinio ginčo metu<sup>135</sup>, t.y., būtent mokesčių administratorius, o ne mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos turi pareigą pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas<sup>136</sup>. Tačiau praktikoje pasitaiko atvejų, kuomet mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai būna prieštaringi, todėl, esant būtinybei surinkti papildomų įrodymų šiems prieštaravimams pašalinti, mokestinis ginčas grąžinamas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo<sup>137</sup>.

LVAT teisėjų plenarinė sesija yra atkreipusi dėmesį, kad įrodinėjimo našta teisingai apskaičiuojant mokesčio sumą mokesčio mokėtojo patikrinimo metu tenka mokesčių administratoriui, pripažino, jog MAĮ nuostata, kad nesutikdamas su apskaičiuotąja suma mokesčių mokėtojas privalo įrodyti, jog apskaičiuotoji suma yra neteisinga, neleidžia daryti išvados, kad apskaičiuodamas mokesčius mokesčio administratorius gali remtis prielaidomis ir spėliojimais, kuriuos vėliau turi

---

<sup>134</sup> Medelinė A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese // Teisė. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2004, Nr. 53, p. 118

<sup>135</sup> LVAT 2010 m. lapkričio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-1527/2010

<sup>136</sup> LVAT 2010 m. lapkričio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup>-1375/2010

<sup>137</sup> LVAT 2012 m. gegužės 31 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-325/2012

paneiginti mokesčių mokėtojas<sup>138</sup>, priešingai – mokesčių administratorius privalo surinkti visus reikiamus duomenis, pagrindžiančius mokesčių administratoriaus apskaičiuotas mokesčių sumas.

Nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, mokestinio ginčo metu tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė<sup>139</sup>.

Aiškindamas MAĮ 67 str.2 d. nuostatą, LVAT yra pabrėžęs, jog joje vartojama sąvoka „pagrįsti“ turi dvejopą reikšmę. vienu atveju „pagrįsti“ reiškia pateikti pagrįstus argumentus, kad pagal mokesčio administratoriaus turimą ir tirtą medžiagą mokestis apskaičiuotas neteisingai ar neteisingai nustatyta mokesčio bazė ar neteisingai interpretuotos faktinės aplinkybės arba neteisingai taikytos materialinės teisės normos; kitu atveju „pagrįsti“ reiškia pateikti naujus įrodymus, kurie patvirtintų faktines aplinkybes, sąlygojančias nustatytos mokesčio bazės neteisingumą ar mokesčio dydžio apskaičiavimo neteisingumą arba įrodymus, apie kitas aplinkybes, kuriomis mokesčių mokėtojas grindžia savo reikalavimą<sup>140</sup>.

Mokesčių mokėtojui siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nuginčyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius. O tuo atveju, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei mokesčių mokėtojo, nei mokesčių administratoriaus nurodomas aplinkybes, sprendimas priimtinas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta<sup>141</sup>.

Pastebėtina, kad atitinkamus mokestinius teisinius santykius reguliuojantys teisės aktai tam tikrų aplinkybių įrodinėjimo pareigą eksplicitiškai nustato tik mokesčių mokėtojui. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo<sup>142</sup> 56 str. nuostatos pareigą įrodyti 0 procentų PVM tarifo taikymo pagrįstumą numato šį tarifą pritaikiusiam šio mokesčio mokėtojui<sup>143</sup>.

Tais atvejais, kai apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti, mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą

<sup>138</sup> LVAT 2003 m. gruodžio 15 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>11</sup>-648/2003

<sup>139</sup> LVAT 2011 m. vasario 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-147/2011

<sup>140</sup> LVAT 2011 m. spalio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-751/11

<sup>141</sup> LVAT 2010 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-1023/2010

<sup>142</sup> 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751

<sup>143</sup> LVAT 2010 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-552/2010



dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Minėtas susitarimas gali būti pasirašytas mokestinio ne tik visų mokestinių ginčų nagrinėjimo etapų metu, bet ir mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu – pasirašius tokį susitarimą, mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą negu nurodyta susitarime (MAĮ 71 str. 1 d.).

Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamų mokesčių srityje pasiūlymo dėl pastarojo mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) susitarimo pasirašymo pateikimo, informavimo apie priimtą sprendimą dėl pasiūlymo pasirašyti susitarimą ir susitarimo pasirašymo tvarką nustato Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės<sup>144</sup>. Šių taisyklių 5–9 p. nurodyta, kad tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius gali inicijuoti susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų sudarymą, šiuo tikslu raštu pateikdami pasiūlymą tokį susitarimą sudaryti.

Aiškindamas MAĮ 71 str. 1 d. nuostatas, LVAT yra nurodęs, jog ji nenustato imperatyvios pareigos mokesčių administratoriui pasirašyti su mokesčių mokėtoju susitarimą kiekvienu atveju, o tik suteikia teisę susitarti dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Teisiškai reikšminga bei pakankama aplinkybė, kuri gali sudaryti prielaidas bei sąlygas pasirašyti arba nepasirašyti minėto susitarimo, yra faktinės aplinkybės, jog „nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti“ konstatavimas.<sup>145</sup> Taigi MAĮ 71 str. 1 d. yra įtvirtinta mokesčių administratoriaus diskrecija ne tik dėl susitarimo su mokesčių mokėtoju sudarymo, tačiau ir dėl įrodymų, kuriais grindžiamas mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumas, vertinimo.

Mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susitarimams yra ne tik viena iš prevencinių priemonių, užtikrinančių, kad po mokestinio patikrinimo nekils mokestinis ginčas, bet ir viena iš paties mokestinio ginčo sprendimo būdų. Mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susitarimo privalumus yra nurodęs ir Šedbaras, teigdamas, jog „praktika rodo, kad dažnai gali būti pasiektas kompromisas ir išsaugota tam tikra mokestinės prievolės dalis, kuri teisme gali būti visiškai panaikinta. Šiuo atveju išsaugoma dalis biudžeto pinigų, laimi ir mokesčio mokėtojas, nors ir praranda dalį lėšų, bet sutaupo bylinėjimosi išlaidų ir mažiau sugaišta laiko“<sup>146</sup>.

Susitarimus, nagrinėjant administracinius ginčus, skatina ir Europos Tarybos Ministrų Komitetas, rekomendacijoje Rec (2001) 9 „Dėl bylinėjimosi tarp administravimo institucijų ir privačių

---

<sup>144</sup> 2004 m. gruodžio 30 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. VA-210 patvirtintos Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės

<sup>145</sup> LVAT 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-2429/2012

<sup>146</sup> Šedbaras, S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje. Vilnius: Justitia, 2006. p. 150

asmenų alternatyvų<sup>147</sup> pabrėždamas, kad alternatyvių ginčo sprendimo būdų naudojimas sprendžiant administracinius ginčus gali priartinti administravimo institucijas prie visuomenės, garantuoti paprastesnes, ekonomiškesnes ir lankstesnes valstybės ir visuomenės grupių ginčų sprendimo galimybes<sup>148</sup>.

Taigi mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų pasirašymas yra optimaliausias ginčo išsprendimo būdas, kuomet nei viena šalis neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti, nes tokio susitarimo pasirašymas leidžia mokestinį ginčą išspręsti mažesnėmis laiko ir finansinėmis sąnaudomis.

Įrodymų pateikimo momentas taip pat yra labai svarbus, kalbant apie mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumą, efektyvumą ir nuoseklumą. Praktikoje dažnai pasitaiko atveju, kad, kilus mokestiniam ginčui mokesčių mokėtojas pateikia naujus įrodymus (pavyzdžiui, paskolų sutartis, rašteliai, turto vertinimo ataskaitos, nauji asmenų paaiškinimai, nepateiktos patikrinimo metu, ir panašiai), kurie yra reikšmingi sprendžiant mokesčių mokėtojo apmokestinimo klausimą.

Naujų įrodymų pateikimas bet kurioje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje praktiškai pailgina mokestinio ginčo nagrinėjimo procesą, nes šalis, pateikdama vis naujus įrodymus, vilkina patį mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą. Siekiant to išvengti, nagrinėjant mokestinį ginčą ikiteismine tvarka, jei šiame procese dalyvauja ir Mokestinių ginčų komisija, įrodymų pateikimo momentas griežtai reglamentuotas, nurodant, kad visi įrodymai turi būti pateikti centriniam mokesčių administratoriui (MAĮ 153 str. 3 d.).

Tačiau teorijoje ir praktikoje dėl įrodymų teikimo ribojimo Mokestinių ginčų komisijoje kyla ypatingai daug ginčų. Įrodymų pateikimas laiku įtakoja mokestinių ginčų nagrinėjimo trukmę, t.y., jei šalis įrodymus pateikia laiku, tai žymiai efektyviau įgyvendinamos mokestinių ginčų šalių teisės ir priimamas teisingas sprendimas. Taip pat reikėtų pažymėti, kad nors ir MAĮ įtvirtintas įrodymų pateikimo momentas yra griežtai apibrėžtas, bet praktiškai tokia nuostata nepadedą išvengti naujų įrodymų pateikimo teismui, nes ABTĮ nėra įtvirtinta jokių įrodymų pateikimo ribojimų (išskyrus ABTĮ 138 str. 3 d. įtvirtintą naujų įrodymų pateikimo apeliacinės instancijos teismui ribojimą, kuriame galima išvelgti tam tikrus naujų įrodymų pateikimo draudimo principo aspektus), todėl neabejotina, kad Vilniaus apygardos administracinis teismas su skundu dėl mokesčių administratoriaus ar Mokestinių ginčų komisijos sprendimo mokestiniame ginče gautus naujus įrodymus priims, taip pat, vykdydamas teisingumą, tokius įrodymus ištirs ir įvertins – jokie įrodymai teismui neturi iš anksto

---

<sup>147</sup> Alternatives to Litigation between Administrative Authorities and Private Parties: Conciliation, Mediation and Arbitration. Multilateral conference Lisbon (Portugal), 31 May – 2 June 1999. Council of Europe Publishing. p. 107-159

<sup>148</sup> Council Of Europe Committee of Ministres. Recommendation Rec(2001)9 of the Committee of Ministers to member states on alternatives to litigation between administrative authorities and private parties. Adopted by the Committee of Ministres on 5 September 2001 at the 762nd meeting of the Ministers' Deputies

nustatytos galios, teismas įvertina įrodymus pagal vidinį savo įsitikinimą, pagrįstą visapusišku, išsamiu ir objektyviu bylos aplinkybių viseto išnagrinėjimu, vadovaudamasis įstatymu, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijais (ABTĮ 57 str. 6 d.). Tačiau, kaip minėta, mokestiniai ginčai yra specifinė administracinių ginčų rūšis, todėl teisėjams, norint įvertinti visus turimus mokesčio mokėtojo ir mokesčių administratoriaus argumentus bei naujai pateiktus įrodymus, reikia specialių tam tikros srities žinių, taigi kartais pasitaiko atveju, kuomet nusprendžiama gražinti bylą iš naujo narinėti mokesčių administratoriui.

Kita vertus, pagal LVAT praktiką MAĮ 153 str. 3 d. nuostatose numatyta taisyklė, atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes, neturėtų būti taikoma pernelyg formaliai, nes besąlyginis draudimas asmeniui pateikti, o teismui vertinti naujus įrodymus, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui (arba buvo pateikti Mokestinių ginčų komisijai, pažeidžiant MAĮ 155 str. 6 d. reikalavimus), net ir tais atvejais, kai egzistuoja pagrįstos priežastys, dėl kurių tai nebuvo padaryta anksčiau arba naujų įrodymų būtinybė iškilo vėliau, būtų nesuderinamas su teisės būti išklausytam principu, teisės į tinkamą teismo procesą principu, ABTĮ 57 str. 6 d. nuostata, kad teismo vidinis įsitikinimas turi būti pagrįstas visapusišku, išsamiu ir objektyviu bylos aplinkybių viseto išnagrinėjimu, įrodymai vertinami vadovaujantis įstatymu, taip pat teisingumo bei protingumo kriterijais, ABTĮ 81 str. nuostata, pagal kurią, nagrinėdami administracines bylas, teisėjai privalo aktyviai dalyvauti tiriant įrodymus, nustatant visas bylai svarbias aplinkybes ir visapusiškai, objektyviai jas ištirti<sup>149</sup>.

Atsižvelgiant į nurodytas teisės teorijoje ir jurisprudencijoje formuluojamas nuostatas dėl įrodymų pateikimo momento mokestiniame ginče, darytina išvada, kad šiuo metu MAĮ įtvirtintas įrodymų teikimo ribojimas Mokestinių ginčų komisijai tėra tik deklaratyvi įstatymo nuostata ir praktiškai tinkamai neįgyvendinama. Be kita ko, Komisijai negalint vertinti naujų įrodymų, yra ilginamas pats mokestinių ginčų bylų nagrinėjimas, t.y., Komisijai nusprendus perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, pastarasis, siekdamas, kad įrodymai būtų įvertinti tinkamai ir galėtų vėliau sprendimą priimti iš esmės, paveda vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą. Panaši situacija pasitaiko net ir tuomet, kai nauji įrodymai pateikiami Vilniaus apygardos administraciniam teismui.

Apibendrinant, įrodymai ir jų vertinimas yra neatskiriama ir svarbiausia mokestinių ginčų nagrinėjimo sudėtinė dalis, todėl mokesčių mokėtojui, norinčiam pagrįsti savo apskaičiavimus, taip pat apginti galimai pažeistas teises, turi būti suteikta galimybė pateikti naujus įrodymus kartu su skundu visose ikiteisminio ginčo nagrinėjimo stadijose. Be to, siekiant mokestinio ginčo bylos nagrinėjimo

---

<sup>149</sup> LVAT 2008 m. rugpjūčio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>756</sup>-954/2008

operatyvumo, būtina Mokestinių ginčų komisijai suteikti teisę priimti kartu su skundu mokesčių mokėtojo pateikiamus naujus įrodymus ir juos įvertinti pačiai ir tik tokiu atveju, kuomet Komisija dėl tam tikrų specifinių žinių trūkumo negali tinkamai įvertinti mokesčių mokėtojo pateiktų dokumentų, grąžinti bylą iš naujo narinėti mokesčių administratoriui.

### 3. MOKESTINIŲ GINČŲ PROCESO EFEKTYVUMO TYRIMAS

#### 3.1. Mokestinių ginčų proceso efektyvumo tyrimo metodologija

Pirmoje ir antroje darbo dalyje buvo analizuojami mokestinių ginčų procesą reglamentuojantys Lietuvos Respublikos teisės aktai, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo suformuota teismų praktika, Lietuvos ir užsienio autorių moksliniai straipsniai, mokestinių ginčų bylų statistiniai duomenys, seminarų mokestinių ginčų tema medžiaga, iš kurių analizės formuotos tam tikros prielaidos apie mokestinio ginčo kaip teisinio proceso efektyvumą.

Šio darbo tikslas yra kiek įmanoma objektyviau nustatyti ir įvertinti mokestinio ginčo kaip teisinio proceso efektyvumą / neefektyvumą lemiančius veiksnius, taip pat priemones, kurių pagalba būtų galima išvengti bereikalingų mokestinių ginčų. Mokestiniam ginčams kaip teisiniui procesui įvertinti reikalingos tam tikros specialios ekspertinės žinios ir ekspertinis patyrimas, kurį turi nedidelis skaičius specialistų, todėl tyrimui taikyti aktyvieji ekspertinio individualiojo vertinimo metodai – apklausa anketavimo būdu ir interviu. Anot tyrėjų, ekspertinis vertinimas yra tinkamiausias duomenų patikrinimui arba pagrindimui<sup>150</sup>, o ekspertinių vertinimų tikslas – „žinių iš eksperto gavimo sisteminis organizavimas, kodavimas, struktūrinis perdirbimas ir interpretavimas taikant loginius ir matematinius metodus“<sup>151</sup>. Ekspertas – asmuo, kuris dėl savo profesinės arba gyvenimo patirties turi didžiausią kompetenciją ir patikimiausią bei pakankamai išsamią informaciją apie tiriamą problemą. Be to, realaus pasaulio praktikos panaudojimas – yra gerai žinomas metodas teoriniam pagrindui kurti bei vystyti pačią teoriją<sup>152</sup>.

Ekspertai buvo atrinkti konkrečiu tikslu – kad savo žiniomis prisidėtų prie mokestinių ginčų proceso efektyvumą lemiančių veiksnių įvertinimo. Ekspertams keliami reikalavimai buvo siejami su tam tikrų mokesčių administravimo, mokestinių ginčų nagrinėjimo, mokesčių ir administracinės teisės srities kompetencija ir patirtimi. Ekspertais buvo laikomi asmenys, turintys aukštąjį išsilavinimą ir mokesčių / teisės srityje dirbantys ilgiau nei 10 metų.

Vienas iš svarbiausių vykdyto tyrimo elementų buvo apklausa anketavimo būdu. Ekspertams anketoje pateikta grupė tarpusavyje susijusių uždarojo tipo klausimų, į kuriuos ekspertams atsakant,

---

<sup>150</sup> Kardelis K. Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla, 2002, p. 76; Tidikis R. Socialinių mokslų tyrimų metodologija. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2003, p. 516

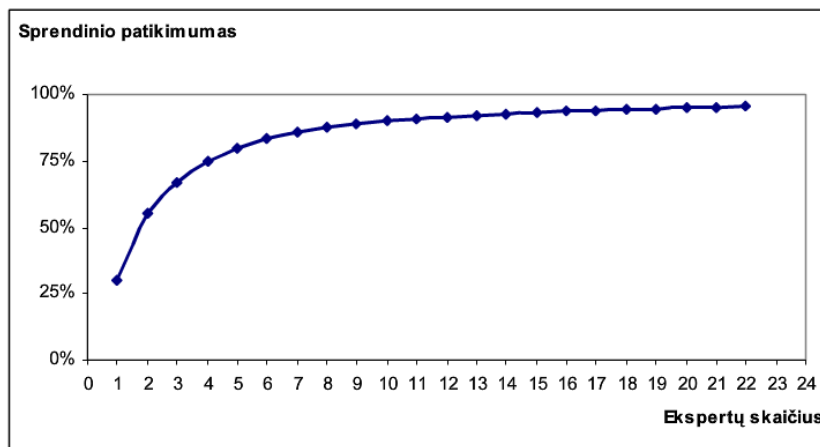
<sup>151</sup> Augustinaitis A., Rudzkienė V., Petrauskas, R. A. ir kiti. Kolektyvinė monografija: Lietuvos e. valdžios gairės: ateities išvalgų tyrimas. Mykolo Romerio universitetas, 2009, p. 174

<sup>152</sup> Eisenhardt, K. M. Building Theories from Case Study Research // The Academy of Management Review, Vol. 14, No. 4. 1989, p. 532

siekta išsiaiškinti, kokios priežastys šalies mastu lemia mokestinio ginčo proceso efektyvumą / neefektyvumą, taip pat kokiomis priemonėmis būtų galima išvengti bereikalingų mokestinių ginčų.

Interviu tipo ekspertinio vertinimo metodas taikytas su kai kuriais pasirinktais ekspertais, jų iš anksto neinformavus apie dalyvavimą ekspertiniame vertinime, taip siekiant gauti kuo išsamesnę ir objektyvesnę ekspertų nuomonę tam tikrais klausimais. Pokalbio metu, turint iš anksto susidarytą programą (pokalbio pageidautiną scenarijų su iš anksto suformuluotais svarbiausiais klausimais, orientuotais gauti iš eksperto rūpimą informaciją), ekspertams buvo užduodami klausimai siekiant išsamiau išsiaiškinti tam tikras mokestinio ginčo sąvokos reglamentavimo bei paties mokestinių ginčų proceso probleminius aspektus. Gavus iš eksperto atsakymus pokalbio metu, reikalui esant, klausimai atitinkamai buvo papildyti bei patikslinti, siekiant gauti išsamią eksperto nuomonę.

Kaip teigia metodologiją nagrinėjantys mokslininkai, *nuo ekspertų kvalifikacijos priklauso ir ekspertų grupės dydis. Sunku (ir nebūtina) surinkti didesnę grupę aukščiausios kvalifikacijos ekspertų, nes specialistų, galinčių užginčyti ar paneigti jų nuomonę, negali būti daug. [...] Daugelio mokslininkų nuomone, optimalus grupės dydis – nuo 8 iki 10 ekspertų. [...] Nustatant priimtina ekspertų kiekį reikia vadovautis metodologinėmis prielaidomis, suformuotomis klasikinėje testų teorijoje. [...] Teorija teigia, kad agreguotų sprendimų patikimumą ir priimančiųjų sprendimų (šiuo atveju ekspertų) skaičių sieja greitai slopstantis netiesinis ryšys<sup>153</sup> (žr. 5 pav.), todėl šiam ekspertiniam įvertinimui atlikti pasirinkti 8 ekspertai.*



Šaltinis: Augustinaitis ir kt., 2009, p. 202

### 5 pav. Ekspertų skaičiaus įtaka vertinimo patikimumui

<sup>153</sup> Augustinaitis A., Rudzkienė V., Petrauskas, R. A. ir kiti. Kolektyvinė monografija: Lietuvos e. valdžios gairės: ateities išvalgų tyrimas. Mykolo Romerio universitetas, 2009, p. 202-203

Mokslininkų pripažįstama, kad *ekspertinis vertinimas paremtas prielaida, kad sprendimas gali būti gautas tik esant ekspertų nuomonių suderinamumui, todėl iš ekspertų grupės pašalinami ekspertai, kurių nuomonės skiriasi nuo daugumos. Taip „atsijojami“ nekvalifikuoti ekspertai, atsitiktinai patekę į grupę, taip pat originaliausi ekspertai, giliau nei daugelis suvokiantys problemą. [...] Kalbant apie konkrečius skaičiavimo metodus, tais atvejais [...], kai ekspertų daugiau nei du ( $m > 2$ ), tikrinama konkordancijos koeficientais. [...] Vienas iš dažniausiai taikomų suderinamumo kriterijų, skirtų ekspertų nuomonių suderinamumui vertinti, iki šiol išliko Kendallo konkordancijos koeficientas<sup>154</sup>.*

Taigi toliau šiame darbe, vertinant, ar ekspertinių vertinimų suderinamumas yra pakankamas ir statistiškai reikšmingas, vadovautasi Kendallo konkordancijos koeficientu bei Augustinaičio, Rudzkienės, Petrausko ir kitų autorių pateikta ekspertinio vertinimo metodologija.

Siekiant įvertinti ekspertų nuomonę kiekvienu klausimu, ekspertams buvo pateiktos atsakymų alternatyvos ( $X_1, X_2, \dots, X_n$ ), kurios, ekspertų nuomone, ranguojamos pagal alternatyvių teiginių svarbą.

Kendallo dispersinio konkordancijos koeficiento idėja susieta su kiekvienos alternatyvos rangų suma  $R_i$  visų ekspertų atžvilgiu:

$$R_i = \sum_{j=1}^m R_{ij} ; \quad (1)$$

čia  $R_i$  – rangų suma;

$m$  – ekspertų skaičius;

$R_{ij}$  –  $j$ -ojo eksperto ( $j = 1, 2, \dots, m$ )  $i$ -jam pasirinkimo alternatyvai suteiktas kriterijus (kokybės rodiklis) ( $i = 1, 2, \dots, n$ ).

tiksčiau su dydžių  $R_i$  nuokrypiu nuo bendro vidurkio  $r$  kvadratų sumos  $S$  (dispersijos analogas):

$$S = \sum_{i=1}^n (R_i - r)^2 ; \quad (2)$$

čia  $S$  – kvadratų suma;

$n$  – kriterijų (kokybės rodiklių) skaičius;

$R_i$  – rangų suma;

$r$  – bendras rangų vidurkis.

Visų  $m$  ekspertų  $n$  rodiklių rangų suma ir bendras vidurkis  $r$ , skaičiuojamas pagal formulę

<sup>154</sup> Augustinaitis A., Rudzkienė V., Petrauskas, R. A. ir kiti. Kolektyvinė monografija: Lietuvos e. valdžios gairės: ateities išvalgų tyrimas. Mykolo Romerio universitetas, 2009, p. 204-205

$$r = \frac{1}{2}m(n+1) ; \quad (3)$$

čia  $r$  – bendras rangų vidurikis;

$m$  – ekspertų skaičius;

$n$  – kriterijų (kokybės rodiklių) skaičius.

priklauso tik nuo  $n$  ir  $m$  dydžių ir nepriklauso nuo suderinamumo lygio.

Vidutinį rangą  $r$  ir konkordancijos koeficientą  $W$  patogiu skaičiuoti matrica, kurios struktūra pateikta 1 priede. Jos stulpeliuose pateikti kriterijai ( $i = 1, 2, \dots, n$ ), eilutėse – ekspertai ( $j = 1, 2, \dots, m$ ), o langeliuose – ekspertų kriterijams suteikti (apskaičiuoti) rangai  $R_{ij}$ .

Kendall konkordancijos koeficientas apskaičiuojamas pagal formulę:

$$W = \frac{12S}{m^2(n^3 - n)} ; \quad (4)$$

čia  $W$  – Kendall konkordancijos koeficientas;

$S$  – kvadratų suma;

$m$  – ekspertų skaičius;

$n$  – kriterijų (kokybės rodiklių) skaičius.

Konkordancijos koeficientas gali būti taikomas praktikoje, jei nustatyta jo ribinė reikšmė, kada ekspertų vertinimus dar galima laikyti suderintais. Konkordancijos koeficiento reikšmingumui tikrinti taikomas  $\chi^2$  (*chi-square*) kriterijus. Atsitiktinį dydis

$$\chi^2 = W \times m(n-1) ; \quad (5)$$

čia  $\chi^2$  – konkordancijos koeficiento reikšmingumui tikrinti taikomas kriterijus;

$W$  – Kendall konkordancijos koeficientas;

$m$  – ekspertų skaičius;

$n$  – kriterijų (kokybės rodiklių) skaičius.

pasiskirstęs pagal  $\chi^2$  skirstinį su  $\nu = n - 1$  laisvės laipsniu. Pagal pasirinktą reikšmingumo lygmenį  $\alpha = 0,05$  (praktikoje  $\alpha$  reikšmė imama 0,05 arba dar griežtesnė 0,01) iš  $\chi^2$  skirstinio lentelės (žr. 2 priedą) su  $\nu = n - 1$  laisvės laipsniu randame kritinę reikšmę



$$\chi_{kr}^2 = \chi_{v;\alpha}^2 ; \quad (6)$$

čia  $\chi_{kr}^2$  – kritinė  $\chi^2$  reikšmė;

$\chi_{v;\alpha}^2$  – iš lentelės (žr. 2 priedą) pasirinkta kritinė reikšmė.

Jei apskaičiuota pagal formulę (5)  $\chi^2$  reikšmė didesnė už kritinę  $\chi^2$  reikšmę, tai rodo, kad ekspertų vertinimai suderinti.

Taigi, remiantis šia metodologija įvertintas ekspertų nuomonių suderinamumas (3-5 priedai), o toliau pateikiami tik apibendrinti ekspertinio vertinimo rezultatai.

### 3.2. Mokestinių ginčų proceso efektyvumo tyrimo rezultatai

Ekspertams pateiktą ekspertinio vertinimo anketą sudarė 4 dalys: pirmojoje ekspertų prašyta pateikti bendrą informaciją (respondento lytis, išsilavinimas, darbovietė, darbo patirtis mokesčių / teisės srityje); antrojoje prašyta pagal svarbą suskirstyti veiksnius, lemiančius mokestinių ginčų proceso efektyvumą šalies mastu; trečiojoje – pagal svarbą suskirstyti veiksnius, lemiančius mokestinių ginčų proceso neefektyvumą šalies mastu, ketvirtojoje – pagal svarbą suskirstyti priemones, kurių pagalba būtų galima išvengti bereikalingų mokestinių ginčų (žr. 6 priedą).

Siekiant įvertinti ekspertų nuomonę apie mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso efektyvumą lemiančius veiksnius šalies mastu, ekspertams buvo pateiktos septynios veiksnių alternatyvos, kurias paprašyta suranguoti skaičių skalėje nuo 1 iki 7 (1 – svarbiausias, 7 – mažiausiai svarbus). Išanalizavus ekspertų vertinimus nustatyta, kad jie tarpusavyje yra suderinti, o svarbiausiais veiksniais laikyti 3-oji ir 6-oji alternatyvos, t.y.: pirma, ikiteisminiame mokestinių ginčų procese ginčą nagrinėja mokesčių specialistai; antra, tai, kad yra suformuota pakankamai tesimų praktikos dėl mokestinių ginčų nagrinėjimo (žr. 3 priedą).

Siekiant įvertinti ekspertų nuomonę apie mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso neefektyvumą lemiančius veiksnius šalies mastu, ekspertams buvo pateiktos šešios veiksnių alternatyvos, kurias paprašyta suranguoti skaičių skalėje nuo 1 iki 6 (1 – svarbiausias, 6 – mažiausiai svarbus). Išanalizavus ekspertų vertinimus nustatyta, kad jie tarpusavyje yra suderinti, o svarbiausiais veiksniais laikyti 1-oji ir 5-oji alternatyvos, t.y.: pirma, nėra išsamaus įrodymų teikimo, priėmimo ir vertinimo procedūros reglamentavimo: pvz., mokesčių administratorius turi naudoti neproporcingai daug administracinių išteklių abejotiniams paaiškinimams paneigti, kai fiziniai asmenys bando nepagrįstą praturtėjimą pagrįsti akivaizdžiai fiktyviais dokumentais, dėl ko užsitęsia mokestinių ginčų procedūros; antra,

dažnai pasitaiko, kuomet, pasibaigus mokestiniam ginčui, mokesčių administratoriui nėra galimybės išieškoti sprendimu patvirtintų mokesčių ir su jais susijusių sumų (žr. 4 priedą).

Siekiant nustatyti priemones, ekspertų nuomone, kurių pagalba būtų galima išvengti bereikalingu mokestinių ginčų, ekspertams buvo pateiktos šešios priemonių alternatyvos, kurias paprašyta tai pat suranguoti skaičių skalėje nuo 1 iki 6 (1 – svarbiausias, 6 – mažiausiai svarbus). Įvertinus ekspertų nuomones, nustatyta, kad jos tarpusavyje yra suderintos, o geriausiomis priemonėmis laikytos 1-oji ir 5-oji alternatyvos, t.y.: pirma, reikėtų detaliam reglamentuoti įrodymų teikimo, priėmimo ir vertinimo procedūras mokestinio patikrinimo bei mokestinio ginčo procesuose; antra, kelti mokesčių administratoriaus specialistų, atliekančių mokestinius patikrinimus kvalifikaciją (žr. 5 priedą).

Taikant kitą ekspertinio individualiojo vertinimo metodą – interviu, buvo apklausti 5 asmenys (3 iš jų pildę ekspertiniam vertinimui skirtas anketas). Šis metodas naudotas tik kaip papildomas, siekiant gauti informaciją įrodymų teikimo mokestinių ginčų proceso metu reglamentavimo, Mokestinių ginčų komisijos kaip ikiteismine tvarka nagrinėjančios institucijos reikalingumo, mokestinių ginčų nagrinėjimo Vilniaus apygardos administraciniame teisme klausimais.

*Dėl įrodymų teikimo mokestinių ginčų proceso metu reglamentavimo.* 4 iš 5 interviu dalyvavusių ekspertų pripažino, kad dabartinis įrodymų teikimo mokestinių ginčų proceso metu reglamentavimas yra ydingas būtent dėl įrodymų teikimo Mokestinių ginčų komisijai ribojimo: ekspertų nuomone, toks reglamentavimas suponuoja sąlygas ilgam mokestinių ginčų nagrinėjimui, t.y., Mokestinių ginčų komisijai neturint teisės vertinti mokesčio mokėtojo naujai pateiktų įrodymų, mokesčių mokėtojo skundas grąžinamas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. 1 iš 5 ekspertų dabartinį įrodymų teikimo mokestinių ginčų proceso metu reglamentavimą laiko teisingu ir reikalingu, t.y., skundžiamas vietos mokesčių administratoriaus sprendimas yra paremtas mokestiniam patikrinimui pateiktais įrodymais, taip pat kai kuriais atvejais, ir teikiant rašytines pastabas dėl patikrinimo akto tvirtinimo metu pateiktais naujais įrodymais, todėl, mokesčių mokėtojui, norinčiam pagrįsti naujai paaiškėjusias aplinkybes „reikėtų suteikti galimybę prašyti mokesčių administratoriaus įvertinti naujus įrodymus pakartojant tam tikras administracines procedūras ir iš naujo nustatant mokesčio bazę, o ne su skundu ir naujais įrodymais bėgti į Mokestinių ginčų komisiją ir laukti pastarosios sprendimo perduoti mokestinį ginčą iš naujo nagrinėti mokesčių administratoriui arba vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą“.

*Dėl Mokestinių ginčų komisijos kaip ikiteismine tvarka nagrinėjančios institucijos reikalingumo.* 4 iš 5 interviu dalyvavusių ekspertų nuomone, Mokestinių ginčų komisija kaip ikiteismine tvarka mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija yra nereikalinga: pirma, mokesčių mokėtojas, dėl jam mokestinio ginčo nagrinėjimo metu skaičiuojamų delspinigių, turėtų būti suinteresuotas greitu ginčo išsprendimu, tačiau dažnu atveju naudojasi šia neprivaloma ginčo nagrinėjimo procedūra vien

siekdamas atidėti mokesčių ir su juo susijusių sumų išieškojimą, antra, Komisija tiesiogiai yra priklausoma nuo vykdomosios valdžios, todėl jos sprendimai ne visada būna šališki ir teisėti, trečia, dėl ribojamos mokesčių mokėtojo teisės teikti naujus įrodymus Mokestinių ginčų komisijai, skundžiant centrinio administratoriaus sprendimą dėl mokestinio ginčo, ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas daromas neoperatyviu, t.y. – dėl Komisijos sprendimų perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo ilgėja mokestinio ginčo proceso trukmė. 1 iš 5 ekspertų nuomone, Mokestinių ginčų komisija yra reikalinga: eksperto nuomone, mokesčių mokėtojai, turėdami galimybę centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą dėl mokestinio ginčo skusti teismui, renkasi galimybę ginčą spręsti Komisijoje vien dėl to, kad Komisijoje mokestinį ginčą nagrinėja šios srities specialistai (tai vienintelė Komisijos funkcija), o nenorą kreiptis į Vilniaus apygardos administracinę teisumą sąlygoja mokestinių ginčų srityje specializuotų teisėjų trūkumas. Šis ekspertas taip pat pabrėžė, kad, galbūt, siekiant Komisijos priimamų sprendimų nešališkumo, reikėtų keisti Komisijos narių skyrimo tvarką.

*Dėl mokestinių ginčų nagrinėjimo Vilniaus apygardos administraciniame teisme.* Visi 5 interviu dalyvavę ekspertai pabrėžė, jog Vilniaus apygardos administraciniame teisme trūksta mokestinius ginčus nagrinėjančių specialistų, t.y., dauguma teisėjų, paskiriamų dirbti į Vilniaus apygardos administracinę teisumą, prieš tai yra dirbę bendrosios kompetencijos (baudžiamųjų, civilinių, administracinių teisės pažeidimų bylų nagrinėjimas) apylinkių teismuose, todėl neturi reikiamos patirties mokestinių ginčų bylų nagrinėjimui.

Taigi apibendrinus ekspertinio tyrimo rezultatus, darytina išvada, kad ekspertų nuomonė įvairiais mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso aspektais ne tik pagrindė darbe keliamas idėjas dėl mokestinių ginčų proceso efektyvumo / neefektyvumo, tačiau taip pat vieną didžiausių problemų, sąlygojančių mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, nurodė mokesčių administratoriaus galimybės išieškoti sprendimu patvirtintų mokesčių ir su jais susijusių sumų ribojimą, taip suponuodami ateities tyrimo būtinybę ir svarbą šiuo klausimu.

## IŠVADOS IR SIŪLYMAI

1. Iškelta hipotezė – mokestinio ginčo proceso teisinis reglamentavimas sudaro prielaidas neefektyviam ir neoperatyviam mokestinių ginčų bylų nagrinėjimui – pasitvirtino. Faktiškai mokestinio ginčo proceso reglamentavimas sudaro prielaidas mokesčių mokėtojui naudotis net dviem ikiteisminio ginčo nagrinėjimo procedūromis, tuo pačiu ribodamas mokesčių mokėtojo teisę į gynybą – įrodymų teikimą antrajai ikiteismine tvarka mokestinius ginčus nagrinėjančiai institucijai – Mokestinių ginčų komisijai, suteikdamas tais įrodymais teisę vėliau remtis tik teisminėje ginčų nagrinėjimo stadijoje, kas mokestinio ginčo procesą daro nenuosekliu ir neoperatyviu, t.y. – neefektyviu.

2. Kadangi nuo mokestinių ginčų sąvokos apibrėžimo Lietuvos teisės aktuose priklauso, ar kilusiam ginčui tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bus taikoma privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra, yra labai svarbu, kad MAĮ ir ABTĮ nuostatos, įtvirtinančios mokestinių ginčų sąvoką, būtų aiškesnės. Kadangi pagal šiuo metu galiojančių MAĮ ir ABTĮ redakcijų mokestinių ginčų sąvoką apibrėžiančias nuostatas sprendimai, dėl kurių gali kilti mokestinis ginčas, apibrėžiami ne pagal formą (sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kitas panašaus pobūdžio sprendimas), o pagal turinį (kuriuo iš naujo apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis), todėl siūloma Mokesčių administravimo įstatymo komentare, MAĮ 2 str. 21 d. nuostatų išaiškinimą papildyti sprendimų sąrašu, kuriuos skūsdamas mokesčių mokėtojas privalo naudotis ikiteismine mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka.

3. Išanalizavus ikiteisminį mokestinių ginčų procesą reglamentuojančias teisės aktų nuostatas, mokslinius darbus, analizuojančius ikiteisminį mokestinių ginčų nagrinėjimą, taip pat dažniausiai ikiteisminių ginčų nagrinėjančių institucijų priimamus sprendimus mokestiniame ginče nustatyta, jog daugiausiai nesutarimų teorijoje ir praktikoje kyla dėl Mokestinių ginčų komisijos kaip ikiteismine tvarka mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos reikalingumo. Pirma, dauguma mokslininkų ir ekspertų pažymi, kad ikiteismine tvarka ginčus nagrinėjančios Mokestinių ginčų komisijos priimami sprendimai mokestiniame ginče negali būti laikomi objektyviais ir nešališkais tiek dėl Komisijos statuso, tiek dėl Komisijos narių skyrimo tvarkos. Antra, dabartinis mokestinių ginčų proceso reglamentavimas sudaro prielaidas mokestinį ginčą ikiteismine tvarka nagrinėti net du kartus, kas išankstinį ginčų nagrinėjimą ne teismo tvarka daro neoperatyvų ir neefektyvų: padidėja tiek mokesčių mokėtojų, tiek valstybės biudžeto išlaidos tokių ginčų nagrinėjimui. Trečia, dėl ribojamos mokesčių mokėtojo teisės teikti naujus įrodymus Mokestinių ginčų komisijai, skundžiant centrinio administratoriaus sprendimą dėl mokestinio ginčo, ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas daromas neefektyviu, t.y. – dėl Komisijos sprendimų perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo ilgėja mokestinio ginčo nagrinėjimo proceso trukmė.

4. Kaip yra matyti iš kitų Europos Sąjungos valstybių narių praktikos, privaloma mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra yra reglamentuota būtent centriniame mokesčių administraciniame departamente, nes tai yra greičiausias būdas mokesčių mokėtojui ginti jo pažeistas teises, be to, suteikia galimybę mokesčių administratoriui peržiūrėti sprendimą ir ištaisyti galimai padarytas klaidas. Nors nagrinėjant mokestinius ginčus Valstybinės mokesčių inspekcijos Teisės departamento Apeliacijų skyriuje ir priimant sprendimus gali atrodyti, kad pastariesiems trūksta objektyvumo ir nešališkumo (tiek mokestinių prievolių bei sumokėtų mokesčių apskaitos procedūrų nustatymas vietos mokesčių administratoriui ir kontroliavimas, kaip jų laikomasi, tiek mokestinių ginčų nagrinėjimas yra to paties centrinio mokesčių administratoriaus įstatymu įtvirtintos funkcijos), tačiau reikia pripažinti, kad toks mokestinių ginčų nagrinėjimas yra ekonomiškai efektyviausias tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui. Praktiškai išvelgiant daugiausiai teisinio reglamentavimo trūkumų dėl mokestinių ginčų nagrinėjimo būtent Mokestinių ginčų komisijoje, siūloma:

4.1. atsisakyti Mokestinių ginčų komisijos kaip ikiteismine tvarka mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos, privalomo mokestinių ginčų nagrinėjimo ikiteismine tvarka funkciją tiek dėl vietos mokesčių administratoriaus, tiek dėl centrinio mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų priskiriant VMI prie FM; arba

4.2. neatsisakyti Mokestinių ginčų komisijos kaip neprivaloma ikiteismine tvarka mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos, tačiau keisti esamą teisinį reglamentavimą šiose srityse: pirma, keisti Mokestinių ginčų komisijos statusą (t.y. įtvirtinti įstatymu, o ne Vyriausybės nutarimu) ir Komisijos narių skyrimo tvarką; antra, siekiant mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumo, Komisijai nustatyti 30 dienų terminą sprendimui dėl skundo mokestiniame ginče priimti; trečia, siekiant mokestinio ginčo bylos nagrinėjimo operatyvumo, atsisakyti ribojimo mokesčių mokėtojui kreipiantis su skundu į Komisiją teikti naujus įrodymus, o Komisijai suteikti teisę ir pareigą pateiktus naujus įrodymus įvertinti (suteikiant Komisijai teisę kreiptis į mokesčių administratorių dėl naujai pateiktų įrodymų įvertinimo, jei pateikti įrodymai turi reikšmės skundžiamų naujai apskaičiuotų ir nurodytų sumokėti mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžiui), nes šiuo metu MAĮ įtvirtintas įrodymų teikimo ribojimas Mokestinių ginčų komisijai tėra tik deklaratyvi įstatymo nuostata ir praktiškai tinkamai neįgyvendinama.

5. Atsižvelgiant į tai, kad po atitinkamo nepalankaus centrinio administratoriaus sprendimo mokestinių ginčų bylose mokesčių mokėtojai galimai pažeistas teises ginti dažniau renkasi kitoje neprivalomoje ikiteismine tvarka šiuos ginčus nagrinėjančioje institucijoje – Mokestinių ginčų komisijoje, o ne Vilniaus apygardos administraciniame teisme, darytina išvada, kad vis dėl to mokesčių mokėtojų teisminė pažeistų teisių gynyba šiame Teisme nėra efektyvi, todėl turėtų būti svarstoma dėl tam tikrų pakeitimų, kas liečia mokestinių ginčų bylų nagrinėjimą Vilniaus apygardos

administraciniame teisme. Atsižvelgiant į tai, kad teisingumą Lietuvos Respublikoje vykdo tik teismai (Lietuvos Respublikos Konstitucijos 109 str.), o mokestinių ginčų nagrinėjimui yra reikalingos tam tikros specifinės žinios, todėl norint užtikrinti kokybišką teisingumo vykdymą būtent mokestinių ginčų bylose, siūloma Vilniaus Apygardos administraciniame teisme reglamentuoti teisėjų specializaciją mokestinių ginčų bylose: taip būtų sudaromos prielaidos spartesniam ir kokybiškesniam mokestinių ginčų bylų nagrinėjimui; užtikrintų, kad teisėjai turėtų reikiamų žinių ir patirties; puikus mokestinių ginčų nagrinėjimo srities išmanymas pagerintų teisėjo priimamo sprendimo kokybę; mokestinių bylų koncentravimas besispecializuojančių teisėjų rankose prisidėtų prie Teismo sprendimų nuoseklumo ir, galiausiai, skatintų teisinį tikrumą.

6. Atliktas mokestinių ginčų proceso ekspertinis vertinimas parodė, kad ekspertų nuomonė įvairiais mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso aspektais ne tik pagrindė darbe keliamas idėjas dėl mokestinių ginčų proceso efektyvumo / neefektyvumo, tačiau taip pat ekspertai vieną didžiausių problemų, sąlygojančių mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, nurodė mokesčių administratoriaus galimybės išieškoti sprendimu patvirtintų mokesčių ir su jais susijusių sumų ribojimą, taip suponuodami ateities tyrimo būtinybę ir svarbą šiuo klausimu.

## LITERATŪRA

### Norminiai teisės aktai

1. 1990 m. balandžio 10 d. Lietuvos Respublikos Ministrų Tarybos nutarimas Nr. 92 „Dėl valstybinių mokesčių inspekcijų“ // Valstybės žinios, 1990, Nr.13-383
2. 1990 m. birželio 26 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas Nr. I-324 // Valstybės žinios: 1990, Nr. 19-493
3. 1995 m. birželio 28 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. I-974 // Valstybės žinios, 1995, Nr. 61-1525
4. 1998 m. gruodžio 3 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1396 Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės įsteigimo // Valstybės žinios: 1995, Nr. 61-1525
5. 1999 m. sausio 14 d. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas Nr. VIII-1029 // Valstybės žinios, 1999, Nr. 13-308
6. 1999 m. birželio 17 d. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas Nr. VIII-1234 // Valstybės žinios, 1999, Nr. 60-1945
7. 2000 m. liepos 18 d. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas Nr. VIII-1864 // Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262
8. 2000 m. rugsėjo 19 d. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo pakeitimo įstatymas Nr. VIII-1927 // Valstybės žinios, 2000, Nr. 85-2566
9. 2001 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 2 ir 26 straipsnių pakeitimo įstatymas Nr. IX-402 // Valstybės žinios, 2001, Nr. 62-2219.
10. 2001 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX-394 // Valstybės žinios, 2001, Nr. 62-2211
11. 2002 m. vasario 28 d. Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymu Nr. IX-743 patvirtintas Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas // Valstybės žinios, 2002, Nr. 36-1340
12. 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 // Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271
13. 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243
14. 2004 m. gegužės 5 d. Valstybinė mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. VA-87 patvirtintos Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės // Valstybės žinios, 2004, Nr. 80-2876

15. 2004 m. gegužės 24 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. VA-103 patvirtintos Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės // Valstybės žinios, 2004, Nr.: 86-3156
16. 2004 m. rugsėjo 2 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1119 Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946
17. 2004 m. lapkričio 25 d. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko įsakymas Nr. 1-14 Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės darbo reglamento patvirtinimo // Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373
18. 2004 m. gruodžio 30 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. VA-210 patvirtintos Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės // Valstybės žinios, 2005, Nr. 2-28
19. 2006 m. birželio 27 d. Lietuvos Respublikos Viešojo administravimo įstatymo pakeitimo įstatymas Nr. X-736 // Valstybės žinios, 2006, Nr. 77-2975
20. 2007 m. birželio 7 d. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 2, 3, 15, 18, 19, 20, 22, 33, 35, 40, 46 ir 88 straipsnių pakeitimo įstatymas Nr. X-1174 // Valstybės žinios, 2007, Nr. 72-2830
21. 2010 m. lapkričio 23 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 25, 87, 88, 135, 164 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 371 straipsniu įstatymas Nr. XI-1159 // Valstybės žinios, 2010, Nr. 145-7416
22. 2014 m. rugsėjo 18 d. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.74, 1.105 ir 6.871 straipsnių pakeitimo įstatymas Nr. XII-1091 // Teisės aktų registras, 2014, Nr. 2014-12715

### **Specialioji literatūra**

23. Ambrasaitė, G. *Apeliacija Lietuvos administraciniame procese: pagrindinės reformos kryptys* // Jurisprudencija. Nr. 4(82), 2006, p. 13-20
24. Augustinaitis A., Rudzkienė V., Petrauskas, R. A. ir kiti. *Lietuvos e. valdžios gairės: ateities išvalgų tyrimas*. Kolektyvinė monografija. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2009
25. Carr, J., Griffith C. *Measuring Transparency in State Tax Administration* // State Tax Notes. Boston, United States: Boston University. Vol. 66 No. 10, December 3, 2013
26. Chirelstein, M. A., Zelenak, L. A. *Federal Income Taxation, 12th Editon (Concepts & Insights)*. – Saint Paul, Minnesota, United States: Foundation Press. 2011



27. Dalton, J. *Tax disputes: The cases to look out for in 2013* // International Tax Review. 2013, Vol. 23 Issue 10, p. 21
28. Davis, R. *The Effect of the Decision of the Full Court of the Federal Court in Cooling's Case* // Revenue Law Journal. 1990, Vol. 1, Issue 2, p. 216-221
29. Douglas, L. L. et al. *Best and Worst of State Tax Administration: COST Scorecard on Appeals, Procedural Requirements* // Study by the Council on State Taxation. – Washington, United States. 2013, 38 p.
30. Eisenhardt, K. M. *Building Theories from Case Study Research* // The Academy of Management Review. 1989, Vol. 14, No. 4., p. 532-550
31. Evans, C., Tran-Nam, B. *Managing Tax System Complexity: Building Bridges Through Pre-Filled Tax Returns* // Australian Tax Forum. 2010, Vol. 25, Issue 2 p. 247-276
32. Grocott, J. *Knowing when to be transparent in a tax dispute* // International Tax Review. Jul/Aug2012, Vol. 23 Issue 6, p. 29-29
33. J Maples, A. *Resolving small tax disputes in New Zealand – is there a better way?* // Journal of the Australasian Tax Teachers Association. – Kensington, Australia: The University of New South Wales, 2011, Vol.6 No.1. p. 96-132
34. Kardelis K. *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. – Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla, 2002
35. Kirchler, E. *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. – Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007
36. Kūris E. *Lietuvos teisinės institucijos*. Vilniaus universiteto vadovėlis. – Vilnius: Registrų centras, 2011
37. Laužikas, E.; Mikelėnas, V.; Nekrošius, V. *Civilinio proceso teisė I dalis*. – Vilnius: Justitia, 2003
38. Logue, K. D. *Tax Law Uncertainty and the Role of Tax Insurance* // Virginia Tax Review. University of Virginia School of Law, 2005, Vol. 25, No. 2, p. 339-343
39. Masaliovas, A. *Išankstiniai mokesčių administratoriaus įsipareigojimai dėl teisės aktų taikymo: naujas mokesčių įstatymų aiškinimo būdas* // Justitia. – Vilnius, 2012, Nr. 77
40. Medelienė A. *Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese* // Teisė. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2004, Nr. 53, p. 117-139
41. Medelienė A. *Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos (rankraštis): daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S)*. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2005
42. Mehrban, M. *Exit strategies for private equity portfolio companies: Tax disputes* // Financier Worldwide Magazine, August Issue 2010. – Birmingham, United Kingdom

43. Meyercord, L. *Avoiding State Bankruptcy: Mediation as an Alternative to Resolving State Tax Disputes* // Review of Litigation. 2010, Vol. 29 Issue 4, p. 925-950
44. Murphy, K. *Regulating More Effectively: The Relationship between Procedural Justice, Legitimacy, and Tax Non-Compliance* // Journal of Law and Society. 2005, Volume 32, Issue 4, p. 562-566
45. Smalakienė E. *Ikiteisminio mokestinių ginčų proceso aktualijos* // Jurisprudencija. – Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2001, Nr. 21(13), p. 80-87
46. Smalakienė E. *Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė* (rankraštis): daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). – Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2002
47. Stravinskaitė, R. *Mokestiniai ginčai pagal naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją* // Apskaitos ir mokesčių apžvalga Nr. 12, 2004. p. 34-42
48. Strazdienė, A. *Kai kurie probleminiai mokesčio ginčo sąvokos aspektai* // Teisė. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2004, Nr. 51, p. 128-140
49. Šedbaras S. *Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje*: monografija. – Vilnius: Justitia, 2006
50. Tidikis R. *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2003
51. Tran-Nam, B., Walpole, M. *Independent Tax Dispute Resolution and Social Justice in Australia* // UNSW Law Journal. UNSW Law School, Australia. 2012, Vol. 35 No. 2, p. 470-500
52. Valančius V., Norkus R. *Administracinio proceso Lietuvoje reformos prielaidos ir perspektyvos* // Justitia. – Vilnius: 2005, Nr. 3 (57), p. 2-12
53. Žilys, J. *Administracinių teisės aktų teisėtumo problema prof. Mykolo Romerio mokslo darbuose* // Jurisprudencija, 2005, Nr. 64, p. 19-28
54. Williamson, J. V. et al. *Litigating Transfer Pricing Cases and Tax-Advantaged Transactions* // Tax Strategies for Corporate Acquisitions, Dispositions, Spin-Offs, Joint Ventures, Financings, Reorganizations & Restructurings. Practising Law Institute, 2008, p. 875-881

### **Teismų praktika**

55. ETT 2010 m. spalio 21 d. sprendimas byloje Nr. C-385/09
56. EŽTT 2003 m. gruodžio 16 d. nutarimas dėl Ramūno Jankausko pareiškimo Nr. 59304/00 prieš Lietuvą
57. EŽTT 2011 m. sausio 18 d. sprendimas byloje dėl UAB „Rikoma“ pareiškimo Nr. 9668/06 prieš Lietuvą
58. Konstitucinio Teismo 2005 m. lapkričio 10 d. nutarimas byloje Nr. 01/04
59. LVAT 2003 m. spalio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup>-953/2003

60. LVAT 2003 m. gruodžio 15 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>11</sup>-648/2003
61. LVAT 2004 m. vasario 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup>-192-04
62. LVAT 2005 m. vasario 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>14</sup>-131/2005
63. LVAT 2005 m. vasario 24 d. nutartis byloje Nr. TA<sup>15</sup>-04-05
64. LVAT 2005 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>5</sup>-236/2005
65. LVAT 2006 m. gegužės 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>16</sup>-175/2006
66. LVAT 2006 m. lapkričio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>10</sup>-577/2006
67. LVAT 2006 m. lapkričio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>11</sup>-611/2006
68. LVAT 2007 m. vasario 6 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>143</sup>-132/2007
69. LVAT 2007 m. kovo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>17</sup>-100/2007
70. LVAT 2007 m. spalio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>39</sup>-558/2007
71. LVAT 2008 m. sausio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>756</sup>-28/2007
72. LVAT 2008 m. sausio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-113/2008
73. LVAT 2008 m. vasario 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-163/2008
74. LVAT 2008 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>39</sup>-281/2008
75. LVAT 2008 m. rugpjūčio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>502</sup>-437/2008
76. LVAT 2008 m. rugpjūčio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>756</sup>-954/2008
77. LVAT 2009 m. sausio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-108/2009
78. LVAT 2009 m. kovo 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-384/2009
79. LVAT 2009 m. kovo 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>822</sup>-156/2009
80. LVAT 2009 m. gegužės 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-563/2009
81. LVAT 2009 m. rugsėjo 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1086/2009
82. LVAT 2009 m. gruodžio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-1481/2009
83. LVAT 2010 m. vasario 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-299/2010
84. LVAT 2010 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>146</sup>-94/2010
85. LVAT 2010 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-552/2010
86. LVAT 2010 m. balandžio 30 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-903/2010
87. LVAT 2010 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS<sup>442</sup>-242/2010
88. LVAT 2010 m. birželio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1111/2010
89. LVAT 2010 m. rugpjūčio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-757/2010
90. LVAT 2010 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-1023/2010
91. LVAT 2010 m. spalio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-1146/2010

92. LVAT 2010 m. lapkričio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-1527/2010
93. LVAT 2010 m. lapkričio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup>-1375/2010
94. LVAT 2010 m. lapkričio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1460/2010
95. LVAT 2010 m. gruodžio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-1319/2010
96. LVAT 2011 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-146/2011
97. LVAT 2011 m. sausio 31 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-100/2011
98. LVAT 2011 m. vasario 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-147/2011
99. LVAT 2011 m. kovo 17 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1238/2011
100. LVAT 2011 m. balandžio 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I<sup>647</sup>-121/2010
101. LVAT 2011 m. spalio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup> – 751/11
102. LVAT 2011 m. spalio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup> – 751/11
103. LVAT 2011 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-2714/2011
104. LVAT 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-92/2012
105. LVAT 2012 m. balandžio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-1176/2012
106. LVAT 2012 m. balandžio 23 d. sprendimas Administracinė byla Nr. A<sup>575</sup> – 1686/2012
107. LVAT 2012 m. gegužės 31 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-325/2012
108. LVAT 2012 m. liepos 19 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-2226/2012
109. LVAT 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-2429/2012
110. LVAT 2013 m. sausio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-2805/2012
111. LVAT 2013 m. sausio 7 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-2280/2012
112. LVAT 2013 m. sausio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-91/2013
113. LVAT 2013 m. balandžio 11 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-724/2013
114. LVAT 2013 m. balandžio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-27/2013
115. LVAT 2013 m. liepos 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1214/2013
116. LVAT 2013 m. rugsėjo 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-1422/2013
117. LVAT 2013 m. rugsėjo 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-1882/2013
118. LVAT 2013 m. lapkričio 12 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-715/2013
119. LVAT 2013 m. gruodžio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-2121/2013

### Kiti šaltiniai

120. 2014-04-22 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 28, 41, 55, 61, 68, 87, 89, 101, 104(1), 104(2), 110, 111, 129, 131, 154 straipsnių pakeitimo, Įstatymo papildymo 55(1) straipsniu bei 56, 57, 58, 59, 60 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymo projektas Nr. XIIP-1742
121. *Better Implementation of Mediation in the Member States of the Council of Europe: Concrete rules and provisions*. European Commission for the Efficiency of Justice. Recommendation Rec(2001)9 on alternatives to litigation between administrative authorities and private parties (Adopted by the Committee of Ministers on 5 September 2001 at the 762nd meeting of the Ministers' Deputies). 49 p. Prieiga per internetą:  
[http://www.coe.int/t/dghl/cooperation/cepej/series/Etudes5Ameliorer\\_en.pdf](http://www.coe.int/t/dghl/cooperation/cepej/series/Etudes5Ameliorer_en.pdf). [žiūrėta 2014-10-19]
122. *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?* International Monetary Fund Legal Department. Tax Law Note prepared by Victor Thuronyi, Lead Counsel, together with Isabel Espejo. 2013, 63 p. Prieiga per internetą:  
<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/tldisputes.pdf>. [žiūrėta 2014-09-12]
123. *Improvements in Tax Process*: release by The Texas Comptroller of Public Accounts with Combs, S // News US Fed News Service, Including US State News, 2007. Prieiga per internetą:  
<http://www.window.state.tx.us/news2007/070207taxprocess.html>. [žiūrėta 2014-06-10]
124. *Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2013 m. veiklos ataskaita*. Prieiga per internetą: [http://www.mgk.lt/assets//2013\\_m\\_veiklos\\_ataskaita.doc](http://www.mgk.lt/assets//2013_m_veiklos_ataskaita.doc). [žiūrėta 2014-08-02]
125. *Opinion (2012) No. 15 of the Consultative Council of European Judges on the Specialisation of Judges* adopted at the 13th plenary meeting of the CCJE. Consultative Council of European Judges. Paris, 2012. Šaltinis: [http://www.uhs.hr/data\\_sve/docs/CCJE\\_opinion\\_NO-15-EN.pdf](http://www.uhs.hr/data_sve/docs/CCJE_opinion_NO-15-EN.pdf)
126. Stravinskaitė, R. *Mokestinių ginčų nagrinėjimo praktika*. VšĮ „Vilniaus universiteto Tarptautinio verslo mokykla“ 2014 m. gegužės 22 d. vykusio seminaro medžiaga
127. *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Forum on Tax Administration*. 2013, p. 324-325. Prieiga per internetą:  
[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013\\_9789264200814-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page1). [žiūrėta 2014-08-02]
128. *Teismų reformos koncepcija*. Šaltinis:  
<http://www.teismai.lt/dokumentai/teism%C5%B2%20reformos%20koncepcija-3-priimta.docx>
129. *Alternatives to Litigation between Administrative Authorities and Private Parties: Conciliation, Mediation and Arbitration*. Multilateral conference Lisbon (Portugal), 31 May – 2 June 1999. Council of Europe Publishing. p. Prieiga per internetą:  
<https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=220409&Site=COE>. [žiūrėta 2014-10-19]

Sankaitytė S. *Mokestinis ginčas kaip teisinis procesas* / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė dr. E. Puzinskaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2014

## ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuotas ir įvertintas mokestinio ginčo proceso teisinis reglamentavimas bei, remiantis ekspertiniu vertinimu, patikrintas empiriškai. Pirmajame darbo skyriuje apžvelgiama mokestinio ginčo sąvokos teisinio reglamentavimo kaita, mokestinio ginčo sąvokos ir ginčų priskyrimo mokestiniams problematika. Antrajame skyriuje nagrinėjamos prielaidos mokestiniam ginčui kilti, ikiteisminio ir teismo mokestinių ginčų proceso ypatumai bei nustatomi teisinio reglamentavimo trūkumai. Trečiajame darbo skyriuje aptariami atlikto tyrimo – mokestinių ginčų proceso teisinio reglamentavimo efektyvumo ekspertinio vertinimo – metodika ir rezultatai. Taip pat pateikiamos išvados bei siūlymai – iškeliamos mokestinio ginčo proceso teisinio reglamentavimo tyrimo metu išryškėjusios problemos bei pateikiami pasiūlymai, kaip gerinti mokestinio ginčo proceso teisinį reglamentavimą.

**Pagrindiniai žodžiai:** mokestiniai ginčai, mokestinių ginčų proceso teisinis reglamentavimas, ikiteisminis mokestinių ginčų procesas, teisminis mokestinių ginčų procesas, mokesčių administratoriaus sprendimas, skundas, įrodymų pateikimas mokestinio ginčo procese.

Sankaitytė S. *Tax dispute as the legal process* / Financial management master thesis. Supervisor dr. E. Puzinskaitė. – Vilnius: University of Mykolas Romeris, Department of Economics and Finance Management, 2014

## ANNOTATION

The master thesis represents the analysed and evaluated legal framework of the tax dispute process and tested empirically on the basis of an expert valuation. The first section of the work provides an overview of legal framework changes on the definition of the tax dispute and the case study on assignment of dispute to tax disputes by analyzing the definition of tax dispute. The second section examines the assumptions tax dispute arise, peculiarities of pre-trial and judicial phases of tax dispute settlement process and shortcomings of legal framework. The third section covers methodology and results of empirical research on estimation of experts on the efficiency of the legal framework of tax dispute settlement process. It also shows the findings and recommendations, i.e. brings shortcomings of legal framework of tax dispute settlement process shown up at the study case and presents offerings of how to improve the legal framework of the tax dispute process.

**Key words:** tax disputes, the legal framework of tax dispute settlement process, pre-trial phase of tax dispute settlement process, judicial phase of tax dispute settlement process, the decision by the tax authority, complaint, representation of evidence in a tax dispute.

Sankaitytė S. *Mokestinis ginčas kaip teisinis procesas* / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė dr. E. Puzinskaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2014

## SANTRAUKA

Finansų valdymo magistro baigiamojo darbo tema aktuali mokestinių ginčų dalyviams, taip pat kitiems asmenims ir institucijoms, dalyvaujančioms mokestinių ginčų procese. Lietuva, kaip ir daugelis kitų šalių, susiduria su mokestinių ginčų proceso neefektyvumo problema: kadangi valstybės biudžeto pajamos tiesiogiai priklauso nuo pastovaus mokestinių pajamų srauto, ilgas mokestinių ginčų procesas gali tapti šių pajamų nesurinkimo laiku priežastimi.

Šio magistro baigiamojo darbo objektas yra mokestinio ginčo proceso teisinis reglamentavimas, tikslas – nustatyti galimus mokestinio ginčo proceso neefektyvumą lemiančius veiksniai, įvertinant mokestinių ginčų proceso teisinį reglamentavimą. Taip pat buvo iškelti ir tyrimo uždaviniai: atlikti mokestinių ginčų sąvokos analizę kintant teisiniam reglamentavimui, nustatyti sąvokos probleminius aspektus; apžvelgti mokesčių administravimo procedūras, kurios sudaro prielaidas mokestinio ginčo inicijavimui; atskleisti ikiteisminio ir teismo ginčų nagrinėjimo procesų teisinio reglamentavimo ypatumus, nustatant teisinio reglamentavimo trūkumus; nustatyti įrodymų pateikimo momento įtaką mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso nuoseklumui ir operatyvumui; atlikti ekspertinį vertinimą bei, remiantis šio vertinimo rezultatais, patikrinti empiriškai išanalizuoto ir įvertinto mokestinio ginčo proceso teisinio reglamentavimo problematiką. Tyrimo metodika: mokslinės literatūros analizė, teisinių dokumentų analizė, statistinių duomenų analizė, ekspertinis vertinimas, Kendall konkordancijos koeficientų skaičiavimas ir vertinimas.

Empirinio tyrimo metu buvo iškelta pagrindinė hipotezė: mokestinio ginčo proceso teisinis reglamentavimas sudaro prielaidas neefektyviam ir neoperatyviam mokestinių ginčų bylų nagrinėjimui. Iškelta hipotezė pasitvirtino. Taip pat atliktas mokestinių ginčų proceso ekspertinis vertinimas ne tik pagrindė darbe keliamą hipotezę dėl mokestinių ginčų proceso neefektyvumo ir neoperatyvumo, tačiau taip pat ekspertai vieną didžiausių problemų, sąlygojančių mokestinių ginčų proceso neefektyvumą, nurodė mokesčių administratoriaus galimybės išieškoti sprendimu patvirtintų mokesčių ir su jais susijusių sumų ribojimą, taip suponuodami ateities tyrimo būtinybę ir svarbą šiuo klausimu.

Magistro baigiamojo darbo pabaigoje pateikiamos išvados bei siūlymai dėl mokestinio ginčo proceso teisinio reglamentavimo.



Sankaitytė S. *Tax dispute as the legal process* / Financial management master thesis. Supervisor dr. E. Puzinskaitė. – Vilnius: University of Mykolas Romeris, Department of Economics and Finance Management, 2014

## SUMMARY

The topic of the financial management master thesis is relevant for litigants of tax dispute, also for other persons and institutions involved in tax dispute process. Lithuania as many other countries experience problems with inefficiency of tax disputes: national budget revenue depends on the constant flow of tax revenue so a serious backlog of tax cases may threaten revenue collection.

The object of this study is the legal framework of the tax dispute process, the main aim of this study is to identify factors influencing an inefficiency of the legal framework of tax dispute process evaluating of the legal framework of tax dispute. The main tasks of the study are: to overview legal framework changes on the definition of the tax dispute and to define the problematic of the definition; to overview the tax administration procedures as part of the preconditions existed for the tax dispute; to disclose peculiarities of legal framework of pre-trial and judicial phases of tax dispute identifying shortcomings of legal framework; to define the moment submitting the evidence in the tax dispute process as one of factors causing an ineffective and non-expeditious tax dispute process; to perform an expert valuation for verifying empirically problems of the legal framework of tax dispute. The methodology of master thesis: analysis of scientific literature, legal document analysis, statistical analysis, expert valuation, Kendall's coefficient of concordance verifying.

Empirical investigation was performed with the main hypothesis: the legal framework of tax dispute presuppose an ineffective and non-expeditious tax dispute process. This hypothesis was confirmed. Also based on the expert valuation, not only hypothesis of an ineffective and non-expeditious tax dispute process was confirmed, but also experts have indicated the impossibility for tax authority to collect disputed taxes as one of the main problems causing an ineffective tax dispute process, therefore there is the necessity and importance of future investigation into this matter.

There are conclusions and guideline submitted on legal framework of tax dispute at the end of the master thesis.

**PRIEDAI**

**RANGŲ SUMŲ  $R$  IR KONKORDANCIJOS KOEFICIENTO  $W$  SKAIČIAVIMO  
MATRICA LENTELĖS STRUKTŪRA**

**1 lentelė. Ekspertų nuomonių rangai ir jų panaudojimas Kendallio konkordancijos  
koeficiento  $W$  vertei nustatyti**

Eksperto Nr.		Alternatyvos Nr.				
		Kriterijaus (kokybės rodiklio) žymuo, $i = 1, 2, \dots, n$				
		$X_1$	$X_2$	$X_3$	...	$X_n$
$j = 1, 2, \dots, m$	<b>1</b>	$R_{11}$	$R_{12}$	$R_{13}$	...	$R_{1n}$
	<b>2</b>	$R_{21}$	$R_{22}$	$R_{23}$	...	$R_{2n}$
	<b>3</b>	$R_{31}$	$R_{32}$	$R_{33}$	...	$R_{3n}$
	...	...	...	...	...	...
	<b>m</b>	$R_{m1}$	$R_{m2}$	$R_{m3}$	...	$R_{mn}$
Rangų suma, $R_i$ $\sum_{i=1}^m x_{ij}$		$R_1$	$R_2$	$R_3$	...	$R_n$
Rangų sumų vidurkis, $r$ $\frac{1}{2}m(n+1)$						
Nuokrypio kvadratas, $\left[ \sum_{i=1}^m x_{ij} - \frac{1}{2}m(n+1) \right]^2$						
kvadratų suma, $S$ $S = \sum_{i=1}^n (R_i - r)^2$						

Šaltinis: parengta ir adaptuota pagal Augustinaitis ir kt., 2009, p. 205-210.

**KONKORDANCIJOS KOEFICIENTO REIKŠMINGUMUI TIKRINTI TAIKOMO  $\chi^2$   
(CHI-SQUARE) KRITERIJAUS KRITINĖS REIKŠMĖS**

**Percentage Points of the Chi-Square Distribution**

Degrees of Freedom	Probability of a larger value of $\chi^2$								
	0.99	0.95	0.90	0.75	0.50	0.25	0.10	0.05	0.01
1	0.000	0.004	0.016	0.102	0.455	1.32	2.71	3.84	6.63
2	0.020	0.103	0.211	0.575	1.386	2.77	4.61	5.99	9.21
3	0.115	0.352	0.584	1.212	2.366	4.11	6.25	7.81	11.34
4	0.297	0.711	1.064	1.923	3.357	5.39	7.78	9.49	13.28
5	0.554	1.145	1.610	2.675	4.351	6.63	9.24	11.07	15.09
6	0.872	1.635	2.204	3.455	5.348	7.84	10.64	12.59	16.81
7	1.239	2.167	2.833	4.255	6.346	9.04	12.02	14.07	18.48
8	1.647	2.733	3.490	5.071	7.344	10.22	13.36	15.51	20.09
9	2.088	3.325	4.168	5.899	8.343	11.39	14.68	16.92	21.67
10	2.558	3.940	4.865	6.737	9.342	12.55	15.99	18.31	23.21
11	3.053	4.575	5.578	7.584	10.341	13.70	17.28	19.68	24.72
12	3.571	5.226	6.304	8.438	11.340	14.85	18.55	21.03	26.22
13	4.107	5.892	7.042	9.299	12.340	15.98	19.81	22.36	27.69
14	4.660	6.571	7.790	10.165	13.339	17.12	21.06	23.68	29.14
15	5.229	7.261	8.547	11.037	14.339	18.25	22.31	25.00	30.58
16	5.812	7.962	9.312	11.912	15.338	19.37	23.54	26.30	32.00
17	6.408	8.672	10.085	12.792	16.338	20.49	24.77	27.59	33.41
18	7.015	9.390	10.865	13.675	17.338	21.60	25.99	28.87	34.80
19	7.633	10.117	11.651	14.562	18.338	22.72	27.20	30.14	36.19
20	8.260	10.851	12.443	15.452	19.337	23.83	28.41	31.41	37.57
22	9.542	12.338	14.041	17.240	21.337	26.04	30.81	33.92	40.29
24	10.856	13.848	15.659	19.037	23.337	28.24	33.20	36.42	42.98
26	12.198	15.379	17.292	20.843	25.336	30.43	35.56	38.89	45.64
28	13.565	16.928	18.939	22.657	27.336	32.62	37.92	41.34	48.28
30	14.953	18.493	20.599	24.478	29.336	34.80	40.26	43.77	50.89
40	22.164	26.509	29.051	33.660	39.335	45.62	51.80	55.76	63.69
50	27.707	34.764	37.689	42.942	49.335	56.33	63.17	67.50	76.15
60	37.485	43.188	46.459	52.294	59.335	66.98	74.40	79.08	88.38

Šaltinis: <http://passel.unl.edu/Image/Namuth-CovertDeana956176274/chi-sqaure%20distribution%20table.PNG>.

**1 pav.  $\chi^2$  (chi-square) kriterijaus kritinės reikšmės**

**EKSPERTŲ NUOMONIŲ SUDERINAMUMAS VERTINANT MOKESTINIŲ GINČŲ  
NAGRINĖJIMO PROCESO EFEKTYVUMĄ LEMIANČIUS VEIKSNIUS**

Ekspertų apklausos, siekiant įvertinti mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso efektyvumą lemiančius veiksnius šalies mastu, rezultatai pateikti 1 lentelėje.

**1 lentelė. Ekspertų nuomonių rangai ir jų panaudojimas Kendallo konkordancijos koeficiento  $W$  vertei nustatyti**

Eksperto Nr.		Alternatyvos Nr.						
		Kriterijaus (kokybės rodiklio) žymuo, $i = 1, 2, \dots, n$						
		$X_1$	$X_2$	$X_3$	$X_4$	$X_5$	$X_6$	$X_7$
$j = 1, 2, \dots, m$	<b>1</b>	7	4	1	2	5	6	3
	<b>2</b>	6	7	3	1	5	2	4
	<b>3</b>	4	5	1	6	3	7	2
	<b>4</b>	7	6	1	3	4	5	2
	<b>5</b>	6	7	1	5	3	2	4
	<b>6</b>	5	4	2	7	6	1	3
	<b>7</b>	6	4	1	2	7	3	5
	<b>8</b>	5	2	4	6	3	1	7
<b>Rangų suma, <math>R_i</math></b> $\sum_{i=1}^m x_{ij}$		46	39	14	32	36	27	30
<b>Rangų sumų vidurkis, <math>r</math></b> $\frac{1}{2}m(n+1)$		32	32	32	32	32	32	32
<b>Nuokrypio kvadratas,</b> $\left[ \sum_{i=1}^m x_{ij} - \frac{1}{2}m(n+1) \right]^2$		196	49	324	0	16	25	4
<b>kvadratų suma, <math>S</math></b> $S = \sum_{i=1}^n (R_i - r)^2$		614						

Kendall konkordancijos koeficientas apskaičiuojamas pagal (4) formulę:

$$W = \frac{12 \times 614}{8^2(7^3 - 7)} \approx 0,34$$

Konkordancijos koeficiento reikšmingumui tikrinti taikomas  $\chi^2$  (*chi-square*) kriterijus, apskaičiuojamas pagal (5) formulę:

$$\chi^2 = 0,34 \times 8(7 - 1) = 16,32$$

Pagal pasirinktą reikšmingumo lygmenį  $\alpha = 0,05$  iš  $\chi^2$  skirstinio lentelės (žr. 2 priedą) su  $\nu = n - 1$  laisvės laipsniu pagal (6) formulę randame kritinę reikšmę:  $\chi_{kr}^2 = 12,59$ .

Kadangi pagal (5) formulę apskaičiuota  $\chi^2$  reikšmė (16,32) didesnė už kritinę  $\chi^2$  reikšmę (12,59), todėl galima teigti, kad ekspertų vertinimus mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso efektyvumą lemiančių veiksnių klausimu laikytini suderintais.

**EKSPERTŲ NUOMONIŲ SUDERINAMUMAS VERTINANT MOKESTINIŲ GINČŲ  
NAGRINĖJIMO PROCESO NEEFEKTYVUMĄ LEMIANČIUS VEIKSNIUS**

Ekspertų apklausos, siekiant įvertinti mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso neefektyvumą lemiančius veiksnius šalies mastu, rezultatai pateikti 1 lentelėje.

**1 lentelė. Ekspertų nuomonių rangai ir jų panaudojimas Kendallo konkordancijos koeficiento  $W$  vertei nustatyti**

Eksperto Nr.		Alternatyvos Nr.					
		Kriterijaus (kokybės rodiklio) žymuo, $i = 1, 2, \dots, n$					
		$X_1$	$X_2$	$X_3$	$X_4$	$X_5$	$X_6$
$j = 1, 2, \dots, m$	<b>1</b>	3	6	5	1	2	4
	<b>2</b>	1	6	5	3	2	4
	<b>3</b>	1	5	6	3	2	4
	<b>4</b>	1	6	4	2	3	5
	<b>5</b>	1	6	5	2	3	4
	<b>6</b>	2	6	5	1	3	4
	<b>7</b>	1	4	3	5	2	6
	<b>8</b>	1	6	5	3	2	4
<b>Rangų suma, <math>R_i</math></b> $\sum_{i=1}^m x_{ij}$		11	45	38	20	19	35
<b>Rangų sumų vidurkis, <math>r</math></b> $\frac{1}{2}m(n+1)$		28	28	28	28	28	28
<b>Nuokrypio kvadratas,</b> $\left[ \sum_{i=1}^m x_{ij} - \frac{1}{2}m(n+1) \right]^2$		289	289	100	64	81	49
<b>kvadratų suma, <math>S</math></b> $S = \sum_{i=1}^n (R_i - r)^2$		872					

Kendall konkordancijos koeficientas apskaičiuojamas pagal (4) formulę:

$$W = \frac{12 \times 872}{8^2(6^3 - 6)} \approx 0,78$$

Konkordancijos koeficiento reikšmingumui tikrinti taikomas  $\chi^2$  (*chi-square*) kriterijus, apskaičiuojamas pagal (5) formulę:

$$\chi^2 = 0,78 \times 8(6 - 1) = 31,20$$

Pagal pasirinktą reikšmingumo lygmenį  $\alpha = 0,05$  iš  $\chi^2$  skirstinio lentelės (žr. 2 priedą) su  $\nu = n - 1$  laisvės laipsniu pagal (6) formulę randame kritinę reikšmę:  $\chi_{kr}^2 = 11,07$ .

Kadangi pagal (5) formulę apskaičiuota  $\chi^2$  reikšmė (31,20) didesnė už kritinę  $\chi^2$  reikšmę (11,07), todėl galima teigti, kad ekspertų vertinimus mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso neefektyvumą lemiančių veiksnių klausimu laiktini suderintais.



**EKSPERTŲ NUOMONIŲ SUDERINAMUMAS VERTINANT PRIEMONES, KURIŲ  
PAGALBA BŪTŲ GALIMA IŠVENGTI BEREIKALINGŲ MOKESTINIŲ GINČŲ**

Ekspertų apklausos, siekiant įvertinti priemones, kurių pagalba būtų galima išvengti bereikalingų mokestinių ginčų, rezultatai pateikti 1 lentelėje.

**1 lentelė. Ekspertų nuomonių rangai ir jų panaudojimas Kendallo konkordancijos koeficiento  $W$  vertei nustatyti**

Eksperto Nr.		Alternatyvos Nr.					
		Kriterijaus (kokybės rodiklio) žymuo, $i = 1, 2, \dots, n$					
		$X_1$	$X_2$	$X_3$	$X_4$	$X_5$	$X_6$
$j = 1, 2, \dots, m$	<b>1</b>	1	6	2	3	5	4
	<b>2</b>	5	6	2	1	4	3
	<b>3</b>	1	5	2	6	4	3
	<b>4</b>	3	6	1	2	5	4
	<b>5</b>	3	5	2	1	6	4
	<b>6</b>	2	6	1	3	4	5
	<b>7</b>	3	6	1	2	4	5
	<b>8</b>	1	6	3	2	5	4
<b>Rangų suma, <math>R_i</math></b> $\sum_{i=1}^m x_{ij}$		19	46	14	20	37	32
<b>Rangų sumų vidurkis, <math>r</math></b> $\frac{1}{2}m(n+1)$		28	28	28	28	28	28
<b>Nuokrypio kvadratas,</b> $\left[ \sum_{i=1}^m x_{ij} - \frac{1}{2}m(n+1) \right]^2$		81	324	196	64	81	16
<b>kvadratų suma, <math>S</math></b> $S = \sum_{i=1}^n (R_i - r)^2$		762					

Kendall konkordancijos koeficientas apskaičiuojamas pagal (4) formulę:

$$W = \frac{12 \times 762}{8^2(6^3 - 6)} \approx 0,68$$

Konkordancijos koeficiento reikšmingumui tikrinti taikomas  $\chi^2$  (*chi-square*) kriterijus, apskaičiuojamas pagal (5) formulę:

$$\chi^2 = 0,68 \times 8(6 - 1) = 27,20$$

Pagal pasirinktą reikšmingumo lygmenį  $\alpha = 0,05$  iš  $\chi^2$  skirstinio lentelės (žr. 2 priedą) su  $\nu = n - 1$  laisvės laipsniu pagal (6) formulę randame kritinę reikšmę:  $\chi_{kr}^2 = 11,07$ .

Kadangi pagal (5) formulę apskaičiuota  $\chi^2$  reikšmė (27,20) didesnė už kritinę  $\chi^2$  reikšmę (11,07), todėl galima teigti, kad ekspertų vertinimai priemonių, kurių pagalba būtų galima išvengti bereikalingų mokesčių ginčų, klausimu laikytini suderintais.

**EKSPERTINIO VERTINIMO ANKETA**

Gerb. respondente, ši anketa paruošta Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto finansų valdymo programos VI kurso studentės ir yra skirta magistro baigiamajam darbui, kurio tema „Mokestinis ginčas kaip teisinis procesas“.

Apklausos tikslas – atlikti mokestinių ginčų nagrinėjimo teisinio proceso efektyvumo ekspertinį vertinimą.

Atsakydami į anketos klausimus, Jūs padėsite įvertinti mokestinių ginčų nagrinėjimo teisinio proceso efektyvumą.

Apklausa vykdoma anonimiškai, todėl atsakymai į klausimus bus analizuojami tik apibendrinta forma.

Jeigu pageidausite, Jums bus pateikta tyrimo rezultatų santrauka. Tokiu atveju nurodykite el. pašto adresą: \_\_\_\_\_

**I. BENDRA INFORMACIJA APIE RESPONDENTĄ****1. Jūsų lytis:**

- Moteris  
 Vyras

**2. Jūsų išsilavinimas:**

- Profesinis  
 Aukštesnysis  
 Nebaigtas aukštasis  
 Aukštasis

**3. Jūsų darbovietė:**

- Centrinis (teritorinis) mokesčių administratorius  
 Mokestinių ginčų komisija  
 Vilniaus apygardos administracinis teismas  
 Teisines paslaugas mokesčių srityje teikianti įmonė  
 Aukštoji mokykla  
 Esate laisvai samdomas asmuo  
 Kita (įrašykite) \_\_\_\_\_

**4. Jūsų darbo stažas mokesčių srityje \_\_\_\_\_ metai (ų).**

## II. MOKESTINIŲ GINČŲ NAGRINĖJIMO EFEKTYVUMĄ LEMIANČIŲ VEIKSNIŲ VERTINIMAS ŠALIES MASTU

Suskirstykite pagal svarbą ginčų nagrinėjimo efektyvumą lemiančius veiksnius šalies mastu (1 – svarbiausias, 7 – mažiausiai svarbus).

Veiksniai	Balas
Mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija gali mokesčių mokėtoją atleisti nuo baudų ir delspinigių	
Apskundus mokesčių administratoriaus sprendimą sustabdomas baudų ir delspinigių išieškojimas	
Ikiteisminiame mokesčių ginčų procese ginčą nagrinėja mokesčių specialistai	
Mokesčių ginčų komisija nešališkai sprendžia mokesčių ginčą	
Galimybė pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio visų mokesčių ginčų nagrinėjimo etapų metu	
Yra suformuota pakankamai teismų praktikos dėl mokesčių ginčų nagrinėjimo	
Mokesčių mokėtojui suteikta teisė pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto dar prieš jį tvirtinant sprendimu: praktiškai suteikta galimybė, dar prieš inicijuojant mokesčių ginčą, apginti savo poziciją dėl mokesčių apskaičiavimo teisėtumo	

## III. PRIEŽASTYS, LEMIANČIOS MOKESTINIŲ GINČŲ NAGRINĖJIMO NEEFEKTYVUMĄ ŠALIES MASTU

Suskirstykite pagal svarbą mokesčių ginčų nagrinėjimo neefektyvumą lemiančias priežastis šalies mastu (1 – svarbiausia, 6 – mažiausiai svarbi).

Veiksniai	Balas
Nėra išsamaus įrodymų teikimo, priėmimo ir vertinimo procedūros reglamentavimo: pvz., mokesčių administratorius turi naudoti neproporcingai daug administracinių išteklių abejotiniems paaiškinimams paneigti, kai fiziniai asmenys bando nepagrįstą praturtėjimą pagrįsti akivaizdžiai fiktyviais dokumentais, dėl ko užsitęsia mokesčių ginčų procedūros	
Nėra susiformavusios pakankamai teismų praktikos dėl mokesčių ginčų nagrinėjimo	
Pagal šiuo metu galiojančias MAĮ nuostatas centriniam mokesčių administratoriui pavedus atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą, lieka nepakankamai reglamentuota teisinė situacija dėl pirmojo sprendimo, kuris buvo skundžiamas, galiojimo	
Dažnas reiškinys yra piktnaudžiaujant teise inicijuotas mokesčių ginčas, kuriuo siekiama vien tik atidėti papildomai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų išieškojimą	
Dažnai pasitaiko, kuomet, pasibaigus mokesčiam ginčui, mokesčių administratoriui nėra galimybės išieškoti sprendimu patvirtintų mokesčių ir su jais susijusių sumų	
Mokesčių mokėtojai, siekdami pratęsti mokesčių ginčų nagrinėjimo terminą, kreipiasi su skundu į mokesčių ginčų komisiją, nors jiems yra suteikta teisė centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą apskųsti tiesiogiai teismui	

#### IV. PRIEMONĖS, KURIŲ PAGALBA BŪTŲ GALIMA IŠVENGTI BEREIKALINGŲ MOKESTINIŲ GINČŲ

Suskirstykite pagal svarbą priemones, kurių pagalba būtų galima išvengti bereikalingų mokestinių ginčų (1 – svarbiausia, 6 – mažiausiai svarbi).

Veiksniai	Balas
Mokesčių administratoriaus specialistų, atliekančių mokestinius patikrinimus, kvalifikacijos kėlimas	
Mokestinių ginčų komisijos reorganizavimas į mokesčių teismą	
Detalus įrodymų teikimo, priėmimo ir vertinimo procedūrų mokestinio patikrinimo bei mokestinio ginčo procesuose reglamentavimas	
Atsakomybės už mokestinių įstatymų pažeidimus griežtinimas	
Mokesčių mokėtojui paskirtos baudos sumažinimas tokiu atveju, kai asmuo atsisako teisės ikiteismine tvarka mokestinį ginčą išnagrinėjusios institucijos sprendimą skusti teismui	
10 proc. papildomai apskaičiuoto mokesčio (mokesčių), kurie yra ginčijami, privalomas sumokėjimas, norint ginčyti ikiteismine tvarka mokestinį ginčą išnagrinėjusios institucijos sprendimą teismui tokiu atveju, kai mokesčių administratorius neturi galimybės taikyti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdų ir yra pagrįsta rizika, kad papildomai apskaičiuotas mokestis (mokesčiai) ir su juo (jais) susijusios sumos nebus sumokėtos pasibaigus mokestinio ginčo procesui	

#### V. PASTABOS, PASIŪLYMAI

##### DĖKOJAME UŽ JŪSŲ PAGALBĄ!

Anketą sudarė: Simona Sankaitytė. Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Finansų ir mokesčių katedra

Mokslinio darbo vadovas: dr. Egidija Puzinskaitė

Užpildytą anketą prašome siųsti el. paštu [simona.sankaityte@gmail.com](mailto:simona.sankaityte@gmail.com)