

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Karolinos Gylytės,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistrinis darbas

**Mokestinio ginčo pasibaigimas taikiai: pagrindinės procedūros,
jų praktinis įgyvendinimas ir ateities perspektyvos**

Vadovas: lekt. dr. Povilas Gruodis
Recenzentas: doc. dr. Martynas Endrijaitis

Vilnius
2022

TURINYS

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI	3
IŽANGA.....	4
1. SUSITARIMAS SU MOKESČIŲ ADMINISTRATORIUMI.....	6
1.1 Pasiūlymo pasirašyti susitarimą inicijavimas ir pateikimas	9
1.2 Pasiūlymo pasirašyti susitarimą nagrinėjimas ir informavimas apie priimtą sprendimą.....	12
1.3 Derybos su mokesčių administratoriumi dėl susitarimo pasirašymo.....	15
1.4 Susitarimo pasirašymas, teisinės pasekmės	16
2. MEDIACIJA IR TEISMINIS TAIKINIMAS MOKESTINIUOSE GINČUOSE	21
2.1 Mediacijos koncepcija	23
2.2 Teisminė mediacija	24
2.2.1 Teisminės mediacijos įsitvirtinimas Lietuvos mokesčių teisėje	26
2.2.2 Teisminės mediacijos procesas	29
2.2.3 Teisminės mediacijos teisinės pasekmės	32
2.2.4 Teisminės mediacijos Lietuvoje palyginimas su teismine mediacija Nyderlanduose	35
2.3 Teisminis taikinimas teisme.....	38
3. NETEISMINĖ MEDIACIJA KAIP ATEITIES PERSPEKTYVA LIETUVOS MOKESČIŲ TEISĖJE	41
3.1 Neteisminės mediacijos projektas Lietuvoje	41
3.2 Neteisminės mediacijos taikymas Didžiojoje Britanijoje	44
3.3 Neteisminės mediacijos taikymas Belgijoje	46
3.4 Neteisminės mediacijos taikymas JAV.....	49
IŠVADOS.....	51
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	53
SANTRAUKA	57
SUMMARY	58

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistriniame darbe yra nagrinėjamos mokestinio ginčo pasibaigimo taikiai procedūros t. y. susitarimas su mokesčių administratoriumi, teisminė mediacija bei teisminis sutaukinimas teisme. Darbe analizuojamos šių procedūrų pritaikymo galimybės, procedūrų eiga, bei teisinės pasekmės, kurias šios procedūros sukelia mokestinio ginčo dalyviams. Taip pat darbe yra išskiriama, kokia taikinamoji procedūra mokestiniams ginčams spręsti galėtų būti Lietuvoje pritaikyta ateityje, bei tos ateities perspektyvos pritaikymo praktiką Didžiojoje Britanijoje, Belgijoje bei Jungtinėse Amerikos Valstijose.

Pagrindiniai žodžiai: susitarimas dėl mokesčio dydžio ir su juo susijusių sumų, derybos su mokesčių administratoriumi, teisminė mediacija, neteisminė mediacija, mokestinė mediacija, mediatorius, nešališkumas, neutralumas, mokesčių mokėtojas, mokesčių administratorius, teisminis taikinimas teisme.

This master's thesis analyzes peaceful settlement of a tax dispute procedures such as, agreement with a tax administrator, judicial mediation and judicial conciliation in court. The work analyzes the possibilities of application of these procedures, the course of procedures, and the legal consequences that these procedures cause to the participants of a tax dispute. The work also examined what conciliation procedure for resolving tax disputes could be applied in Lithuania in the future, as well as the practice of that procedure in Great Britain, Belgium and the United States.

IŽANGA

Nagrinėjamos temos aktualumas. Globalizacija ir žmonių sąmoningumo augimas skatina ieškoti konstruktyvesnių ginčo sprendimo būdų, ypatingą dėmesį sutelkiant į individualizuotą teisingumą. Vis didesnė dalis žmonių ima tikėti, jog galbūt sprendžiant konfliktą ginčo šalims priimtina sprendimą jos gali pasiekti pačios, kadangi būtent jos geriausiai žino savo ginčo kilimo priežastis bei norimus pasiekti tikslus (Šilvaitė, 2019 p. 311). Magistriniame darbe yra išskiriamos mokestinio ginčo pasibaigimo taikiai procedūros, kurios sparčiai populiarėja ne tik Lietuvoje bet ir daugelyje Europos valstybių, taip pat Jungtinėse Amerikos Valstijose. Darbe taip pat nagrinėjami nacionalinių teisės aktų pakeitimai bei papildymai, aptariamos galimos perspektyvos Lietuvoje, nagrinėjama užsienio šalių praktika.

Magistrinio darbo tikslas. Išskirti bei aprašyti taikinamąsias procedūras, kurios gali būti taikomos, norint mokestinį ginčą užbaigti taikiai, taip pat aptarti neteisminės mediacijos taikymo Lietuvoje galimybes.

Magistrinio darbo uždaviniai:

- Išanalizuoti susitarimo su mokesčių administratoriumi dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų procedūrą, jos taikymo galimybes, eigą bei teises pasekmes;
- Išanalizuoti teisminės mediacijos įsitvirtinimą Lietuvos mokesčių teisėje, jos taikymo galimybes, palyginti Lietuvoje taikomą teisminę mediaciją su taikoma Nyderlanduose;
- Išanalizuoti teisminį taikinimą teisme bei palyginti jį su teismine mediacija;
- Aptarti neteisminės mediacijos taikymo galimybę Lietuvos mokesčių teisėje;
- Išnagrinėti užsienyje taikomos neteisminės mediacijos institutą mokestiniuose ginčiuose.

Magistrinio darbo tyrimo objektas. Šio darbo tyrimo objektas yra Lietuvoje jau taikomos ir galimos taikyti ateityje taikinamosios procedūros mokestiniuose ginčiuose.

Magistrinio darbo tyrimo metodologija: Šiame darbe taikytini tyrimo metodai:

- Analizės metodas. Darbe analizuojama susitarimo dėl mokesčio dydžio ir su juo susijusių sumų sąvoka, mediacijos koncepcija, šių procedūrų taikymo ypatumai, nagrinėjama teisės doktrina aktualiais klausimais;
- Istorinis metodas. Darbe naudojamas norint atskleisti kaip keitėsi reglamentavimas, susijęs su taikinamosiomis procedūromis mokestiniuose ginčiuose;

- Lyginamasis metodas. Lyginama Lietuvoje taikoma teisminė mediacija su taikoma užsienyje taip pat skirtingose užsienio šalyse taikomas neteisminės medicijos mokestiniuose ginčiuose institutas;
- Teisės aktų apžvalgos metodas. Baigiamojo darbo metu apžvelgiami įvairūs teisės aktai, reglamentuojantys mokestinio ginčo pasibaigimo taikiai procedūras;
- Teismų praktikos apžvalgos metodas. Baigiamajame darbe apžvelgiama aktuali teismų praktika, akcentuojami svarbiausi teiginiai;
- Analitinis metodas. Analitiniu metodu baigiamajame darbe vertinama surinkta informacija, aptariama neteisminės medicijos Lietuvos mokesčių teisėje pritaikymo galimybės.

Magistrinio darbo temos originalumas. Šio magistrinio darbo originalumas pasireiškia tuo, kad darbe analizuojamos visos taikinosios procedūros Lietuvos mokesčių teisėje, taip pat pateikiant išvalgas apie galimas ateities perspektyvas, atsižvelgiant į užsienio valstybių praktiką.

Magistrinio darbo temos problematika. Šio baigiamojo darbo problematika pasireiškia tuo, kad ne visi mokesčių teisės specialistai pripažįsta teisminės medicijos procedūrą tinkama mokestiniams ginčams nagrinėti, kadangi Mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ) yra įtvirtintas susitarimas su mokesčių administratoriumi. Taigi darbe bus analizuojama, ar teisminė mediacija yra tinkama procedūra, ar netinkama ir kodėl. Taip pat, kaip šio darbo problematiką būtų galima išskirti ir siekti mokestiniuose ginčiuose įteisinti neteisminės medicijos procedūrą. Darbe bus analizuojama ar ši procedūra yra reikalinga Lietuvos mokesčių teisėje, ar nesidubliuos su jau esančiomis procedūromis ir kaip ši procedūra galėtų būti pritaikyta Lietuvoje.

Pagrindiniai šaltiniai: Magistriniame darbe, kaip pagrindinius šaltinius būtų galima išskirti Martyno Endrijaičio straipsnį „Mokestinė mediacija: užsienio praktika ir Lietuva“; taip pat amerikiečių teisininkės Dianos van Hout straipsnį „Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes; bei Pasquale Pistone ir Jan J. P. de Geode knygą „Flexible Multi – Tier Dispute Resolution in Internatuinal Tax Disputes“. Taip pat buvo remiamasi Lietuvos nacionaliniais teisės aktais bei Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo praktika.

1. SUSITARIMAS SU MOKESČIŲ ADMINISTRATORIUMI

Anot Jurgitos Paužaitės–Kulvinskienės, Lietuvoje labai sėkmingai taikomi ir plečiami susitarimai mokesčių bylose tiek mokesčio administravimo procedūrų, tiek teismo nagrinėjimo metu (Paužaitė–Kulvinskienė, 2012, p. 45). Susitarimo su mokesčių administratoriumi galimybė yra įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 71 straipsnyje, kuriame įtvirtinta, kad mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl tam tikro mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, tuo atveju, jei apskaičiuojant mokesčius nei mokesčių mokėtojas, nei mokesčių administratorius, neturi pakankamai įrodymų savo nustatytoms mokesčio sumoms pagrįsti (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Taigi, tuo atveju, kai nei vienas iš mokestinio ginčo dalyvių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti, mokestinio ginčo dalyviai t. y. mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali įsitraukti į ilgai besitęsiantį ir brangiai kainuojantį teismo procesą. Būtent todėl tokiais atvejais mokestinio ginčo dalyviams gali pasitarnauti MAĮ įtvirtintas susitarimas dėl mokesčio dydžio, kuris leidžia aptartų pasekmių išvengti ir iškilusį mokestinį ginčą išspręsti abiem pusėms naudingu būdu. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas neturi visų mokesčio apskaičiavimui pagrįsti reikalingų dokumentų, dėl ko mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoja naudodamas MAĮ 69 ar 70 straipsniuose numatytus specialius mokesčių apskaičiavimo būdus ar atitinkamo mokesčio įstatymo numatytus būdus, kaip pavyzdys gali būti Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 17 straipsnyje, Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnyje ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnyje numatyti būdai, ir taip pat neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti (LR mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras).

Kalbant apie tai, kokiais konkrečiais atvejais gali būti taikomas susitarimas dėl mokesčio dydžio, visų pirma, turi būti grįžtama prie jau minėto MAĮ 71 straipsnio. Jame taip pat nurodyta, kad susitarimas gali būti sudaromas mokestinio tyrimo, ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat visų mokestinių ginčų nagrinėjimo etapų metu (LR mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Beje, Lietuvoje yra parengtas MAĮ projektas, kuriame numatoma MAĮ 71 str. papildyti/pakeisti nurodant, kad susitarimas gali būti pasirašytas mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat mokestinio ginčo nagrinėjimo metu iki mokesčių mokėtojo skundo dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo padavimo Mokestinių ginčų komisijai (toliau – MGK) arba teismui termino pabaigos (MAĮ pakeitimo ir papildymo projektas, 2018). Tokios nuostatos įtvirtinimas MAĮ dar labiau apribotų atvejus, kuriems esant būtų galima pradėti derybas su mokesčių administratoriumi pvz., jei mokesčių mokėtojas dėl nesutarimų su mokesčių administratoriumi kreiptųsi į MGK arba teismą, išgaliojus šiam įstatymo projektui, sudaryti minėto susitarimo jau nebegalėtų. Nors

įvardintame įstatymo projekte nurodyta, kad jis įsigalios 2020 m. sausio 1 d., šiuo momentu tokio reglamentavimo vis dar nėra. Tačiau labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad susitarimo pasirašymas mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu yra prevencinė priemonė, kuria užkertamas kelias mokestiniui ginčui kilti ateityje, o susitarimo pasirašymas jau mokestinio ginčo nagrinėjimo metu yra ta procedūra, kuria mokestinis ginčas užbaigiamas taikiai. Šis atskyrimas svarbus atsižvelgiant į darbo temą.

Susitarimas gali būti pasirašomas dėl bet kurio mokesčių administratoriaus administruojamo mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, nustatytų mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, įskaitant ir tuos mokesčius, kuriuos Valstybinė mokesčių inspekcija administruoja dalinai pvz.: valstybinio socialinio draudimo įmokos, mokestis už valstybinius gamtos išteklius, angliavandenilių išteklių mokestis, mokestis už aplinkos teršimą, atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą ir su šiais mokesčiais susijusios sumos. Šis susitarimas yra netaikomas vieninteliams mokesčiams – muitams (LR mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras). Tačiau, doktrinoje pabrėžiama, kad tokių susitarimų pasirašymas iš esmės negali būti traktuojamas, kaip konkretaus mokesčio nustatymas susitarimu, nes numato ne patį mokestį, o tik to konkretaus mokesčio mokėtinos sumos dydį (Sudavičius, 2006, p. 130). Kaip teigia Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko pavaduotoja Eglė Ramanauskienė, susitarimas dėl mokesčio dydžio nėra jokios lengvatos ar nuolaidos mokesčių mokėtojui, o įprastas, egzistuojantis beveik visose teisės šakose, teisės aktuose įtvirtintas efektyvus būdas operatyviai be didelių valstybės išlaidų ne teismo keliu susitarti dėl mokėtinų mokesčių ir su jais susijusių sumų t. y. kilusį mokestinį ginčą užbaigti taikiai.¹ Puikus pavyzdys galėtų būti įmonės „Volkswagen“ atvejis, kuomet kilo skandalas paaiškėjus, kad įmonė klastojo automobilių taršos bandymų rezultatus, tačiau galiausiai buvo pasiektas susitarimas su Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau – JAV) institucijomis.

Dar vienas svarbus šaltinis nagrinėjant susitarimą dėl mokesčio dydžio ir su juo susijusių sumų yra Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės. Atkreiptinas dėmesys, kad 2016 m. balandžio 5 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininkas savo įsakymu Nr. VA-42 pakeitė minėto susitarimo pasirašymo taisyklės, jas išdėstydamas naujoje redakcijoje. Tai buvo pirmasis taisyklių keitimas nuo pat jų priėmimo 2004 m. gruodžio 30 d., iš to galima daryti išvadą, kad poreikis atnaujinti/pakeisti tam tikrus taisyklių aspektus atsirado tik praėjus beveik 12 metų.² Po 2016 m. redakcijos, taisyklės dėl

¹ Delfi. *Derybos dėl mokesčių: ant stalo padeda ir po 5 mln. eurų* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.delfi.lt/verslas/verslas/derybos-del-mokesciu-ant-stalo-padede-ir-po-5-mln-euru.d?id=77370913> [žiūrėta vasario 2 d.].

² Countline. *Priimtos detalesnės mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų pasirašymo taisyklės*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://iba.countline.lt/PRIIMTOS->

susitarimo pasirašymo buvo keistos dar 3 kartus. Nors vėlesnėmis redakcijomis pakeitimų bei papildymų nebuvo tiek daug, tačiau jie taip pat buvo svarbūs minėtų taisyklių reglamentavimui. Naujausios taisyklės daug išsamesnės, lyginant su pirmąja taisyklių redakcija. Dabar galiojančias taisykles sudaro 32 punktai, o pirmąją redakciją sudarė 20 punktų. Taisyklės numato pasiūlymo dėl mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo inicijavimo, pateikimo, nagrinėjimo, informavimo apie priimtą sprendimą dėl pasiūlymo pasirašyti susitarimą, derybų ir susitarimo pasirašymo tvarką, jose detalizuojami susitarimo proceso procedūriniai žingsniai, numatomi atitinkami atliktinų veiksmų terminai ir kiti svarbūs veiksniai, kurių būtina laikytis norint pasirašyti susitarimą.

MAĮ įtvirtintas susitarimas dėl mokesčio dydžio turi gana daug privalumų. Mokesčių mokėtojas, o taip pat ir valstybė, sutaupo gan nemažą sumą pinigų, kurią nesant tokio susitarimo galimybei išleisti nustatytam žyminiam mokesčiui, advokato paslaugoms, pažymėtina, jog tam tikrais atvejais gali prireikti kreiptis į daugiau nei vieną advokatą, kitoms procesinėms išlaidoms. Taip pat, pasirinkę tokį sprendimo būdą mokestinio ginčo dalyviai gali sutaupyti savo laiką, kurį praleistų nagrinėjant mokestinį ginčą privaloma ikiteismine ginčo nagrinėjimo tvarka, vėliau teismo posėdžiuose, o taip pat ir konsultacijų su advokatais metu. Dar vienas privalumas, kurį galima išskirti yra reputacijos išsaugojimas. Susitarimų dėl mokesčio dydžio turinys nėra viešinamas, toks susitarimas yra neprieinamas visuomenei, taigi mokesčių mokėtojai išsaugo teigiamą savo įvaizdį. Svarbu pažymėti ir tai, jog pasiekus susitarimą tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo yra pasiekiamas teisinės taikos atkūrimas, kuris, ypač mokesčių mokėtojams, yra labai svarbus, kadangi atkurta teisinė taika atneša vidinę ramybę.

Žinoma, susitarimas tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo turi ir tam tikrų minusų. Vienas iš jų ir darbo autorės manymu, pats svarbiausias yra tai, kad norint, jog susitarimas dėl mokesčio dydžio būtų pasiektas mokesčių mokėtojas atsiduria visiškoje mokesčių administratoriaus valioje. Tai pasireiškia tuo, kad dažniausiai mokesčių mokėtojas teikia prašymą dėl susitarimo pasirašymo ir pats mokesčių administratorius sprendžia priimti tokį prašymą ar ne. Vėliau jau priėmus prašymą dar vyksta derybos tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, kuriose mokesčių mokėtojai dažniausiai vėl atsiduria visiškoje mokesčių administratoriaus valioje. Taip pat prie trūkumų galima išskirti ir prie privalumų jau minėtą konfidencialumą, kadangi tai taip pat yra viena iš priežasčių, kodėl mokesčių mokėtojas, norintis pasirašyti susitarimą dėl mokesčio dydžio, tampa priklausomas nuo mokesčių administratoriaus valios. Dar vienas ryškus šio reguliavimo minusas yra, kad susitarimas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus gali

būti pasirašomas tik mokestinuose ginčiuose dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų, o kituose mokstiniuose ginčiuose nėra galimybės sudaryti tokį susitarimą.

Taigi, apibendrinant galima teigti, kad MAĮ 71 str. įtvirtintas susitarimas dėl mokesčio dydžio yra pasiteisinęs ir Lietuvoje ganėtinai paplitęs institutas, kuris leidžia mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui taikiai susitarti dėl kilusio ginčo. Nors tam, kad toks susitarimas būtų sudarytas reikia atitikti tam tikrus reikalavimus, taip pat atlikti nemažai formalių veiksmų, o galutinis sprendimas dėl tokio susitarimo pasirašymo realiai priklauso pačiam mokesčių mokėtojui, pasirašytas susitarimas taikiai išsprendžia kilusį ginčą ir užkerta kelią tapačiam ginčui kilti ateityje.

1.1 Pasiūlymo pasirašyti susitarimą inicijavimas ir pateikimas

Kaip jau buvo minėta, norint pasirašyti susitarimą dėl mokesčio dydžio, visų pirma turi būti pateikiamas pasiūlymas pasirašyti minėtą susitarimą. Pasiūlymo pasirašyti susitarimą inicijavimo ir pateikimo tvarka yra įtvirtinta jau minėtose taisyklėse dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio susitarimo pasirašymo.

Pasiūlymą pasirašyti susitarimą savo iniciatyva gali teikti tiek mokesčių mokėtojas tiek mokesčių administratorius, jei vienas ar abu ginčo dalyviai supranta, kad neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Dėl įrodymų pakankamumo yra pasisakęs ir Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas, kuris savo praktikoje nurodo, kad MAĮ 71 straipsnio 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. Šioje teisės normoje nėra nustatyti jokie kriterijai, į kuriuos turėtų atsižvelgti mokesčių administratorius pripažindamas faktą, jog nė vienas iš mokesčio ginčo dalyvių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti, todėl pagal šį teisinį reguliavimą įrodymų pakankamumo pripažinimas ar nepripažinimas yra išimtinai mokesčių administratoriaus diskrecijos teisė. MAĮ neriboja mokesčių administratoriaus diskrecijos dėl įrodymų, kuriais grindžiamas mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimas, pakankamumo vertinimo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartis a. b. Nr. A-442-2429/2012). Remiantis tokiu reguliavimu galima pastebėti, kad įrodymų pakankamumas yra vienintelis kriterijus, kuriuo vadovaudamasis mokesčių administratorius nusprendžia ar gali būti inicijuojamas susitarimo dėl mokesčio dydžio ir su juo susijusių sumų pasirašymas ar ne. Nėra jokių objektyvių kriterijų, į kuriuos atsižvelgdamas mokesčių administratorius galėtų nuspręsti ar turi pakankamai įrodymų savo nustatytoms mokesčių sumoms pagrįsti (Antikorupcinio vertinimo išvada, 2017). Toks objektyvų kriterijų trūkumas vertinamas kaip dideliu susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų instituto minusu, nes iš esmės mokesčių administratorius, vienu atveju gali nuspręsti tenkinti prašymą dėl susitarimo sudarymo, o kitu panašiu atveju – netenkinti. Toks reguliavimas palieka erdvės piktnaudžiavimui.

Taip pat svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad pagal ankstesnę 2004 m. taisyklių dėl susitarimo pasirašymo redakciją inicijuoti susitarimo pasirašymą ir pateikti prašymą galėjo tik mokesčių mokėtojas, o pagal dabar galiojančią redakciją – tiek mokesčių mokėtojas, tiek ir mokesčių administratorius. Toks reglamentavimas galėjo būti pakeistas tam, kad ne tik mokesčių mokėtojas, bet ir mokesčių administratorius matydamas, kad jis neturi pakankamai įrodymų nustatytam mokesčio dydžiui pagrįsti galėtų teikti pasiūlymą susitarimo dėl mokesčio dydžio pasirašymui.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad pagal naujausią 2019 m. spalio 31 d. taisyklių dėl susitarimo pasirašymo redakciją pasiūlymas pasirašyti susitarimą net nepradedamas nagrinėti, jei dėl to paties ginčo klausimo yra vykdoma dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūra, dar vadinama – DAGS procedūra, numatyta Lietuvos Respublikos sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, Konvencijoje 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną arba Daugiašalėje konvencijoje, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui, ratifikuotoje Lietuvos Respublikos įstatymu „Dėl Daugiašalės konvencijos, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui, ratifikavimo“ taip pat Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatyme. Be to, taip pat nurodoma, kad jeigu mokesčių mokėtojas dėl to paties ginčo klausimo kreipiasi tiek su pasiūlymu pasirašyti susitarimą, tiek su prašymu dėl DAGS procedūros inicijavimo, pasiūlymas pasirašyti susitarimą nenagrinėjamas, išskyrus atvejus, kai mokesčių mokėtojas aiškiai prašo nutraukti t.y. nebevykdyti DAGS procedūros (Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, 2004). Tokia nuostata minėtos taisyklės buvo papildytos, kadangi Europos Sąjungos valstybės narės, tarp jų ir Lietuva, iki 2019 m. birželio 30 dienos buvo įpareigtos perkelti Tarybos direktyvos Nr. 2017/1852 dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje arba Mokestinių ginčų direktyvos nuostatas. Valstybės narės buvo įpareigtos tai padaryti, kadangi situacijos, kai skirtingos valstybės narės skirtingai aiškina ar taiko dvišalių susitarimų ar konvencijų dėl mokesčių arba Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną nuostatas, galėjo sukelti didelių mokestinių nuostolių tarpvalstybiniu mastu veikiančioms įmonėms. Dėl to įmonėms buvo sukeliama pernelyg didelė mokesčių našta, o tai galėjo sukelti ekonomikos iškreipimus, neveiksmingumą, o tai galėjo turėti neigiamą poveikį tarpvalstybinėms investicijoms bei augimui (Direktyva 2017/1852 dėl mokestinių ginčų..., 2017).

Grįžtant prie susitarimo inicijavimo taisyklių, svarbu pažymėti, kad nepavykus susitarimo pasirašyti per vieną etapą, jo pasirašymas nustatyta tvarka gali būti inicijuojamas per kitus etapus, pvz., nepavykus susitarimo pasirašyti mokestinio patikrinimo metu, jo pasirašymas gali būti

inicijuojamas bet kuriame mokestinio ginčo pasirašymo etape. Tačiau, svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad pakartotinis susitarimo procedūros inicijavimas tame pačiame mokestinio ginčo etape galimas tik tuo atveju, jei paaiškėja naujos su mokestiniu ginču susijusios aplinkybės, kurios svarstant anksčiau pateiktą prašymą dėl susitarimo procedūros pradėjimo nebuvo žinomos. Tais atvejais, kai pasiūlymas pasirašyti susitarimą nebuvo pradėtas nagrinėti dėl DAGS procedūros, tačiau minėta procedūra vėliau nutraukiama, po šios procedūros nutraukimo pateiktas pasiūlymas dėl susitarimo pasirašymo nėra laikomas pakartotiniu, t. y. tokiu atveju nereikia įrodinėti naujai paaiškėjusių aplinkybių susijusių su mokestiniu ginču (Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, 2004).

Dar vienas svarbus aspektas – mokesčių mokėtojas, kuris neturi pakankamai įrodymų pagrindžiančius jo mokesčių apskaičiavimus ir pageidaujantis susitarimą dėl mokesčio dydžio pasirašyti mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu į mokesčių administratorių, atliekantį tą mokestinį tyrimą ar mokestinį patikrinimą, gali kreiptis tik su rašytiniu prašymu. Prašymo pasirašyti susitarimą dėl mokesčio dydžio ir su juo susijusių sumų pateikimo tvarka šiek tiek skiriasi atsižvelgiant į tai, kokiame etape minėtą susitarimą norima pasirašyti. Pasiūlymas pasirašyti susitarimą mokestinio tyrimo metu gali būti pateikiamas per trūkumų ir/ ar prieštaravimų pašalinimo terminą, kuris nurodomas specialios formos pranešime apie atliktą mokestinį tyrimą. Tuo tarpu, pasiūlymas pasirašyti susitarimą mokestinio patikrinimo metu gali būti pateikiamas atliekamo patikrinimo metu po to, kai mokesčių mokėtojas supažindinamas su patikrinimo akto projektu arba per numatytą rašytinių pastabų pateikimo terminą. Kalbant apie tuos atvejus, kai mokesčių mokėtojas pageidauja susitarimą pasirašyti mokestinį ginčą jau nagrinėjant Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų ministerijos arba Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, arba teismui, tai tokiu atveju mokesčių mokėtojas raštu turi kreiptis į VMI prie FM arba pasiūlymą VMI prie FM pateikti per AVMI, atlikusią mokestinį patikrinimą, kai pasiūlymas pasirašyti susitarimą sutampa su skundo dėl sprendimo dėl patikrinimo akto priėmimo padavimu VMI prie FM. Taip pat susitarimą prašanti inicijuoti šalis, informuoja ginčą nagrinėjančią instituciją apie pateiktą prašymą (Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, 2004).

Taisyklėse taip pat nurodyta, kokią informaciją rekomenduojama pateikti teikiant pasiūlymą dėl susitarimo pasirašymo. Atkreiptinas dėmesys, kad remiantis senesne taisyklių dėl susitarimo pasirašymo redakcija, buvo nurodoma, kokią informaciją yra reikalaujama pateikti, tačiau nuo 2016 m. balandžio 6 d. nurodytą informaciją pateikti yra tik rekomenduojama. Taigi, pagal šiuo metu galiojančią minėtų taisyklių redakciją pasiūlyme dėl susitarimo pasirašymo rekomenduojama nurodyti:

1. Pavadinimą, identifikacinį numerį, buveinės adresą, telefoną bei elektroninio pašto adresą. Jei tai fizinis asmuo atitinkamai nurodoma asmens vardas bei pavardė, asmens kodas ir gyvenamosios vietos adresas;
2. Aplinkybes, kurias nustatė mokesčių administratorius t. y. faktus, kurie yra susitarimo objektas ir dėl kurių apskaičiuoti ar apskaičiuotini mokesčiai bei su jais susijusių sumų dydžiai;
3. Išdėstyti savo argumentus dėl mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių ir jo apskaičiuotų ar apskaičiuotinų mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžių nepagrįstumo, kaip t. y. kokia suma argumentai įtakoja mokesčio dydį;
4. Pateikti išvadas ir pasiūlymus dėl susitarimo pasirašymo;
5. Informaciją, ar dėl to paties ginčo klausimo mokesčių mokėtojas yra kreipęsis dėl DAGS procedūros;
6. Kitą informaciją ir/ar dokumentus, kurie gali būti svarbūs nagrinėjant pateiktą mokesčių mokėtojo pasiūlymą.

Taip pat taisyklėse nurodyta, kad pasiūlymą pasirašyti susitarimą mokesčių mokėtojui galima išdėstyti ir pastabose dėl surašyto patikrinimo akto arba VMI prie FM patiktame skunde, tačiau svarbu atkreipti dėmesį, kad ir tokiu atveju siūloma pasiūlymą išdėstyti laikantis nustatytų rekomendacijų. O tais atvejais, kai pasiūlymas teikiamas mokesčių administratoriaus vardu, pasiūlymą teikia sudaryta darbo grupė, kuriai *mutatis mutandis* taikomos tokios pat sąlygos, kaip ir mokesčių mokėtojui (Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, 2004). Taigi, norint pasirašyti susitarimą dėl mokesčio dydžio ir su juo susijusių sumų, visų pirma, reikia pateikti pasiūlymą dėl minėto susitarimo pasirašymo, kuris turi būti pateikiamas laikantis nustatytų sąlygų bei rekomendacijų.

1.2 Pasiūlymo pasirašyti susitarimą nagrinėjimas ir informavimas apie priimtą sprendimą

Gavęs prašymą sudaryti susitarimą dėl mokesčio dydžio ir su juo susijusių sumų, mokesčių administratorius nagrinėja ir sprendžia, ar konkrečiu atveju yra pagrindas sudaryti minėtą susitarimą (Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, 2004). Šioje vietoje svarbu atkreipti dėmesį į LVAT suformuluotą praktiką, kad MAĮ neriboja mokesčių administratoriaus teisės priimti ar nepriimti pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio dydžio ir su juo susijusių sumų lygiai taip pat, kaip neriboja ir dėl įrodymų, kuriais grindžiamas mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimas. Teismas negali įpareigoti mokesčių administratoriaus sudaryti susitarimą su mokesčių mokėtoju dėl mokesčio dydžio ir su juo susijusių sumų, jeigu mokesčių administratoriaus nuomone, tokiam susitarimui sudaryti nėra pakankamai pagrindų (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartis a.

b. Nr. A–442–2429/2012). Šiuo klausimu galima išskirti dar vieną svarbią bylą, kurioje nustatyta, kad pareiškėja centriniam mokesčių administratoriui minėto pasiūlymo sudaryti susitarimą dėl mokesčio dydžio nepateikė, o tik skunduose, adresuotuose mokestinį ginčą nagrinėjusioms institucijoms, reikalavo įpareigoti Vilniaus apskrities valstybinę mokesčių inspekciją sudaryti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Kadangi pareiškėja nesilaikė susitarimo dėl mokesčio dydžio sudarymo procedūros, teisėjų kolegija pripažino, kad pirmosios instancijos teismas pagrįstai atmetė pareiškėjos skundo reikalavimą dėl vietos mokesčių administratoriaus įpareigojimo sudaryti minėtą susitarimą. Šioje byloje taip pat buvo konstatuota, kad mokesčių administratorius pagrįstai apskaičiavo pareiškėjos mokėtinas mokesčio ir su juo susijusias sumas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. rugsėjo 16 d. nutartis a. b. Nr. A–442–863/2010) Taigi, teismai aiškiai formuluoja praktiką, kad ne tik įrodymų pakankumas, bet ir susitarimo sudarymas ar nesudarymas yra mokesčių administratoriaus diskrecijos teisė, o tokios plačios diskrecijos teisės suteikimas mokesčių administratoriui ir sudaro sąlygas tam, kad susitarimo su mokesčių administratoriumi procedūros metu mokesčių mokėtojas patampa mokesčių administratoriaus valios įkaitu.

Taisyklėse dėl susitarimo sudarymo detalizuota, kad mokesčių administratorius per 20 darbo dienų nuo mokesčių mokėtojo pateikto pasiūlymo pasirašyti susitarimą gavimo dienos, išnagrinėja mokesčių mokėtojo pasiūlymą dėl susitarimo sudarymo. Tuo atveju, jei mokesčių administratoriui iš mokesčių mokėtojo reikia gauti papildomos informacijos ir/ar dokumentų, arba dėl kitų svarbių priežasčių pvz.: mokesčio administratoriaus vertinama mokestinio tyrimo arba mokestinio patikrinimo medžiaga yra didelės apimties, sprendžiamas sudėtingas apmokestinimo klausimas, svarstomu klausimu nėra susiformavusios vieningos teismų praktikos ir pan., sprendimo priėmimo terminas gali būti pratęstas iki 40 darbo dienų nuo mokesčių mokėtojo pateikto pasiūlymo pasirašyti susitarimą gavimo dienos ir / arba iki tol, kol mokesčių administratorius gaus reikalingą papildomą informaciją ir/ar dokumentus, reikalingus sprendimui priimti. Atsižvelgdamas į pirmiau paminėtas priežastis ir per nustatytus terminus išnagrinėjęs mokesčių mokėtojo pateiktą pasiūlymą pasirašyti susitarimą mokesčių administratorius, atlikęs vertinimą dėl įrodymų pakankumo apskaičiuojant mokesčius, priima vieną iš sprendimų:

1. Nepradėti derybų ir per 5 d. d. skaičiuojant nuo sprendimo priėmimo dienos raštu informuoti mokesčių mokėtoją apie tokį priimtą sprendimą;
2. Pradėti derybas ir ir per 5 d. d. skaičiuojant nuo sprendimo priėmimo dienos raštu informuoti mokesčių mokėtoją apie tokį priimtą sprendimą bei minėtame rašte nurodyti:
 - datą, laiką ir adresą, kuriuo mokesčių mokėtojas kviečiamas atvykti pas mokesčių administratorių į derybas;

- telefono numerį ir elektroninio pašto adresą, kuriuo mokesčių mokėtojas galėtų susisiekti su mokesčių administratoriumi. Rašte turėtų būti pažymėta, kad mokesčių mokėtojas, negalintis atvykti mokesčių administratoriaus nurodytu laiku, turi apie tai informuoti mokesčių administratorių ir pasiūlyti kitą, jam priimtina, susitikimo datą ir laiką;
- kitą informaciją, kuri gali būti svarbi derybų metu (Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, 2004).

Svarbu pažymėti, kad taisyklės dėl susitarimo sudarymo šiuo klausimu dėl sprendimo priėmimo tvarkos detalizuotos tik įsigaliojus 2016 m. balandžio 6 d. redakcijai, senesnėje aptariamų taisyklių redakcijoje tokio detalaus reglamentavimo nebuvo. Toks taisyklių detalizavimas yra sveikintinas, kadangi jis numato konkrečius terminus, per kuriuos mokesčių administratorius privalo atlikti tam tikrus nurodytus veiksmus ir taip užkerta kelią procedūros vilkinimui.

Taisyklėse dėl susitarimo su mokesčių administratoriumi nurodoma, kad tuo atveju, kai susitarimo pasirašymas gali užkirsti kelią teisminės praktikos formavimui, mokesčių administratorius priima sprendimą derybų nepradėti. Taip pat nurodoma, kad klausimas dėl susitarimo pasirašymo pagrįstumo ir tikslingumo gali būti sprendžiamas, kai mokesčių mokėtojo atžvilgiu yra atliekamas ikiteisminis tyrimas arba, jei baudžiamoji byla yra nagrinėjama teisme (Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, 2004). Kalbant apie šį reguliavimą galima išvėlyti tam tikrą problematiką. Visų pirma svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad ankstesnėse taisyklių dėl susitarimo pasirašymo redakcijose buvo įtvirtinta nuostata, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo atžvilgiu yra pradėtas arba vyksta ikiteisminis tyrimas, arba baudžiamoji byla yra nagrinėjama teisme, mokesčių administratorius priima sprendimą nepradėti derybų. Dabartinis reguliavimas, kuriame sakoma, kad tokiu atveju klausimas dėl susitarimo pasirašymo gali būti sprendžiamas yra įtvirtintas taisyklėse nuo 2019 m. vasario 6 d. Tačiau, svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad pagal šiuo metu galiojančią reguliavimą nėra aišku, pagal ką mokesčių administratorius sprendžia, kada tokiu atveju, kai mokesčių mokėtojo atžvilgiu vyksta ikiteisminis tyrimas arba, kai baudžiamoji byla jau yra nagrinėjama teisme, galima pradėti derybas dėl susitarimo pasirašymo, o kada negalima. Toks reguliavimas neatitinka ir tam tikrų apmokestinimo principų, tokių kaip mokesčių mokėtojų lygybės principas, kadangi remiantis tokiu reguliavimu, kuriame nėra nustatyta jokių kriterijų ar principų, mokesčių administratorius su vienu mokesčių mokėtoju gali sutikti inicijuoti derybas, o su kitu mokesčių mokėtoju, netgi esant labai panašiai ar identiškai situacijai, gali nesutikti inicijuoti derybas. Taip pat toks reguliavimas neatitinka dar vieno apmokestinimo principo t. y. viešumo principo, kadangi informacija pagal ką mokesčių administratorius sprendžia ar esant tokiai situacijai galima inicijuoti derybas dėl susitarimo

pasirašymo ar ne, nėra skelbiama viešai, o tai palieka daug erdvės mokesčių administratoriaus piktnaudžiavimui. Draudimo pradėti derybas tais atvejais, kai susitarimo pasirašymas gali užkirsti kelią teisminės praktikos formavimui nuostata taip pat nėra aiški, nes kaip ir ikiteisminio tyrimo ar baudžiamosios bylos atveju nėra nustatyti kriterijai, pagal kuriuos mokesčių administratorius sprendžia, ar tam tikro susitarimo pasirašymas gali užkirsti kelią teisminės praktikos formavimui. Taigi, labiau įsigilinus į susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų pasirašymo reguliavimą, galima pastebėti, kad nors šis institutas yra pakankamai ilgą laiką naudojamas, tačiau vis dar galima atrasti reguliavimo spragų, kurios turi būti tobulintinos.

1.3 Derybos su mokesčių administratoriumi dėl susitarimo pasirašymo

Priėmus sprendimą pradėti derybas dėl susitarimo pasirašymo, mokesčių mokėtojas turi rašte, kurį gavo iš mokesčių administratoriaus, nurodytu laiku atvykti pas mokesčių administratorių į derybas. Tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas rašte nurodytu laiku atvykti negali, jis turi raštu, telefonu arba elektroniniu paštu informuoti mokesčių administratorių apie kitą derybų laiką. Jei mokesčių mokėtojas sutartu laiku į derybas neatvyksta ir neinformuoja apie tai mokesčių administratoriaus, mokesčių administratorius per 5 d. d. nuo nustatytos derybų datos informuoja mokesčių mokėtoją, kad susitarimas nebus pasirašomas. Jei pats mokesčių mokėtojas apsigalvoja ir nebenori pasirašyti susitarimo apie tai taip pat raštu, telefonu arba elektroniniu paštu turi informuoti mokesčių administratorių (Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, 2004).

Mokesčių mokėtojas sutartu laiku atvykęs į derybas kartu su mokesčių administratoriumi derasi dėl susitarimo sąlygų. Sąlygos, kurias mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius turi aptarti:

1. Turi būti siekiama sutarti dėl konkretaus mokestinio laikotarpio bazės dydžio. Pelno mokesčio mokestinis laikotarpis yra vieneri metai, tai su konkrečiu mokesčių mokėtoju galima būtų tartis, koks yra pelno mokesčio bazės dydis pvz. už 2020 metus;
2. Turi būti vertinami abiejų mokestinio ginčo dalyvių turimi ir pateikti įrodymai (dokumentai, deklaracijos ir kt.). Reikia įvertinti kiekvieno pateikto įrodymo įrodomąją reikšmę, nustatyti ryšį su įrodinėjamu dalyku taip pat nustatyti, ar įrodymas leistinas, patikimas, ar nepaneigtos pagal įstatymus nustatytos prezumpcijos, tinkamai paskirstytos įrodinėjimo pareigos ir t. t.;
3. Susitarimo metu būtina atsižvelgti į teismų praktiką atitinkamu klausimu;
4. Susitarti galima ir norint išvengti administracinių išlaidų t. y., kai administracinė našta būtų didesnė nei bendru sutarimu sutartas sumokėti mokesčio ir su juo susijusių sumų dydis;
5. Mokesčių administratorius, derėdamasis dėl su mokesčiu susijusių sumų dydžio, sprendimus priima įvertinęs MAĮ 8, 100, 139 ir 141 str. numatytas sąlygas dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių bei skirtų baudų bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką dėl

paskirtų sankcijų proporcingumo ir tikslingumo (Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, 2004).

Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad pirmojoje 2004 m. taisyklių dėl susitarimo pasirašymo redakcijoje derybų proceso reikalavimai nebuvo įtvirtinti. Tam tikros nuostatos dėl derybų proceso taisyklėse atsirado įsigaliojus 2016 m. balandžio 6 d. taisyklių redakcijai, o sąlygos kurias reikia aptarti, norint pasiekti susitarimą įtvirtintos 2017 m. liepos 18 d. redakcija.

Derybų metu nepavykus susitarti – derybos nutraukiamos.

Sutarus dėl susitarimo sąlygų, mokesčių administratorius per 20 d. d. skaičiuojant nuo derybų pabaigos dienos, parengia susitarimo projektą ir pateikia jį pasirašyti mokesčių administratoriaus vadovui arba jo įgaliotam asmeniui bei mokesčių mokėtojui. Jei mokesčių administratoriui iš mokesčių mokėtojo reikia gauti papildomos informacijos ir/ar dokumentų susitarimo projektui parengti susitarimo projekto parengimo terminas gali būti pratęstas iki 40 d. d. pradedant skaičiuoti nuo derybų metu priimto sprendimo dienos ir/arba iki tol, kol mokesčių administratoriui bus pateikta reikalinga papildoma informacija bei dokumentai reikalingi susitarimui parengti. Terminas taip pat gali būti pratęsimas dėl kitų priežasčių, kurios mokesčių administratoriaus pripažįstamos svarbiomis (Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, 2004). Taigi, jei mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui derybų metu pavyksta susitarti dėl visų aptartų sąlygų galimas susitarimo dėl mokesčio dydžio ir su juo susijusių sumų pasirašymas.

1.4 Susitarimo pasirašymas, teisinės pasekmės

Remiantis taisyklėmis dėl susitarimo tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus pasirašymo, susitarime dėl mokesčio dydžio ir su juo susijusių sumų turi būti nurodyta:

1. Mokesčių administratoriaus pavadinimas, adresas bei identifikacinis kodas;
2. Mokesčių mokėtojo pavadinimas, identifikacinis numeris ir buveinės adresas. Jei mokesčių mokėtojas yra fizinis asmuo, atitinkamai turi būti nurodyta vardas, pavardė, asmens kodas bei gyvenamoji vieta;
3. Susitarimo pasirašymo vieta ir data. Taip pat susitarimo registracijos numeris;
4. Susitarimo pasirašymo teisinis pagrindas;
5. Mokesčių administratoriaus nustatyti faktai bei aplinkybės ir pagal juos apskaičiuotos arba apskaičiuotinos mokesčių ir su jais susijusios sumos;
6. Mokesčių mokėtojo turimi argumentai bei aplinkybės dėl mokesčių administratoriaus nustatytų faktų ir jo apskaičiuotų arba apskaičiuotinų mokesčių ir su jais susijusių sumų nepagrįstumo;

7. Apibendrintos mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo išvados, nulėmusios šalių apsisprendimą dėl susitarimo pasirašymo;
8. Sutarti mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžiai, jų apskaičiavimo tvarka ir sutartas sumas pagrindžiantys paaiškinimai;
9. Kita informacija, kuri šalių nuomone yra svarbi pasirašant susitarimą;
10. Susitarimą pasirašančių asmenų pareigų pavadinimai, vardai ir pavardės (Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, 2004).

Be to, darbe svarbu aptarti susitarimo dėl mokesčio dydžio teises pasekmes. Pasirašius minėtą susitarimą, mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą nei nurodyta susitarime (LR mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Tai reiškia, kad jokie papildomi ginčai ar kitos mokesčių administravimo procedūros, kurių pagrindu gali būti kvestionuojamas mokesčių ir kitų su jais susijusių sumų, dėl kurių (ir kurių atžvilgiu) buvo sudarytas Mokesčių administravimo įstatymo 71 straipsnyje nurodytas susitarimas, dydis, nėra galimi (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. gruodžio 1 d. nutartis a. b. Nr. A–2004–556/2015). Taip pat, LVAT vienoje iš savo bylų, kaip vieną iš mokesčių administratoriaus sprendimo pavesti atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą neteisėtumo pagrindų nurodė aplinkybę, jog leidus tokį patikrinimą, kiltų grėsmė pasiektam susitarimui dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bei galimam MAĮ 71 str. pažeidimui (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. gegužės 28 d. nutartis a. b. Nr. A–556–670/2009).

Administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) 101 str. 3 p. numato, jog jei pareiškėjas atsisakė skundo, teismas nutraukia bylą. Šio įstatymo 52 str. įtvirtinta, jog pareiškėjas teisę atsiimti skundą turi iki jo priėmimo. Tikslinti ir pakeisti skundo pagrindą ar dalyką arba atsisakyti skundo pareiškėjas gali bet kurioje bylos nagrinėjimo stadijoje iki teismui išeinant į pasitarimų kambarį. Kaip yra pažymėjęs LVAT, pasirašydamas susitarimą su mokesčių administratoriumi, inter alia atimantį teisę ginčyti mokesčių dydžius, dėl kurių teisėtumo ir pagrįstumo buvo teiktas skundas teismui, pareiškėjas išreiškia savo subjektyvią poziciją atsisakyti nuo teismo nagrinėjimo. Todėl tokia minėtame susitarime išreikšta valia vertintina kaip skundo atsisakymas ABTĮ 101 str. 3 p. prasme (LVAT biuletenis, 2011, Nr. 21).

Tačiau, remiantis LVAT praktika tam tikrais atvejais galima sudaryti papildomą susitarimą. Jei, pareiškėjo nuomone, sudarant susitarimą buvo atlikti veiksmai nesuderinami su MAĮ 71 str. 1 d. ar Susitarimo dėl mokesčio dydžio sudarymo taisyklėmis, mokesčių mokėtojas turi teisę kreiptis į mokesčių administratorių dėl papildomo susitarimo sudarymo, jei tam yra pakankamas pagrindas

(Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. gruodžio 1 d. nutartis a. b. Nr. A–2004–556/2015). Tačiau, prieš tai nurodytas teismo išaiškinimas turi būti aiškinamas kartu su imperatyvia MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostata, numatančia, kad, be kita ko, pasirašius susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. lapkričio 28 d. nutartis a. b. Nr. A–1040–438/2018).

Taip pat prie susitarimo pasirašymo pasekmių Taisyklėse dėl susitarimo pasirašymo nuo 2019 m. spalio 31 d. yra įtvirtinta nuostata, kad pasirašius susitarimą tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, DAGS procedūra dėl to paties ginčo klausimo negali būti vykdoma (Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, 2004). Šios nuostatos įtraukimo į Taisyklės priežastys darbe jau buvo aptartos.

Apibendrinant, svarbu aptarti tai, kiek susitarimų dėl mokesčio dydžio ir su juo susijusių sumų yra pasirašoma praktikoje bei sumas, dėl kurių minėti susitarimai pasirašyti (žr. 1 lentelę):

1 lentelė. Duomenys apie pasirašytus susitarimus dėl mokesčio dydžio ir su juo susijusių sumų

	2019 m.	2020 m.	2021 m.
VMI nagrinėtų prašymų skaičius	255	182	165
Bendras pasirašytų susitarimų skaičius, iš kurių:	105	85	69
Su fiziniais asmenimis (FA)	69	40	41
Su juridiniais asmenimis (JA)	36	45	28
Suma, dėl kurios pasirašyti susitarimai, EUR	11 461 636	7 360 142	5 282 065
Suma, dėl kurios pasirašyti susitarimai su FA, EUR	4 096 905	1 076 034	1 930 093
Suma, dėl kurios pasirašyti susitarimai su JA, EUR	7 364 731	6 284 108	3 351 972

Šaltinis: 2022 m. vasario 4 d. konsultacija elektroninėmis ryšio priemonėmis su VMI kontrolės departamento vyresniąja patarėja, atliekančia departamento direktoriaus funkcijas, Kristina Jakštienė.

Taigi, remiantis lentelėje pateiktais duomenimis, galima daryti išvadą, kad susitarimo su mokesčių administratoriumi galimybė yra pakankamai populiari, tačiau nuo 2020 m. matomas tendencingas pateikiamų prašymų mažėjimas. Tokį mažėjimą galėjo įtakoti ne viena priežastis. Visų

pirma, pateikiamų prašymų mažėjimas gali būti susijęs su 2019 m. buvusiu mokesčių amnestijos laikotarpiu, kurios metu mokesčių mokėtojams buvo suteikta galimybė atsiskleisti, deklaruoti ir sumokėti praeityje pamirštus mokesčius be jokių baudų ir/ar delspinigių. 2019 m. pasibaigus mokesčių amnestijos laikotarpiui VMI pranešė, kad per šį projektą surinko beveik 42 milijonus pamirštų mokesčių³.

Taigi, kadangi 2019 m. didelė dalis nesumokėtų mokesčių buvo sumokėta, natūralu, kad 2020 m. kilo mažiau ginčų dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų, o dėl šios priežasties buvo pateikta ir mažiau prašymų mokesčių administratoriui dėl susitarimo pasirašymo. Dar viena priežastis galėtų būti griežto karantino laikotarpis dėl koronaviruso pandemijos, kurio metu sumažėjo atliekamų kontrolės veiksmų skaičius. Ir paskutinioji pateikiamų prašymų sumažėjimo priežastis – įtvirtintas taikos sutarties institutas mokestiniuose ginčiuose, šios sutarties sudarymo galimybės plačiau bus nagrinėjamos kitame skyriuje.

Toliau nagrinėjant lentelėje pateiktus duomenis galima pastebėti, kad didelė dalis pateiktų prašymų yra netenkinami. Kadangi pateiktus prašymus nagrinėja pats mokesčių administratorius, didelis netenkinamų prašymų dėl susitarimo su mokesčių administratoriumi sudarymo skaičius greičiausiai susijęs su tuo, kad mokesčių administratorius yra įsitikinęs, jog turi pakankamai įrodymų nustatytam mokesčiui ir su juo susijusioms sumoms pagrįsti.

Atkreiptinas dėmesys, kad 2019 m. ir 2021 m. daugiausiai minėtų susitarimų buvo pasirašyta su fiziniais asmenimis, o 2020 m. – su juridiniais asmenimis. Galiausiai, kalbant apie sumas dėl kurių pasirašyti susitarimai dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio matoma, jog kiekvienais metais jos milijoninės, tačiau kaip ir pateikiamų prašymų skaičius, tendencingai mažėja, o tai, žinoma susiję su tuo, kad kiekvienais metais pasirašoma vis mažiau susitarimų.

Apibendrinant, galima teigti, kad nors šis taikinamoji procedūra yra ilgiausiai ir dažniausiai taikoma mokestiniais ginčams spręsti, tačiau įsigilinus į šio instituto reguliavimą galima atkreipti dėmesį, kad be šio instituto privalumų galima išvengti ir tam tikrų reguliavimo trūkumų. Pavyzdžiui, reikalavimas dėl įrodymų pakankamumo yra iš esmės vienintelis kriterijus, pagal kurį mokesčių administratorius sprendžia ar tam tikru atveju galima pradėti susitarimo procedūrą ir toks vertinimas yra paliktas išimtinai mokesčių administratoriaus diskrecijai. Taip pat tais atvejais kai mokesčių mokėtojo atžvilgiu yra atliekamas ikiteisminis tyrimas arba, jei baudžiamoji byla yra nagrinėjama teisme nėra nustatyta jokių aiškių kriterijų, pagal kuriuos mokesčių administratorius sprendžia ar atitinkama atveju galima pradėti susitarimo procedūrą, ar negalima. Toks susitarimo sudarymo

³ Mzinios.lt. *VMI dziaugiasi mokesčiu amnestijos rezultatais*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: http://www.mzinios.lt/lt/20190702/straipsniai/vmi_informuoja/vmi_dziaugiasi_mokesciu_amnestijos_rezultatais.html [žiūrėta vasario 6 d.].

reglamentavimo trūkumas iš esmės ir sudaro sąlygas tam, kad šios taikiamosios procedūros metu mokesčių mokėtojas patampa mokesčių administratoriaus valios įkaitu. Norint patobulinti šią procedūrą siūlintina būtų mokesčių administratoriui suformuluoti aiškius ir nedviprasmiškus kriterijus, pagal kuriuos būtų sprendžiama ar konkrečiu atveju galima pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą ar ne.

2. MEDIACIJA IR TEISMINIS TAIKINIMAS MOKESTINIUOSE GINČUOSE

Alternatyvūs ginčų sprendimo būdai šiuo metu išgyvena savo atgimimą visame pasaulyje. Atsižvelgiant į magistrinio darbo temą, tikslinga būtų apžvelgti tarpininkavimo istorines ištakas. Tarpininkavimas yra žmonių sąveikos dalis, kuri išsivystė kartu su civilizacija. Daugelis mokslininkų mano, kad tarpininkavimas atsirado senovės šumerų visuomenėje. Šumerai buvo senovės Mesopotamijos civilizacija, gyvavusi 4500 – 1900 m. pr. Kr., vietovėje, kuri dabar vadinama Artimaisiais Rytai. Taip pat klasikinį alternatyvaus ginčų sprendimo atvejį galima atsekti Izraelyje. Senovės Izraelyje, maždaug apie 960 m. pr. Kr., karalius Saliamonas buvo tarpininkas dviejų moterų ginče dėl vaiko globos. Tai buvo bene garsiausias ginčas dėl vaiko globos istorijoje. Karalius Saliamonas įsikišo į minėtą ginčą ir pasiūlė abiem moterims vienodai palankų sprendimą. Praėjus šimtmečiams tarpininkai perėmė šią techniką siekdami išspręsti pilietinius nesutarimus tarp Izraelio piliečių ir kitų tautybių žmonių (Vinther, Reynolds, 2021).

Nors tarpininkavimo formos buvo naudojamas šimtmečius metų skirtingose vietovėse, dabartinis pasaulinis susirūpinimas mediacija ir kitomis konfliktų valdymo technikomis prasidėjo maždaug prieš keturis dešimtmečius JAV įkūrus Darbo departamentą, kurio pagrindinis tikslas buvo taikiai išspręsti ginčus tarp darbuotojų ir darbdavių. Tą reiškinį galima pavadinti „tyliąja revoliucija“, kuri prasidėjo dėl daugybės priežasčių, įskaitant susirūpinimą dėl didelės bylinėjimosi rizikos ir išlaidų, taip pat dėl perpildytų teismų bei noro atkurti teisinę taiką tarp ginčo dalyvių. „Tylioji revoliucija“ pamažu išaugino didelius ir augančius ginčų sprendimo specialistus, kurie dalį ar visą savo laiką skiria tarpininkavimui bylose. Per pastaruosius tris dešimtmečius įvadinės mokymo programos pritraukė tūkstančius dalyvių ir paklausa toliau išlieka nesumažėjusi. Už Jungtinių Valstijų ribų „šiuolaikinė“ amerikietiška tarpininkavimo evoliucija pirmą kartą tam tikru mastu buvo pamėgdžiota kitose bendrosios teisės šalyse, ypač Jungtinėje Karalystėje Kanadoje, Australijoje ir Naujojoje Zelandijoje (Stipanowich, 2016). Taigi, nors pirmuosius tarpininkavimo požymius galima užčiuopti dar senovės laikais, skirtingose teritorijose, visgi mediacijos pradžia laikoma minėto Darbo departamento įkūrimas JAV ir, kaip pastebima, šiuo metu sėkmingai naudojama daugelyje valstybių.

Nors mediacija kai kuriuose ginčiuose taikoma jau ganėtinai ilgą laikotarpį, mokestiniuose ginčiuose mediacija yra palyginti naujas institutas. Mediacija mokestiniuose ginčiuose taip pat atsirado JAV tik žymiai vėliau – 1995 metais. JAV mokesčių administratorius (angl. Internal Revenue Service) (toliau – IRS) įdiegė mediacijos programą kylantiems mokestiniams ginčams spręsti. Tiesa, pradžioje mokestinė mediacija nebuvo taikoma visiems ginčams – jos taikymas buvo siejamas su ginčijamos sumos dydžiu. Įdomus faktas, kad pirmaisiais mokestinės mediacijos atsiradimo metais, mediacija galėjo būti taikoma tik ginčams, kuriuose buvo sprendžiami klausimai, susiję su 10

milijonų ir didesnėmis sumomis, tačiau jau nuo 1998 m. tokia suma buvo mažinama, taigi bėgant metams mediacija mokestiniams ginčams buvo taikoma vis plačiau. Atkreiptinas dėmesys, kad mediacija JAV galėjo būti taikoma tik tada, kai derybos su mokesčių administratoriumi baigdavosi nesėkme (Kaminskienė et al., 2013, p. 337–338). Taigi, iš JAV mediacija mokestiniuose ginčiuose pradėjo plisti po Europą. Ir nors šiai dienai mokestinė mediacija dar ne visose Europos šalyse yra įtvirtinta, tačiau šis institutas sulaukė didelio susidomėjimo ir kelia daug diskusijų tarp mokestinės teisės žinovų.

Kadangi šiame skyriuje bus nagrinėjama mediacija bei teisminis sutaukinimas, svarbu atkreipti dėmesį, kad medicijos bei sutaukinimo terminai neretai vartojami kaip sinonimai. Tačiau pažymėtina, kad tai nėra teisinga, kadangi sutaukinimo atveju, taikintojo vaidmuo yra daug pasyvesnis, nei mediatoriaus medicijos atveju (Kaminskienė et al., 2013 p. 6).

Kaip teigė Jurgita Paužaitė–Kulvinskienė, materialiosios teisinės taikos atkūrimas, kurį gali paveikti teisėjas administraciniame procese, o tuo pačiu ir mokestiniuose ginčiuose, yra sietinas su dviem svarbiais veiksmais, t. y. teismo pareiga užtikrinti teisinį saugumą ir teismo pareiga priimti sprendimą per kuo įmanoma trumpesnę laiką. Tačiau, atkreiptinas dėmesys, kad kai kuriose valstybėse pvz., Prancūzijos administracinio proceso doktrinoje laikomasi nuomonės, jog, taikydamas alternatyvų ginčo išsprendimo būdą, teisėjas visa apimtimi neįgyvendina teisinio saugumo principo, nes ginčą išsprendžiant ne teismo sprendimu yra nukrypstama nuo formalaus procedūrinio teisingumo principo. Tai reikštų, kad kyla abejonė, ar buvo tinkamai užtikrintas konstitucinis teisės į tinkamą procesą principas. Dėl šios priežasties mediacija ir teisminis sutaukymas ne visada lengvai integruojasi ir užsienio valstybių administraciniuose procesuose, nes realus susitaikymas galimas tik tarp lygiateisių ginčo subjektų, o konflikte dalyvaujantis viešojo administravimo subjektas dažnai savo padėtį vertina tik šitaip – pagal subordinacijos principą, kaip aukštesnę padėtį turintis dalyvis. Be to, taikus ginčo užbaigimas sunkiai įmanomas ir todėl, kad viešojo administravimo subjektas pirmiausia įpareigotas ginti viešuosius interesus ir jų gynimo negali atsisakyti abipusių nuolaidų būdu, nes negali savanoriškai atsisakyti konstitucinės prievolės, kurią įtvirtina Konstitucijos 5 straipsnio 3 dalis, jog „valdžios įstaigos tarnauja žmonėms“ (Paužaitė–Kulvinskienė, 2013, p. 38).

Taigi, toliau šiame darbe bus nagrinėjama mediacija bei teisminis sutaukinimas teisme, analizuojama, kaip šie du institutai integruojasi Lietuvos mokesčių teisėje ir ar juos naudojant tinkamai užtikrinamas konstitucinės teisės į tinkamą procesą principas.

2.1 Mediacijos koncepcija

Dar visai neseniai, iki 2019 m. sausio 1 d., mediacija Lietuvoje dar buvo vadinama taikinamuoju tarpininkavimu. Šie du žodžiai yra sinonimai, kurie iš esmės reiškia tą patį ginčo sprendimo procesą. Skirtumas yra toks, kad mediacija yra tarptautinės kilmės žodis, o taikinamasis tarpininkavimas – lietuviškasis variantas (Kaminskienė et al., 2019, p. 16).

Kaip teigia M. Endrijaitis, mediacija – tai ginčų sprendimo procedūra, kurios paskirtis – padėti šalims išspręsti ginčą taikiai tarpininkaujant vienam ar keliems mediatoriams. Pagrindinis mediacijos principas yra tas, jog nepriklausomas t. y. nešališkas ir neutralus mediatorius veda šį procesą ir padeda šalims pasiekti bendrą sutarimą (Endrijaitis, 2018).

Kaip jau buvo minėta mediacija šiomis dienomis yra labai populiaru daugelyje valstybių sprendžiant įvairius ginčus, todėl svarbu aptarti dėl kokių priežasčių mediacija yra tokia populiaru. Viena iš priežasčių yra sprendimo priėmimo teisės grąžinimas šalims. Šalys pačios nusprendžia kada, kaip ir ar apskritai nori išspręsti susidariusią situaciją. Mediatorius šiame procese negali dalinti šalims nurodymų. Kita priežastis – konfidencialumas. Mediacija ypač palanki asmenims, kurie nenori susidariusios situacijos eskaluoti viešai. Taip pat daugeliu atvejų ginčo dalyviai yra labiau linkę laikytis mediacijos būdu pasiektų susitarimų nei teismo nurodymų, nors teismo sprendimai yra privalomi, manoma, kad tai susiję su tuo, jog mediacijos būdu pasiekiamas abiem šalims naudingas susitarimas. Ir paskutinė, dažniausiai išskiriama priežastis yra procedūros greitis. Teismo procesas gali užtrukti mėnesius ar net metus, o kuo ilgiau trunka teismo procesas, tuo daugiau išlaidų jis reikalauja, todėl mediacija yra puiki alternatyva norint greitai ir be didelių išlaidų išspręsti kilusį ginčą (Vinther, Reynolds, 2021). Taip pat tam tikrus mediacijos privalumus išskiria ir Lietuvos teisininkai. Anot N. Kaminskienės ir kt., pasinaudojimas mediacija, kad ir nerezultatyvus, gali teigiamai charakterizuoti ginčo dalyvį taip pat teigiamai atsiliepti jo reputacijai. Taip pat autoriai pabrėžia, kad dalyvaudamas mediacijoje asmuo nieko nepraranda – nei teisės kreiptis į teismą, kadangi nepavykus mediacijos procedūrai asmuo nepraranda teisės kreiptis į teismą, o taip sustoja ir ieškinio senaties termino eiga, nei pinigų, ypač tais atvejais, kai naudojasi iš valstybės lėšų finansuojama mediacija. Dar vienas privalumas yra patogumas. Mediacija gali vykti abiem ginčo dalyviams patogioje vietoje ir patogiu laiku t. y. ne tik darbo valandomis, bet ir po darbo arba netgi savaitgaliais (Kaminskienė et al., 2019, p. 26). Taigi, tiek Lietuvos, tiek ir užsienio leidiniuose yra pabrėžiami mediacijos privalumai.

Svarbiausias mediacijos tikslas – susidariusį šalių ginčą išspręsti taikiai. Tam, kad šis svarbiausias mediacijos tikslas būtų pasiektas reikalingas abipusis noras ir nusiteikimas kilusį ginčą išspręsti taikiai. Dažniausiai šalių nusiteikimą užbaigti ginčą taikiai lemia šios priežastys:

1. Šalių suvokimas, kad jų santykiai tęsis ateityje bei siekis, kad jie būtų grindžiami bendradarbiavimui bei tarpusavio pasitikėjimu (pvz., šeimos, darbo, verslo santykiai) ir taip pat suvokimas, kad teismui priėmus sprendimą minėti asmenų santykiai gali būti sugadinti negrįžtamai;
2. Šalių noras ginčą išspręsti kuo greičiau, nepatiriant didelių piniginių išlaidų;
3. Suvokimas, kad ginčo išsprendimas teisme nepanaikins tikrųjų ginčo priežasčių ir negarantuos, kad bus patenkinti tikrieji šalių interesai (Kaminskienė et al., 2013, p. 10)

Taigi, mediacija yra skirta ginčams spręsti. Atkreiptinas dėmesys, kad tą patį galima pasakyti ir apie teismo procesą bei arbitražą, nors tai yra visiškai skirtingi savo prasme procesai. Todėl tam, kad būtų galima geriausiai suvokti mediacijos paskirtį, į mediaciją reikia žvelgti iš skirtingų lygmenų t. y.:

1. Procedūrinio lygmens. Šis ginčo lygmuo skirtas suteikti ginčo šalims saugią aplinką, kurioje jos galėtų išreikšti savo požiūrį į ginčo situaciją ir su tuo susijusius jausmus;
2. Emocinio lygmens. Šis lygmuo skirtas atstatyti šalių komunikaciją ir leisti vykti derybų procesui;
3. Turinio lygmens. Galutinis lygmuo yra skirtas leisti ginčo šalims pačioms nutarti, kaip turi būti išspręstas jų ginčas (Kaminskienė et al., 2019, p. 17)

Apibendrinant, mediacija yra viena iš procedūrų, kuria kilusį ginčą galima užbaigti taikiai. Atsižvelgiant į aptartus mediacijos lygmenis yra matomi aiškūs skirtumai nuo jau minėto teismo proceso ir arbitražo. Teisme ir arbitraže pagrindinis tikslas yra teisingumas, o ne šalių sutaikymas. Juose nebandoma arba labai ribotai bandoma atstatyti šalių komunikaciją, vykti deryboms, šalims neleidžiama pačioms nutarti, kuo užsibaigs jų ginčas. Pažymima, kad mediacija yra skirstoma į teisminę ir neteisminę, kurių sąvokos ir pritaikymo galimybės Lietuvos mokesčių teisėje darbo autorės toliau bus nagrinėjamos remiantis įstatymais, teisės doktrina ir kitais aktualiais šaltiniais.

2.2 Teisminė mediacija

Kaip jau buvo minėta, mediacija gali būti skirstoma, tiek į teisminę, tiek į neteisminę mediaciją. Šiame skyriuje toliau bus nagrinėjama teisminė mediacija ir jos taikymas Lietuvoje. Bendrai teisminė mediacija suprantama kaip procedūra, kurioje teismo paskirtas arba rekomenduotas neutralus mediatorius padeda ginčo dalyviams priimti kompromisinį sprendimą teismo nustatytais klausimais (Yarn, 1999). Iš šio bendriausio mediacijos apibrėžimo galima daryti įžvalgą, kad teisminė mediacija yra labai glaudžiai susijusi su atitinkamu teismo vaidmeniu, jis pasireiškia tuo, kad norint perduoti ginčą teisminei mediacijai, ginčas jau turi būti pasiekęs teismo stadiją, taip pat su teismo teise inicijuoti teisminės mediacijos procesą, pareiga paskirti mediatorių, nustatyti klausimus, kurie turi būti išnagrinėti ir t. t.

Teisminė mediacija Lietuvoje yra įtvirtinta Mediacijos įstatymu, o jos principai bei procedūra yra įtvirtinti Mediacijos taisyklėmis. Kadangi šiame skyriuje bendrai yra nagrinėjama teisminė mediacija būtų tikslinga išskirti principus, kuriuos turi užtikrinti teisminės mediacijos procedūra Lietuvoje:

1. Ginčo dalyvių savanoriškumo principas. Šis principas reiškia, kad teisminės mediacijos procesą galima pradėti vykdyti tik abiemis ginčo dalyviams sutikus jame dalyvauti. Tai reiškia, kad net tuo atveju, jei teisėjas inicijuotų teisminės mediacijos procedūrą, ją galima pradėti vykdyti tik sutikus abiemis ginčo dalyviams. Taip pat, prieš perduodant ginčą spręsti teisminės mediacijos būdu ginčo dalyviams turi būti suteikiama išsami informacija apie teisminės mediacijos procesą: ginčo šalių teises ir pareigas, teisminės mediacijos proceso turinį, ginčo šalių priimamo sprendimo teisinės pasekmes. Taip pat savanoriškumo principas suponuoja tai, kad nei vienam ginčo dalyviui negali būti daromas neteisėtas poveikis t. y. prievarta, psichologinis spaudimas, grasinimai ir t. t., siekiant tikslo, kad tas ginčo dalyvis pasirinktų teisminės mediacijos procedūrą ar dalyvautų jame. Tiesa, yra tam tikros išimtys susijusios su privaloma teismine mediacija, tačiau kadangi darbas yra orientuotas į mokestinių ginčų taikinamąsias procedūras, ši išimtis darbai neaktuali;
2. Konfidencialumo principas. Ginčo dalyviai bei kiti teisminės mediacijos procedūroje dalyvavę asmenys bei mediatorius įsipareigoja neplatinti, nepasakoti ir kitais tiesioginiais ar netiesioginiais būdais neviešinti ar kitaip nenaudoti teisminės mediacijos procese pateiktos, surinktos ar sužinotos informacijos, išskyrus tam tikras nustatytas išimtis (Teisminės mediacijos taisyklės, 2018). Teisės doktrinoje pažymima, kad konfidencialumo principas mokestinėje mediacijoje turi išimčių:
 - mokesčių mokėtojui neturi būti sudaroma galimybė naudotis mediacijos procedūra, siekiant nuslėpti informaciją galimame vėlesniame teisminiame nagrinėjime;
 - turi būti sudaryta galimybė atskleisti konfidencialią informaciją tuo atveju, jeigu klausimai yra susiję su numanomu sukčiavimu, prievarta ar padėties apribojimu. Pavyzdžiui, jei mokesčių administratoriaus atstovai naudoja prievartą, siekdami priversti mokesčių mokėtoją taikiai susitarti, tokiu atveju, turi būti sudaroma galimybė tokią informaciją pateikti tolesnio proceso metu;
 - turi būti galimybė atskleisti informaciją tada, kai reikia patvirtinti arba paneigti kaltinamus dėl mediatoriaus ar vieno iš mediatoriaus ar dalyvių atstovo netinkamo ir neetiško elgesio (Kaminskienė et al., 2013, p. 345)
3. Abipusės pagarbos, tolerancijos bei pakantumo principas. Šis principas svarbus tuo, kad teisminės mediacijos procedūra grindžiama jame dalyvaujančių asmenų tarpusavio pagalba

bei susilaikymu nuo kitą ginčo dalyvį, ar asmenį dalyvaujantį procedūroje įžiedžiančių ir/ar žeminančių veiksmų;

4. Mediatoriaus nešališkumo ir neutralumo principas. Vienas svarbiausių teisminės mediacijos principų, kurios esmė, kad paskirtas mediatorius ginčo šalių atžvilgiu turi veikti nešališkai ir neutraliai. Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad mediatorius gali priimti pasiūlymą pradėti teisminę mediaciją arba tęsti pradėtą teisminę mediaciją tik tuo atveju, jeigu jis informavo ginčo dalyvius apie jam žinomas aplinkybes, kurios gali kelti abejonių dėl jo nešališkumo, ir jeigu ginčo šalys sutiko, kad tas mediatorius vykdytų teisminę mediaciją, o mediatorius yra tikras, kad galės pradėti arba tęsti teisminės mediacijos procedūrą nešališkai. Be to, turi būti įsitikinama, kad nėra mediatoriaus nušalinimo pagrindų.
5. Kooperavimosi principas. Remiantis šiuo principu ginčo dalyviai teisminės mediacijos metu turi bendradarbiauti tiek tarpusavyje, tiek ir su mediatoriumi;
6. Mediatoriaus kvalifikuotos veiklos principas. Mediatoriai, kurie veda teisminės mediacijos procesą turi būti kompetentingi, tinkamai pasirengę, veikti efektyviai bei laikytis mediatoriams taikomų veiklos standartų, numatytų ne tik Mediacijos įstatyme, bet ir kituose teisės aktuose;
7. Sąžiningumo principas. Sąžiningumo principas reiškia, kad tiek patys ginčo dalyviai, tiek ir mediatorius turi pareigą elgtis taip, kad teisminė mediacija vyktų atvirai, skaidriai ir be apgaulės (Teisminės mediacijos taisyklės, 2018).

Taigi, teisminės mediacijos procedūroje turi būti užtikrinta, kad visi šie principai ir jų tikslai yra įgyvendinti. Mediacijos ir teisminės mediacijos sąvokos bei principai darbe buvo nagrinėjamos bendrąja prasme, tačiau pateiktos bendrosios sąvokos tinkamai apibūdina ir mokestinę mediaciją, skirtumas tik toks, kad mokestinėje mediacijoje viena iš ginčo dalyvių visuomet būtų mokesčių administratorius, tačiau mokestinei mediacijai taikomos tokios pat aptartos sąlygos ir principai.

2.2.1 Teisminės mediacijos įsitvirtinimas Lietuvos mokesčių teisėje

Anot Jurgitos Paužaitės–Kulvinskienės, ne maža dalis teigiamų poslinkių viešosios teisės reguliavime Lietuvoje dažnu atveju būna nulemiami LR Konstitucinio Teismo pro-aktyvizmo. Tačiau, alternatyvių ginčų nagrinėjimo srityje vertybinės krypties nurodymo iš konstitucinės doktrinos šiai dienai nebuvo, arba ji nebuvo garsiai įvardinta ir nepadarė poveikio teisinės politikos formuotojui ir įstatymų leidėjui (Paužaitė–Kulvinskienė, 2021). LR Konstitucinis Teismas savo praktikoje yra pažymėjęs, kad formalus teisingumo vykdymas prieštarauja LR Konstitucijos 109 straipsnio 1 daliai, konstituciniams teisingumo ir teisinės valstybės principams (LR Konstitucinio Teismo 2012 m. rugsėjo 25 d. nutarimas byloje Nr. 34/2009–11/2011–33/2011). Konstitucinis Teismas, šią savo žinutę yra siuntęs ne kartą, tačiau kaip teigia, kai kurie teisininkai ji buvo neteisingai

interpretuota, kadangi alternatyvus ginčo nagrinėjimas yra konstituciškai legali gretutinė priemonė teisinėje ekosistemoje. Tokiam supratimui subręsti prireikė teisės doktrinos ir mokslininkų pastiprinimo, nes būtent jie buvo pirmieji mediacijos, kaip ginčo nagrinėjimo formos skatintojai. Vėliau, 2015 metais, tuometinis LR teisingumo ministras patvirtino Taikinamojo tarpininkavimo, t. y. mediacijos, sistemos plėtros koncepciją, kurioje galima išvelgti, kad mediacijos administraciniame procese, įskaitant ir mokestinius ginčus, plėtra yra orientuota į mediacijos įtvirtinimą ikiteisminėse administracinius/mokestinius ginčus nagrinėjančiose komisijose bei administraciniuose teismuose (Paužaitė–Kulvinskienė, 2021).

Kadangi Lietuvoje mokestiniai ginčai priskiriami administracinių teismų kompetencijai, todėl ir mediacija mokestiniuose ginčiuose yra galima nuo Administracinių bylų teisenos įstatymo 79(1) straipsnio įtvirtinimo. Priešingai nei susitarimo su mokesčių administratoriumi atveju, įstatymuose nėra įtvirtinta nuostata, kad teisminės mediacijos procedūrą galima taikyti tik mokestiniuose ginčiuose dėl mokesčio ar su juo susijusių sumų, taigi galima daryti išvadą, kad teisminę mediaciją galima taikyti visuose mokestiniuose ginčiuose – tiek ginčiuose tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų, tiek ir dėl ginčų, kurie kyla dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti arba įskaityti mokesčio permoką t. y. susidariusį skirtumą, taip pat ir ginčiuose dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų ir/ar delspinigių mokėjimo bei ginčiuose dėl mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymo.

Įstatymuose yra įtvirtintas tik vienas reikalavimas ginčams norint pradėti teisminę mediaciją t. y., kad dėl konkretaus ginčo pagal įstatymus būtų galima sudaryti taikos sutartį (Mediacijos įstatymas, 2008). Teisė sudaryti taikos sutartį kyla iš jau minėto Administracinių bylų teisenos įstatymo dėl tokių pat priežasčių, kaip ir teisė taikyti teisminės mediacijos procedūrą.

Visų pirma, norint užbaigti mokestinį ginčą taikiai turi būti ginčo dalyvių valia sudaryti taikos sutartį. Kaip jau buvo minėta, ginčo šalių savanoriškumas yra vienas svarbiausių teisminės mediacijos principų. Atsižvelgiant į mokestinio ginčo specifiškumą ir tai, kad viena iš mokestinio ginčo šalių visada bus mokesčių administratorius, svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad LVAT savo praktikoje yra pasakęs, jog teismas neturi galimybės įpareigoti viešojo administravimo subjekto sudaryti taikos sutartį ir/ar vertinti atsisakymo sudaryti taikos sutartį priežastis (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. balandžio 26 d. nutartis a. b. Nr. eAS–407–438/2017). Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas taip pat yra pažymėjęs, jog galimybė sudaryti taikos sutartį dėl administracinio ginčo yra proceso šalių teisė – sutartas elgesio būdas, tačiau ne prievolė, dėl to atsakovo viešojo administravimo institucijos atsisakymas sudaryti taikos sutartį administracinėje byloje negali būti vertinamas kaip viešojo administravimo subjekto atsisakymas atlikti jo

kompetencijai priskirtus veiksmus (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. lapkričio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS–261–1138/2014). Lygiai taip pat, atsižvelgdamas į ginčo šalių savanoriškumo principą, teismas neturėtų įgaliojimų ir kurią nors bylos šalį (fizinį ar juridinį asmenį) įpareigoti sudaryti taikos sutartį (Šilvaitė, 2019 p. 324).

ABTĮ 51 str. taip pat sakoma, kad bet kurioje proceso stadijoje ginčo šalys gali baigti bylą taikos sutartimi, jeigu ją sudaryti galima atsižvelgiant į ginčo pobūdį. Taikos sutartis turi neprieštarauti imperatyvioms įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatoms, viešajam interesui, nepažeisti trečiųjų suinteresuotų asmenų teisių ar teisėtų interesų (Administracinių bylų teisenos įstatymas, 1999). Toks taikos sutarties atitikimas įstatyme įtvirtintoms nuostatoms yra vertinamojo pobūdžio. LVAT yra pasakęs, kad ginčo dalyviai sudarydami taikos sutartį, negali nepaisyti imperatyviųjų teisės normų, pabrėžiama, kad nemažai klausimų įstatyme yra reguliuojama įsakmiai ir ginčo dalyviai savo taikos sutartimi negali šito pakeisti. Be to, tam tikri santykiai vienaip ar kitaip liečia kitų visuomenės narių ar visos visuomenės interesus, taigi susitarimas dėl tokių santykių vienaip ar kitaip paveiks visuomenės viešąjį interesą (Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2017 m. lapkričio 28 d. nutartis a. b. Nr. eAS–994–520/2017).

Taip pat iš teismų praktikos matyti, jog tam, kad teismas įvertintų taikos sutarties sąlygų atitiktį imperatyvioms įstatymų normoms bei kitiems reikalavimams, taikos sutarties sąlygos turi būti aiškiai ir apibrėžtai nurodytos, negali būti faktų konstatuojamosios bei sąlyginės (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. lapkričio 17 d. nutartis a. b. Nr. AS-1279-520/2015). Taigi, teismas prieš priimdamas nutartį pradėti teisminę mediaciją turi įvertinti ar konkretus ginčas neprieštarauja įstatyme įtvirtintoms nuostatoms, ar yra abiejų mokestinio ginčo dalyvių valia ir galiausiai ar taikos sutartis nepažeistų trečiųjų asmenų ir/ar visuomenės interesų.

Administracinių bylų teisenos įstatyme taip pat įtvirtinta, kad taikos sutarties dalykas turi būti to paties pobūdžio, kaip ir skunde nurodyti reikalavimai (Administracinių bylų teisenos įstatymas, 1999). Tačiau, LVAT vienoje iš savo nutarčių nesutiko su pirmosios instancijos teismo nurodyta priežastimi, šalims susitarus dėl kito dalyko nei buvo nurodyti reikalavimai pareiškėjų skunde, netvirtinti taikos sutarties ir, įvertinusi byloje išdėstytas aplinkybes, vadovaudamasi protingumo ir teisingumo principais, konstatavo, kad aptariamam atveju proceso šalių pateiktos taikos sutarties patvirtinimas apsaugotų svarbesnes vertybes nei tokios sutarties netvirtinimas dėl jos galimo formalus dalinio prieštaravimo įstatymams (Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2014 m. gegužės 28 d. nutartis a. b. Nr. AS–552–460/2014).

Be vertinamojo pobūdžio nuostatų minėtame įstatyme taip pat yra įtvirtinti ir konkretūs atvejai, kada taikos sutartis negali būti sudaroma. Taigi, taikos sutartis negali būti sudaroma bylose dėl norminių administracinių aktų teisėtumo, bylose pagal skundus dėl rinkimų įstatymų ir Referendumo

įstatymo pažeidimų, bylose dėl savivaldybės tarybos prašymų pateikti išvadą, ar savivaldybės tarybos narys, savivaldybės tarybos narys – meras, kuriems pradėta įgaliojimų netekimo procedūra, sulaužę priesaiką ir (ar) nevykdę įstatymuose nustatytų įgaliojimų (Administracinių bylų teisenos įstatymas, 1999). Kadangi šiuose įstatyme tiesiogiai įvardintuose atvejuose neminimi mokestiniai ginčai, tai galima laikyti dar vienu įrodymu, kad mokestiniuose ginčiuose galima sudaryti taikos sutartį, o tai reiškia ir tai, kad galima taikyti teisminę mediaciją. Be abejo, būtina atsižvelgti į konkretaus mokestinio ginčo pobūdį, ar yra abiejų ginčo dalyvių valia pradėti teisminės mediacijos procedūrą, ar teisminė mediacija dėl to ginčo neprieštaraus įstatyme įtvirtintoms normoms, jei ginčo pobūdis nesikerta su įstatymo nuostatomis teisminė mediacija tokiam mokestiniame ginče gali būti vykdoma.

Taigi, nors praktikoje, tarp mokesčių teisės specialistų pasitaiko daug diskusijų dėl teisminės mediacijos galimumo mokestiniuose ginčiuose, o kai kurie mokesčių mokėtojai greičiausiai net nėra susipažinę su tokia galimybe, atsižvelgiant į aukščiau aptartą reguliavimą darbo autorė laikosi pozicijos, kad teisminė mediacija mokestiniuose ginčiuose yra galima.

2.2.2 Teisminės mediacijos procesas

Teisminės mediacijos procesas administraciniuose, o taip pat ir mokestiniuose ginčiuose yra įtvirtintas Mediacijos įstatyme, Administracinių bylų teisenos įstatyme, o taip pat ir Teisminės mediacijos taisyklėse. Kaip jau buvo minėta, ginčo perdavimą spręsti teisminės mediacijos būdu gali inicijuoti teismas ar bet kuri kita ginčo šalis. Ginčas perduodamas spręsti teisminės mediacijos būdu teismo nutartimi, kai teismas išaiškina ginčo šalims teisminės mediacijos esmę ir yra gautas ginčo šalių sutikimas arba prašymas perduoti ginčą spręsti teisminės mediacijos būdu (Administracinių bylų teisenos įstatymas, 1999).

Prašymas byloje taikyti teisminės mediacijos procedūrą bei teismo siūlymas mokestinio ginčo dalyviams taikyti teisminę mediaciją gali būti paduodamas elektroniniu būdu naudojantis Lietuvos teismų informacinės sistemos (toliau – LITEKO) Viešųjų elektroninių paslaugų (toliau – VEP) posistemiui (Teisminės mediacijos taisyklės, 2018). Teisėjas, nagrinėjantis tam tikrą ginčą, ginčo dalyvių sutikimu gali nuspręsti pats vykdyti mediaciją, jeigu jis yra mediatorius, o bylą nagrinėjanti teisėjų kolegija gali paskirti vykdyti mediaciją vieną iš kolegijos narių, kuris yra mediatorius. Teisėjas ar teisėjų kolegija taip pat gali parinkti ir skirti kitą mediatorių, kuris yra teisėjas, pagal galimybes atsižvelgę į abiejų ginčo šalių suderintą nuomonę dėl šio mediatoriaus kandidatūros, arba pranešti Valstybės garantuojamos teisinės pagalbos tarnybai apie tai, kad reikia parinkti mediatorių iš Lietuvos Respublikos mediatorių sąrašo. Mediatorius skiriamas tik gavus jo rašytinį sutikimą (Administracinių bylų teisenos įstatymas, 1999). Atkreiptinas dėmesys, kad dar 2020 m. teisminę mediaciją galėjo vykdyti tik teisėjai, o nuo 2021 m. sausio 1 d. teisminę mediaciją administraciniuose, o taip pat ir

mokestiniuose ginčiuose gali vykdyti ne tik teisėjai, bet ir visi į LR mediatorių sąrašą įrašyti mediatoriai.

Jeigu teisminę mediaciją vykdyt teisėjas arba teisėjų kolegijos narys, nagrinėjantis bylą, jo sutikimas vykdyti teisminę mediaciją įforminamas nutartimi. Kai teismas sprendžia dėl ginčo šalių pageidaujamo ar teismo parinkto mediatoriaus, kuris yra teisėjas, skyrimo vykdyti teisminę mediaciją, vadovaujamosi objektyvumo ir nešališkumo principais, atsižvelgiama į mediatorių užimtumą, specializaciją, galimą interesų konfliktą ir kitas svarbias aplinkybes (Teisminės mediacijos taisyklės, 2018). Kai yra priimta teismo nutartis perduoti ginčą spręsti teisminės mediacijos būdu ir teisminę mediaciją vykdyt ne administracinę bylą nagrinėjantis teisėjas arba ne administracinę bylą nagrinėjančios teisėjų kolegijos narys ir ne kitas mediatorius, kuris yra teisėjas, teismas nedelsdamas praneša Valstybės garantuojamos teisinės pagalbos tarnybai apie tai, kad reikia iš Lietuvos Respublikos mediatorių sąrašo parinkti mediatorių, kuris vykdyt teisminę mediaciją konkrečioje byloje. Šiame teismo pranešime nurodoma ginčo esmė, proceso šalys, bylos kategorija. Apie iš Lietuvos Respublikos mediatorių sąrašo parinktą ir paskirtą mediatorių Valstybės garantuojamos teisinės pagalbos tarnyba praneša teismui ne vėliau kaip per tris darbo dienas nuo mediatoriaus paskyrimo dienos (Administracinių bylų teisenos įstatymas, 1999).

Kai galiausiai yra paskiriamas mediatorius teisminei mediacijai vykdyti, jis per 5 darbo dienas nuo paskyrimo privalo susikurti mediatoriaus paskyrą LITEKO VEP posistemyje (Administracinių bylų teisenos įstatymas, 1999). Paskirtas mediatorius teisminės mediacijos laikotarpiu gali susipažinti su bylos medžiaga. Mediacijos taisyklėse yra nurodyti trys susipažinimo būdai: galima susipažinti teismo, kuriame nagrinėjama byla raštinėje taip pat pasirašytinai jam perdavus bylą ir trečiasis būdas, kuris atsižvelgiant į visą skaitmenizuotą teismų sistemą, ko gero yra pats populiariausias – susipažinti su byla naudojantis LITEKO VEP posistemiui.

Pereinant prie pačios procedūros eigos, svarbu atkreipti dėmesį, kad teisminės mediacijos atveju nėra reglamentuota, kokios procedūros eigos turi būti laikomasi. Įstatymuose ir Teisminės mediacijos taisyklėse yra įtvirtintos tik tam tikros nuostatos, kurių turi būti laikomasi teisminės mediacijos metu kaip pvz., mediatoriaus paskyrimas, konfidencialumo principo išaiškinimas, leidimas teikti susijusius dokumentus ir kt., tačiau tokio reguliavimo kaip susitarimo su mokesčių administratoriumi dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų atveju, kuomet yra aiškiai suformuluotos taisyklės, kada ir kokie veiksmai galimi – nėra. Taigi, paskirtasis mediatorius yra laisvas organizuoti mediacijos sesiją pagal savo pasirinktą struktūrą.

Tačiau, nors mediacijos procesas yra neformalizuotas, mediacijos mokslininkai savo darbuose dažnai bando išskirti, kokia turėtų būti mediacijos struktūra. Taigi, remiantis teisės doktrina galima

apibūdinti, kaip turėtų atrodyti mediacijos sesija, tačiau dar kartą pabrėžiama, kad tokia struktūra nėra privaloma ir kiekvienas mediatorius gali pasirinkti sau tinkamą mediacijos struktūrą:

1. Mediatoriaus įžanga. Šiame etape mediatorius visų pirma turėtų prisistatyti, vėliau, pristatyti ginčo dalyvius, atsiklausti kaip į juos turėtų būti kreipiamasi mediacijos proceso metu. Po prisistatymo mediatorius turėtų paaiškinti savo vaidmenį šiame procese ir paaiškinti mediacijos taisykles, akcentuojant, kad mediacija yra savanoriškas, konfidencialus ir nepriešiškas procesas, turėtų būti pabrėžiamos etiketo taisyklės. Taip pat, mediatoriaus įžangos etape proceso dalyviai turi būti motyvuojami priimti taikų sprendimą, pabrėžiant susitaikymo privalumus. Žinoma įžanginėje dalyje mediatorius gali atlikti ir kitus veiksmus, kurie jam atrodytų būtini atsižvelgiant į ginčo pobūdį;
2. Šalių pasisakymai. Šiame etape visų pirma turi būti leidžiama nepertraukimai pasisakyti kiekvienam iš mediacijos dalyvių kiekvienam pristatant kilusio ginčo aplinkybes bei savo poziciją. Kadangi mediacija nėra teismo procesas, nėra taisyklės, kad pirmas savo poziciją turi pristatyti ieškovas, mediacijoje šalys pačios turi nuspręsti, kas nori pasisakyti pirmas. Išklausus abiejų pusių, kartu su mediatoriaus pagalba turi būti išskiriama, kokiais klausimais ginčo dalyvių pozicijos sutampa;
3. Spręstinų klausimų nustatymas. Šiame etape labai svarbu išskirti klausimus, kuriuos mediacijos dalyviams reikia išspręsti ir tai, kurie klausimai bus sprendžiami atskirai, o kurie kompleksiskai. Norint užtikrinti, kad ginčo dalyviai nepradėtų manipuliuoti vienas kitu, mediatorius gali pasiūlyti priėmus susitarimą dėl tam tikro klausimo/klausimų tą susitarimą užfiksuoti ir nebekeisti jo ateityje, tačiau, žinoma sprendimo priėmimas priklauso mediacijos dalyviams;
4. Bendra diskusija. Diskusijos metu mediatorius ir šalys plačiai aptaria susiklosčiusią situaciją, mediacijos dalyviai išsako savo nuomonę visais identifikuotais klausimais, o mediatorius stengiasi išgryninti tikruosius jų interesus. Abu šie uždaviniai yra labai svarbūs sėkmingam mediacijos procesui, todėl turi būti aptariamai drauge;
5. Atskiri susitikimai. Atskiri susitikimai gali vykti bet kurioje mediacijos proceso stadijoje, jie reikalingi tam, nes bendruose susitikimuose ginčo dalyviai dažnai nėra linkę atskleisti savo interesus ir užstringa ties pirminėmis savo pozicijomis;
6. Galimų sprendimų alternatyvų kūrimas. Šioje stadijoje pradedama ieškoti geriausio ginčo sprendimo. Sprendimus ginčo dalyviai priima patys, mediatorius gali tik atvesti prie joms tinkamo sprendimo, pateikdamas tam tikrus nukreipiančius klausimus taip pat stengdamasis šalims padėti pakeisti ginčo suvokimą;

7. Sprendimo priėmimas ir jo tikroviškumo vertinimas. Aptarus visas galimas kilusio ginčo alternatyvas, priimami atitinkami sprendimai kurių pagrindu galima išspręsti tarp šalių kilusį ginčą. Tinkamiausią sprendimą galima priimti nustatant kiekvienos alternatyvos privalumus ir trūkumus, išskirti svarbiausius kriterijus, kuriuos turėtų tenkinti priimtas sprendimas. Taip pat viena svarbiausių mediatoriaus pareigų yra ta, kad mediatorius turi užtikrinti, jog priimtas sprendimas neprieštarautų imperatyvioms teisės normoms ir jį būtų įmanoma realiai įgyvendinti (Kaminskienė et al., 2019, p. 142–163).

Kaip jau buvo minėta, ši mediacijos sesijos eiga mediatoriams nėra privaloma ir kiekvienas mediatorius gali pasirinkti, pagal kokią mediacijos struktūrą nori dirbti. Mediatorius netgi nėra įpareigotas teisminės mediacijos procedūrą vykdyti teismo, kuriame iki mediacijos pradžios buvo pradėtas nagrinėti mokestinis ginčas. Tačiau teisės aktuose yra įtvirtinta, kad teisminės mediacijos procedūra turi būti vykdoma taip, kad būtų baigtas iki nustatyto sekančio teismo posėdžio, nepaisant to esant tinkamui pagrindui terminas gali būti pratęstas (Teisminės mediacijos taisyklės, 2018).

Teisminės mediacijos procedūra gali būti baigiama keliais variantais. Pirmasis variantas – teisminės mediacijos metu pasiekus taikų susitarimą ir mokestinio ginčo dalyviams pasirašius taikos sutartį. Tokio mediacijos užbaigimo teisinės pasekmės bus nagrinėjamos kitoje darbo dalyje. Antrasis variantas – bet kuriam mokestinio ginčo dalyviui pasitraukus iš teisminės mediacijos procedūros. Pažymima, kad mokestinio ginčo dalyviai bet kada gali pasitraukti iš teisminės mediacijos procedūros ir neprivalo nurodyti tokio sprendimo priežasčių. Taip pat teisminės mediacijos procedūra baigiasi tuomet, kai pasibaigia teismo nutartyje nustatytas terminas, kuriam buvo atidėtas bylos nagrinėjimas, perdavus mokestinį ginčą teisminei mediacijai. Ir paskutinysis variantas kaip gali būti užbaigiama mediacijos procedūra – mediatoriui nutraukus teisminės mediacijos procedūrą. Mediatorius gali nutraukti teisminės mediacijos procedūrą, kai mediatoriaus manymu, atsižvelgiant į ginčo aplinkybes, taikus susitarimas bus neįvykdytas arba neteisėtas taip pat ir tais atvejais, kai mediatorius pripažįsta, kad mažai tikėtina, jog tęsiant teisminę mediaciją ginčas bus išspręstas taikiai (Teisminės mediacijos taisyklės, 2018). Nepavykus pasiekti teisminės mediacijos rezultato – taikos sutarties, mokestinis ginčas grįžta atgal į teismą, kuriame buvo nagrinėjamas. Taigi, teisminės mediacijos procedūrą turi teisę modeliuoti pats mediatorius, tačiau tai turi būti daroma laikantis aptartų teisės aktuose įtvirtintų taisyklių.

2.2.3 Teisminės mediacijos teisinės pasekmės

Teisminę mokestinę mediaciją užbaigus sėkmingai, mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo taikus susitarimas įtvirtinamas taikos sutartimi. Taikos sutarties galimybė mokestiniuose ginčiuose yra įtvirtinta Administracinių bylų teisenos įstatymo 51 str. Kai kurie mokesčių teisės specialistai abejoja taikos sutarties, kaip ir visos teisminės mediacijos procedūros, reikalingumu bei

pritaikymo galimybe mokesčių teisėje, argumentuodami tuo, kad tai yra perteklinis reguliavimas, kadangi Lietuvos mokesčių teisėje yra įtvirtinta susitarimo su mokesčių administratoriumi galimybė dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų, o taip pat ir akcentuodami tai, kad mokestiniai ginčai priskirtini specialiajai MAĮ reglamentavimo sričiai, o MAĮ nei teisminės mediacijos nei taikos sutarties instituto mokestiniuose ginčiuose nenumato. Darbo autorė su tokia nuomone nesutinka, kadangi remiantis Administracinių bylų teisenos įstatymo 17 str. Mokestiniai ginčai yra priskirtini administracinių bylų kompetencijai, todėl tokiems ginčams spręsti gali būti taikomos ne tik MAĮ, bet ir ABTĮ nuostatos. Taip pat ir LVAT savo praktikoje yra patvirtinęs ne vieną taikos sutartį remiantis ABTĮ 51 str. Vienoje byloje mokesčių mokėtojas kreipėsi į teismą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo, kuriuo jis nebuvo atleistas nuo 50 procentų mokestinių delspinigių ir jam buvo paskirta 10 procentų pelno mokesčio bauda. Galiausiai, mokestinio ginčo dalyviams sudarius taikos sutartį ir pateikus ją teismui LVAT patvirtino šalių sudarytą taikos sutartį remdamasis jau minėtu ABTĮ 51 str. ir konstatavo, kad atsižvelgiant į ginčo pobūdį ir taikos sutarties turinį galima tvirtinti sudarytą sutartį (Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo nutartis 2021 m. vasario 10 d. nutartis a. b. Nr. eA–1959–556/2021). Taigi, išvadą dėl teisminės mediacijos ir jos galimo rezultato – taikos sutarties legitimumo mokestiniuose ginčiuose galima daryti remiantis ne tik ABTĮ, bet ir formuluojama teismų praktika.

Mokestinio ginčo dalyviams sėkmingai užbaigus teisminės mediacijos procedūrą ir sudarius taikos sutartį, visų pirma, tokia sutartis turi būti pateikiama teismui, kuris prieš ginčo dalyviams pereinant į teisminės mediacijos procedūrą nagrinėjo kilusį mokestinį ginčą. Kokius kriterijus turi atitikti sudaryta taikos sutartis darbe jau buvo nagrinėjama anksčiau nagrinėjant teisminės mediacijos galimumą mokestiniuose ginčiuose. Prieš tvirtindamas taikos sutartį, kaip teisminės mediacijos rezultata, teismas turi įsitikinti ar mokesčių mokėtojui yra žinomos tokios sutarties teisinės pasekmės.

Kalbant apie teises pasėkmes, kurios atsiranda teismui patvirtinus taikos sutartį reikia pabrėžti, kad tokia sutartis turės teismo sprendimo t. y. res judicata galią ir nei vienam mokestinio ginčo dalyviui, dėl kurio sudaryta taikos sutartis nebus leidžiama kreiptis į teismą dėl ginčo tarp tų pačių šalių, to paties dalyko ir tuo pačiu pagrindu (Administracinių bylų teisenos įstatymas, 1999). Taip pat jei sudarytoje taikos sutartyje mokesčių mokėtojas įsipareigoja sumokėti tam tikrą sumą, jis tą nustatytą sumą turi sumokėti, o mokesčių administratorius netenka teisės reikalauti didesnės nei taikos sutartyje nurodytos sumos, taip pat abu mokestinio ginčo dalyviai turi laikytis ir kitų susitarimų numatytų taikos sutartyje, jei tokių yra ir jei jie neprieštaruoja imperatyvioms įstatymo normoms.

Galima atkreipti dėmesį į tai, kad tiek derybų su mokesčių administratoriumi, tiek teisminės mediacijos teisinės pasekmės yra iš esmės panašios. Todėl, mokesčių mokėtojui gali kilti abejonė, kurią taikinamąją procedūrą pasirinkti yra tikslingiau. Tačiau, svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad ABTĮ

galima įžvelgti ir kitokių teisinių pasekmių mokestinio ginčo dalyviams pasirašius taikos sutartį. Šios teisinės pasekmės taip pat gali būti įvardinamos, kaip skatinančios priemonės norint paskatinti mokestinio ginčo dalyvius susitarti taikiai. Visų pirma, teismui patvirtinus taikos sutartį, mokestinio ginčo dalyviams grąžinama 50% sumokėto žyminio mokesčio. Be to, mokestinio ginčo šalims, sudarančioms taikos sutartį, yra suteikiama teisė nustatyti bylinėjimosi išlaidų paskirstymo tvarką. Taip pat, advokato dalyvavimas derybose dėl taikos sutarties sudarymo priskiriamas prie teikiamų teisinių paslaugų, už kurias gali būti prašoma priteisti patirtas atstovavimo išlaidas (Šilvaitė, 2019, p. 319–320).

Darbo autorės nuomone, mokesčių mokėtojui palankesnė ir teisingesnė yra teisminės mediacijos procedūra, kadangi šią procedūrą veda mediatorius, kuris yra nešališkas ir nesuinteresuotas kilusiame mokestiniame ginče, o dirba vadovaudamasis teisingumo, protingumo, sąžiningumo ir kitais svarbiais teisės principais. O susitarimo dėl mokesčių ir su juo susijusių sumų atveju, sprendimą dėl tokio susitarimo sudarymo ar nesudarymo priima pats mokesčių administratorius, todėl mokesčių mokėtojas patampa mokesčių administratoriaus valios įkaitu ir tokie sudaryti susitarimai dažnai gali neatitikti mokesčių mokėtojo interesų. Remiantis tais pačiais argumentais galima paneigti ir egzistuojančią nuomonę, kad teisminės mediacijos ir jos rezultato – taikos sutarties institutai mokesčių teisėje yra nereikalingi, kadangi MAĮ yra įtvirtinta susitarimo su mokesčių administratoriumi galimybė.

Apibendrinant, tikslinga būtų išanalizuoti praktinį teisminės mediacijos pritaikymą Lietuvoje. Kadangi teisminė mediacija administraciniuose, o taip pat ir mokestiniuose ginčiuose pradėta taikyti visai neseniai, galima apžvelgti tik 2020 m. teisminės mediacijos komisijos veiklos ataskaitą. Taigi, remiantis ataskaitos duomenimis galima matyti, kad 2020 m. teisminei mediacijai vykdyti buvo perduota tik viena byla dėl ginčo mokestinių teisinių santykių srityje (Teisminės mediacijos komisijos veiklos ataskaita, 2020). Ataskaitoje taip pat galima matyti, kad ne tik mokestinių, bet ir kitų administracinių bylų kategorijos vienetinais atvejais buvo perduodamos teisminei mediacijai vykdyti. Galima daryti išvadą, kad toks mažas kiekis perduodamas teisminei mediacijai vykdyti dėl šio instituto naujumo ir atitinkamų teisinių santykių specifškumo (Teisminės mediacijos komisijos veiklos ataskaita, 2020). Taip pat tai galėjo įtakoti mažas visuomenės t. y. mokesčių mokėtojų švietimas apie galimybę pasinaudoti teisminės mediacijos procedūra mokestiniuose ginčiuose. Nepaisant to, šis institutas mokestiniuose ginčiuose yra labai perspektyvus ir bėgant laikui turėtų būti vis dažniau naudojamas, tokią išvadą galima daryti atsižvelgiant į užsienio valstybių praktiką taikant teisminę mediaciją mokestiniuose ginčiuose.

2.2.4 Teisminės mediacijos Lietuvoje palyginimas su teismine mediacija Nyderlanduose

Norint kuo plačiau išanalizuoti teisminės mediacijos institutą, tikslinga būtų darbe palyginti Lietuvoje taikomą teisminės mediacijos institutą su kitos šalies, kurioje taikoma teisminė mediacija institutu. Palyginimui darbe pasirinktas Nyderlanduose taikos teisminės mediacijos institutas, nes Nyderlandai literatūros šaltiniuose išskiriama kaip valstybė, kuri yra viena iš labiausiai pažengusių teisminės mokesstinės mediacijos praktikoje.

Nyderlanduose mokesstinė mediacija taikoma nuo 2005 m. ir ji gali būti vykdoma tiek pas mokesčių administratorių, tiek teisme, kuris nagrinėja kilusį mokesstinį ginčą (Endrijaitis, 2018). Tuo tarpu Lietuvoje mokesstinė mediacija galima tik nuo 2020 m. ir gali būti vykdoma tik teisme. Pirmiausia, norėtusi atkreipti dėmesį į tai, kad Nyderlanduose taikoma neteisminė mediacija yra vedama per mokesčių administratorių. Tai būtų galima traktuoti kaip mediatoriaus nešališkumo ir neutralumo principo pažeidimą, kadangi mokesčių administratorius, kaip vienas iš mokesčio ginčo dalyvių, yra suinteresuotas ginčo baigtimi (van Hout, 2018). Tačiau šiame skyriuje labiau bus akcentuojamasi tiek teismine mediacija vykdoma Nyderlanduose ir jos panašumais bei skirtumais su Lietuvoje taikoma teismine mediacija.

Mokesstinė mediacija Nyderlanduose galima tik tam tikrais numatytais atvejais:

1. Kilus ginčams atliekant mokesstinį auditą ar mokesstinį tyrimą;
2. Tuomet, kai pateikiamos dėl patikrinimo akto;
3. Pateikus skundą Nyderlandų mokesčių administratoriui;
4. Kitose situacijose (Endrijaitis, 2018).

Taigi, remiantis Nyderlandų reguliavimu galima išskirti konkrečius atvejus, kada galima taikyti mokesstinę mediaciją. Lietuvoje šiuo metu nei teisės aktuose nei teismų praktikoje nėra išskirta, kokiuose mokesčiniuose ginčiuose galima taikyti teisminę mediaciją, o kuriuose negalima. Remiantis Lietuvos teisės aktais, kuriuose įtvirtinta teisminės mediacijos galimybė, vieninteliai reikalavimai tam, kad būtų galima pereiti prie teisminės mediacijos procedūros – kad dėl kilusio ginčo būtų galima sudaryti taikos sutartį ir kad būtų gautas abiejų mokesčio ginčo dalyvių sutikimas dėl teisminės mediacijos taikymo. Dėl tokio reguliavimo galima daryti išvadą, kad Lietuvoje teisminę mediaciją galima taikyti visuose mokesčiniuose ginčiuose ir kituose ginčiuose susijusiais su mokesčiais teisiniais santykiais, jeigu jie atitinka šiuos dvejus kriterijus. Nors kai kurių mokesčių teisės specialistų tarpe egzistuoja nuomonė, kad teisminės mediacijos instituto negalima taikyti nei dėl MAĮ 71 str. 1 d. nurodytų objektų – mokesčio ir su juo susijusio sumų dydžio, nei dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokesčiai, taip pat dėl mokesčio administratoriaus

atsisakyti grąžinti mokesčio permoką (įskaityti skirtumą), nei dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų ir/ar delspinigių mokėjimo ir mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymo. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad šiuo metu nei teisės aktuose, nei formuluojamoje teismų praktikoje tokie draudimai nėra įtvirtinti ir nėra taikomi, todėl tokia nuomonė laikytina nepagrįsta. O Nyderlanduose yra įtvirtintas ir atvejis, kuomet mokestinė mediacija negalima – su baudžiamąja byla susijusiems ginčams (Endrijaitis, 2018).

Nyderlandų mokesčių institucijos netgi yra sudariusios kontrolinį sąrašą, kuris gali padėti nustatyti ar tam tikras mokestinis ginčas yra tinkamas mediacijai. Požymiai reiškiantys, kad ginčas yra tinkamas mediacijai vykdyti: jaučiama, kad mokestinis ginčas aštrėja ir jo nepavyks išspręsti draugiškai; ginčas gali trukti ilgai; norima greito ir efektyvaus sprendimo; išvelgiamos galimybės protingai išspręsti ginčą; manoma, kad išgirsti ne visi ginčo šalių argumentai; tarpininkavimas gali padėti sutaupyti mokestinio ginčo dalyviams laiko ir išlaidų; nebėra galimybės susitarti tarpusavyje; norima surasti sprendimą, kurį būtų galima pritaikyti ir ateities situacijose; manoma, kad tarpininkavimas gali padėti išspręsti ir kitus ginčus kylančius tarp ginčo šalių; santykiai tarp mokestinio ginčo dalyvių galimi ir ateityje (Vos, 2014, p. 2).

Nagrinėjant šių valstybių teisminės mediacijos reguliavimus gali kilti klausimas, kodėl Nyderlandai turi aiškiai įsivardinę atvejus, kada mokestinė mediacija galima ir kada ne, o Lietuvoje tokio reguliavimo vis dar nėra. Visų pirma, pirmoji priežastis greičiausiai yra teisminės mediacijos mokestiniuose ginčiuose Lietuvoje naujumas. Nyderlanduose mokestinė mediacija taikoma jau 17 metų todėl natūralu, kad toje valstybėje mokestinės mediacijos institutas yra daug plačiau išaiškintas. Antroji priežastis – tai, kad net įsigaliojus ABTĮ nuostatomis dėl teisminės mediacijos taikymo, kai kurie mokesčių teisės specialistai vis dar nesutaria dėl šio instituto taikymo mokestiniuose ginčiuose.

Pereinant prie pačios teisminės mediacijos procedūros Nyderlanduose, panašiai kaip ir Lietuvoje, teismas gali pasiūlyti mokestinio ginčo dalyviams pabandyti išspręsti ginčą teisminės mediacijos būdu, taip pat teisminė mediacija vykdoma tuose teismuose, kuriuose nagrinėjamas mokestinis ginčas (Endrijaitis, 2018). Pasiūlyti vykdyti teisminės mediacijos procedūrą apylinkės arba apeliacinės instancijos teismas, atsižvelgiant į tai, kuriame teisme byla yra nagrinėjama, galima tiek žodžiu tiek ir raštu. Teikiant pasiūlymą raštu, abu mokestinio ginčo dalyviai gauna laišką, kuriame pateikiama informacinė brošiūra, mediacijos savikontrolės testas ir atsakymo forma (Vos, 2014, p. 4). Be to, taip pat kaip ir Lietuvoje mokestinio ginčo dalyviai patys gali kreiptis į atitinkamus pareigūnus su prašymu dėl teisminės mediacijos procedūros taikymo (Endrijaitis, 2018).

Pradėjus mediacijos procedūrą Nyderlanduose mokestinis ginčas teisme yra stabdomas. Mediacijos sesija panaši kaip ir Lietuvoje. Per pirmąjį susitikimą mediatorius paaiškina ginčo

dalyviams mediacijos taisyklės, bei teisinės pasėkmes, kurios kils sėkmingai užbaigus teisminės mediacijos procedūrą ir pasirašius taikos sutartį. Pirmajame mediacijos susitikime kartu su mediatoriumi nagrinėjama ar ginčo dalyviams yra galimybė rasti taikų sprendimą. Visi mokestinio ginčo dalyviai dalyvauja visuose paskirtuose mediacijos susitikimuose (Vos, 2014, p. 4). Mediacijos sutartyse ir nutarimuose nustatomas susitarimas. Paskutiniame mediacijos sesijos susitikime abu mokestinio ginčo dalyviai, advokatai ir kiti procedūroje dalyvaujantys asmenys, dalyvavę visuose susitikimuose, užpildo anketą, kuri vėliau pateikiama mediatoriui (Endrijaitis, 2018). Mokestinio ginčo dalyviams sėkmingai užbaigus teisminės mediacijos procedūrą, mokestinė byla teisme nutraukiama. Jei ginčo dalyviams nepavyksta susitarti arba jie susitaria tik dėl tam tikros ginčo dalies, visas mokestinis ginčas arba atitinkama jo dalis grąžinama teismui, kuriame ta byla buvo nagrinėta (Vos, 2014, p. 4). Taigi, galima pastebėti, kad teisminės mediacijos procedūros eiga didelių esminių skirtumų nuo Lietuvoje taikomos teisminės mediacijos struktūros neturi. Nyderlanduose tai taip pat nėra griežtai reglamentuota, kaip turi būti vykdoma teisminė mediacija, yra tik tam tikros taisyklės, kurių privalu laikytis.

Teisminės mediacijos tarpininkais Olandijoje gali būti tik tarpininkai įtraukti į Nyderlandų Tarpininkų federacijos (toliau – MfN) registrą. Mediatoriai taip pat turi būti užregistruoti Teisminės pagalbos taryboje. Užregistruoti mediatoriai yra įpareigoti laikytis MfN taisyklių, kuriose nurodoma, kad mediatorius turi laikytis konfidencialumo, nepriklausomumo bei nešališkumo reikalavimų bei turi veikti operatyviai (Vos, 2014, p. 4). MfN mediatoriams taip pat taikomos privalomos nepriklausomos drausmės taisyklės. Tuo atveju, jei mokestinio ginčo dalyviai yra nepatenkinti paskirtu mediatoriumi, dėl jo gali būti pateikiamas skundas naudojantis MfN skundų nagrinėjimo procedūra (Endrijaitis, 2018). Skundai dėl kitų aspektų susijusių su teismine mediacija, kartu su ieškiniu gali būti pateikiami teismo valdybos institucijai, kurioje nagrinėjama mokestinė byla (Vos, 2014, p. 4).

Nyderlanduose teisminė mediacija yra mokama. Mokestinio ginčo dalyviai yra solidariai atsakingi už išlaidas, susijusias su teisminės mediacijos procedūra. Nyderlanduose netgi viešai paskelbiamas sąrašas su tarpininkų pavardėmis ir valandiniais jų įkainiais, kurie skiriasi priklausomai nuo mediatoriaus. Mokestinio ginčo dalyviai taip pat gali susitarti dėl to, kaip bus paskirstomos susidariusios išlaidos, tačiau įprastai jos yra paskirstomos abiems šalims po lygiai (Vos, 2014, p. 4). Tuo tarpu Lietuvoje teisminė mediacija yra nemokama. Lietuvoje yra apmokos 4 valandos teisminės mediacijos procedūros. Jeigu pasibaigus šiam laikui taikus susitarimas vis dar nepasiektas, mokestinio ginčo dalyviai gali toliau savanoriškai tęsti mediacijos procedūrą ginčo dalyvių lėšomis. Iš valstybės biudžeto lėšų Lietuvoje taip pat apmokama už mediatoriaus pasirengimą teisminei

mediacijai, kuris gali trukti iki vienos valandos, taip pat ir už mediacijos rezultatų įforminimą, kuris gali užtrukti iki vienos valandos. Už suteiktas teisminės mediacijos paslaugas mediatoriams iš valstybės biudžeto mokamo atlyginimo dydžius ir mokėjimo tvarką nustato Vyriausybė.⁴ Manytina, kad tokia privilegija suteikiama norint paskatinti kuo daugiau ginčo dalyvių rinktis teisminės mediacijos procedūrą.

Kalbant apie praktinį teisminės mediacijos instituto pasiteisinimą Nyderlanduose, šios valstybės mokesčių institucijos teigia, kad 80 % mediacijos procedūrų baigiasi teigiamai t. y. pasirašoma taikos sutartis (Vos, 2014, p. 3). Lietuvoje kol kas negalima teigti, kad mediacijos procedūra mokestiniuose ginčiuose yra pasiteisinusi, nes labai maža dalis ginčų bandoma išspręsti pasinaudojant teisminės mediacijos procedūrą, tačiau atsižvelgiant į užsienio valstybių patirtį pritaikant mokestinę mediaciją, o ir į tai kaip teisminės mediacijos procedūra yra pasiteisinusi kitose teisės šakose Lietuvoje (pvz., civilinėje teisėje), darytina išvada, kad bėgant metams teisminės mediacijos procedūra Lietuvoje taps vis populiareesnė.

2.3 Teisminis taikinimas teisme

Dar viena šiuo metu galima taikinamoji procedūra mokestiniame ginče – teisminis taikinimas teisme. Teismo taikinimo teisme galimybė įtvirtinta ABTĮ 67 str. 1 d. 6 p. ir 87 str. 7 d. Ši procedūra, kaip ir teisminis taikinimas, mokestiniame ginče galima, kadangi mokestiniai ginčai priskirtini administracinių bylų kompetencijai. Abiejuose šiuose straipsniuose sakoma, kad teismas parengiamajame posėdyje, matydamas, kad yra tam galimybė, gali pasiūlyti ginčo dalyviams susitaikyti ir sudaryti taikos sutartį. Šie teismo įgaliojimai yra gan stipriai apriboti, nes teismui tokia galimybė siūlyti šalims susitaikyti suteikiama tik prasidėjus teisminiam bylos nagrinėjimui ir tik parengiamojo posėdžio metu. Tačiau, atkreiptinas dėmesys, kad patys mokestinio ginčo dalyviai imtis iniciatyvos sudaryti taikos sutartį gali bet kurioje bylos nagrinėjimo stadijoje. Pagal teisinį reguliavimą, teismas ginčo šalims procesinių veiksmų pasekmes turi išaiškinti prieš tvirtindamas taikos sutartį, o eksplicitinio įpareigojimo teismui, pavyzdžiui prieš pradėdant bylą nagrinėti iš esmės išaiškinti mokestinio ginčo šalims teisę baigti bylą taikos sutartimi, taikaus ginčo išsprendimo pasekmes ir teigiamą jo naudą, be bendro įpareigojimo išaiškinti proceso dalyviams jų procesines teises ir pareigas, kuris įtvirtintas ABTĮ 12 str., nėra numatyta. Proceso dalyviams siunčiamuose teismo šaukimuose ir pranešimuose pagal galiojantį teisinį reguliavimą taip pat nėra būtina pateikti informaciją dėl galimybės išspręsti kilusį ginčą taikiai, nors administraciniai teismai tokią informaciją nurodo savo iniciatyva (Šilvaitė, 2019, p. 319).

⁴ Lietuvos Teismai. *Apie teisminę mediaciją*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.teismai.lt/lt/visuomenei-ir-ziniasklaidai/teismine-mediacija/apie-teismine-mediacija/282> [žiūrėta kovo 5 d.].

Teisminio taikinimo ir teisminės mediacijos rezultatas yra tas pats – taikos sutartis. Tam, kad taikos sutartį būtų galima tvirtinti ji turi atitikti reikalavimus, kurie jau buvo aptarti nagrinėjant teisminės mediacijos procedūrą t. y. šalių valia ir geranoriškumas mokestinį ginčą užbaigti taikiai, taikos sutarties atitiksis viešajam interesui ir imperatyvioms įstatymų normoms, trečiųjų asmenų interesų apsauga ir tai, kad taikos sutartis turi būti sudaryta kilusio mokestinio ginčo ribose. Kadangi šių dviejų procedūrų rezultatas yra toks pats, natūralu, kad ir teisinės pasekmės yra tokios pačios tiek pasirašant taikos sutartį prieš tai pasitelkiant teisminės mediacijos procedūrą, tiek pasinaudojant teisiniu taikinimu teisme. Atkreiptinas dėmesys, kad teismo taikinimo teisme procedūra mokestiniuose ginčiuose pradėta taikyti anksčiau nei teisminė mediacija, tačiau kiek kartų ši procedūra mokestiniuose ginčiuose buvo naudota ir kaip dažnai pasibaigė sėkmingai neįmanoma pasakyti, nes tokia informacija nerenkama.

Taigi, teisminis taikinimas teisme iš esmės yra labai formali procedūra, kurios metu teismas tiesiog paklausia mokestinio ginčo dalyvių nuomonės apie galimą susitaikymą. Aktyvių veiksmų teismas šios procedūros metu mokestinio ginčo dalyviams sutaisyti nesiima. Tai yra pagrindinis šios procedūros skirtumas nuo teisminės mediacijos procedūros, kurioje teismo paskirtas mediatorius imasi aktyvių veiksmų ir ieško būdų mokestinio ginčo dalyviams sutaisyti. Taip pat teisminės mediacijos procedūra yra žymiai ilgesnė, susideda iš atskirų etapų, o teisminis taikinimas teisme užima maždaug 5–10 minučių parengiamojo posėdžio. Autorės nuomone, teisminės mediacijos procedūra yra daug perspektyvesnė ir tikslingesnė, kadangi aktyviai padedant nešališkam mediatoriui mokestinio ginčo dalyviai gali pasiekti abiem pusėms geriausią sprendimą, o teismas šios procedūros metu vienu sakiniu pasiūlo mokestinio ginčo dalyviams galimybę kilusį mokestinį ginčą užbaigti taikiai, tačiau nesiima jokių veiksmų, kad padėtų ginčo šalims susitarti.

Apibendrinat, reiktų atsakyti į išsikeltą klausimą, ar naudojantis teisminės mediacijos ir teismo taikinimo teisme procedūromis, tinkamai užtikrinama konstitucinė teisė į teisingą procesą. Taigi, remiantis visa aptarta ir išnagrinėta informacija, galima daryti išvadą, kad teisminės mediacijos ir teismo taikinimo teisme procedūromis ši konstitucinė teisė yra užtikrinama. Visų pirma ši konstitucinė teisė yra užtikrinama, nes šių dviejų procedūrų rezultatai, turi patvirtinti teismas. Teismas tvirtindamas taikos sutartį turi patikrinti, ar sudaryta taikos sutartis atitinka visus įstatyme įtvirtintus reikalavimus, nepažeidžia ginčo dalyvių ir trečiųjų asmenų teisių ir pareigų. Be to, taikiai išsprendus ginčą pirmosios instancijos teisme, išlieka teismo procesinio sprendimo peržiūros apeliacinė tvarka galimybė, kuri įtvirtinta ABTĮ 152 str., o tai vertinama kaip dar vienas papildomas saugiklis mokestinio ginčo dalyvių konstitucinių teisių ir interesų užtikrinimui garantuoti (Šilvaitė, 2019, p.

320). Remiantis teismų praktika, galima pastebėti, kad ginčo dalyviai šia įstatymo suteikta galimybe naudojami. Pavyzdžiui, teismo patvirtintoje taikos sutartyje buvo neteisingai nurodytas atsakovų įsiskolinimo dydis bei neteisingai apskaičiuoti periodinių įmokų dydžiai (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. gruodžio 14 d. nutartis a. b. Nr. AS–742–22/2016). Taip pat teismų praktikoje buvo atvejais, kuomet trečiasis suinteresuotas asmuo, kuris nebuvo įtrauktas į taikos sutarties sudarymo procesą, apeliacinė tvarka gynė savo galimai pažeistus interesus (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. sausio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS–556–25/2014). Taigi, atsižvelgiant į aptartą reguliavimą galima teigti, kad konstitucinės asmenų teisės kilusį mokestinį ginčą sprendžiant teisminės mediacijos procedūra arba teisiniu taikiniu teisme yra pilnai užtikrinamos.

3. NETEISMINĖ MEDIACIJA KAIP ATEITIES PERSPEKTYVA LIETUVOS MOKESČIŲ TEISĖJE

Išnagrinėjus galimas taikinamąsias procedūras Lietuvos mokesčių teisėje, tikslinga būtų išskirti galimas ateities perspektyvas Lietuvoje. Pagrindinė ateities perspektyva Lietuvoje, kalbant apie mokestinio ginčo pasibaigimą taikiai – neteisminė mediacija. Trumpai tariant neteisminė mediacija yra tokia procedūra, kuomet ginčas nėra nagrinėjamas teisme ir jį bandoma išspręsti tik medicijos instituto pagalba.

Užsienio valstybių praktikoje sutinkamas ne vienas pavyzdys, kuomet mediciją vykdo ir mokesčių administratorius dėl esamų mokestinių ginčų. Anot M. Endrijaičio, dėl šios priežasties būtų galima diskutuoti ir dėl galimybės Lietuvos mokesčių administratoriui t. y. VMI, svarstyti galimybę taikyti medicijos institutą. Tokiu būdu mokestiniai ginčai tol, kol visos mokestinės procedūros atliekamos mokesčių administratoriaus ir nėra paduotas skundas MGK, būtų sprendžiami neteisminės medicijos būdu VMI lygmenyje, o vėliau, padavus skundą MGK, neteisminės medicijos procesas galėtų vykti jau pačioje Mokestinių ginčų komisijoje. Žinoma, mediciją turėtų vykdyti nepriklausomas t. y. nešališkas ir neutralus mediatorius, tenkinantis visus atitinkamus teisės aktų reikalavimus (Endrijaitis, 2018).

Lietuvoje jau yra parengtas įstatymo projektas, kuris numato neteisminės medicijos mokestiniuose ginčiuose galimybę. Įstatymo projekto rengėjų nurodytos šio projekto reikalingumo priežastys yra: siekis skatinti taikų ginčų sprendimą mokestiniuose ginčiuose, siekis sumažinti didelį administracinių teismų darbo krūvį, taupyti privačių asmenų bei valstybės biudžeto lėšas, kurios išleidžiamos mokestinių ginčų nagrinėjimui teismuose (Aiškinamasis raštas dėl MAĮ pakeitimo ir papildymo projekto, 2018).

Taigi, šiame skyriuje bus nagrinėjama kaip neteisminė mediacija galėtų būti pritaikyta Lietuvos mokesčių teisėje ir ar išvis toks institutas Lietuvoje yra reikalingas, atsižvelgiant į tai, kad MAĮ yra įtvirtintas 71 str., kuris leidžia susitarimą tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus. Taip pat bus pasitelkta užsienio valstybių, Belgijos, Jungtinės Karalystės bei JAV, geroji praktika šiuo klausimu.

3.1 Neteisminės medicijos projektas Lietuvoje

Kaip jau buvo minėta, Lietuvoje yra parengtas MAĮ įstatymo papildymo projektas, kurį patvirtintinus būtų įtvirtinta neteisminė mediacija Lietuvos mokesčių teisėje. MAĮ įstatymo papildymo projekto 3 str. įtvirtintas minėto įstatymo papildymas 71(1) straipsniu, kuris leistų mokestinio ginčo nagrinėjimo MGK etape mokestinio ginčo dalyviams baigti mokestinį ginčą baigti taikos sutartimi, jeigu tokią sutartį galima sudaryti atsižvelgiant į mokestinio ginčo pobūdį (MAĮ

pakeitimo ir papildymo projektas, 2018). Reikalavimai taikos sutarčiai keliami tokie patys, kaip ir taikos sutartį sudarant mokestinį ginčą nagrinėjant teisme.

Taip pat, MAĮ 71(1) str. būtų įtvirtinta mediacijos galimybė mokestinį ginčą nagrinėjant MGK, t. y. neteisminė mediacija. Mokestinio ginčo perdavimą spręsti neteisminės mediacijos būdu, remiantis įstatymo projektu galėtų inicijuoti MGK arba bet kuris kitas mokestinio ginčo dalyvis. Neteisminės mediacijos procedūra užbaigti kilusį mokestinį ginčą MGK savo iniciatyva gali siūlyti iki mokestinio ginčo nagrinėjimo MGK posėdyje pradžios. Mokesčių mokėtojas bei mokesčių administratorius savo prašymus ir sutikimus dėl neteisminės mediacijos pradėjimo taip pat turėtų pateikti iki kilusio ginčo nagrinėjimo MGK posėdyje pradžios. Tam, kad ginčas galėtų būti perduodamas spręsti neteisminės mediacijos būdu turėtų būti gautas abiejų ginčo šalių sutikimas. MGK perduodanti ginčą spręsti neteisminės mediacijos būdu turės išaiškinti mokestinio ginčo dalyviams mediacijos esmę ir jos pasėkmes (MAĮ pakeitimo ir papildymo projektas, 2018). Galima pastebėti, kad MAĮ įstatymo projekte įtvirtintas neteisminės mediacijos inicijavimas yra panašus su jau nagrinėtu teisminės mediacijos inicijavimu, tik vietoje MGK teisminės mediacijos procedūrą gali inicijuoti teismas.

Mokestinio ginčo šalims sutikus toliau ginčą spręsti neteisminės mediacijos būdu MGK sustabdytų mokestinio ginčo nagrinėjimą. Taip pat, MGK paskirtų neteisminę mediaciją vykdyti vieną iš MGK narių, kuris yra mediatorius, pagal galimybes atsižvelgusi į abiejų mokestinio ginčo šalių suderintą nuomonę dėl mediatoriaus, arba praneštų Valstybės garantuojamos teisinės pagalbos tarnybai apie tai, kad reikia parinkti mediatorių iš LR mediatorių sąrašo. Prieš duodamas sutikimą vykdyti mediaciją mediatorius turėtų teisę gauti informaciją apie mokestinio ginčo šalis, mokestinio ginčo esmę, ginčijamus mokesčius ir jų sumas. (MAĮ pakeitimo ir papildymo projektas, 2018).

MAĮ pakeitimo ir papildymo projekte taip pat yra įtvirtinti atvejai, kada paskirtas mediatorius turėtų pasišalinti: mediatorius turėtų nusišalinti, jei jis pagal Lietuvos mokesčių įstatymus yra laikomas su mokestinio ginčo šalimi susijusiu asmeniu; taip pat tuo atveju, jei mediatorius pats asmeniškai arba institucija/įstaiga, kurioje jis dirba surašė mokesčio mokėtojo patikrinimo aktą arba dalyvavo priimant kitus sprendimus, kuriuos mokesčių mokėtojas skundžia; galiausiai mediatorius turėtų nusišalinti, jei yra kitokių aplinkybių, kurios kelia abejonių dėl mediatoriaus nešališkumo (MAĮ pakeitimo ir papildymo projektas, 2018).

Pati neteisminė mokestinių ginčų mediacija vyktų MGK patalpose arba kitoje mediatoriaus su mokestinio ginčo dalyviais suderintoje vietoje. Projekte taip pat įtvirtinta, kad informacija gauta neteisminės mediacijos metu, negali būti įrodymais mokestinėje byloje, išskyrus tam tikras išimtis. Neteisminės mediacijos metu mokestinio ginčo dalyviams pasiekus taikų susitarimą ir sudarius taikos sutartį, ją patvirtintų MGK ir pradėtų bylą nutrauktą. MGK patvirtinus mokestinio ginčo dalyvių

pasirašytą taikos sutartį, mokesčių mokėtojas prarastų teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą nei nurodyta susitarime (MAĮ pakeitimo ir papildymo projektas, 2018).

Iš esmės parengtas neteisminės mediacijos projektas yra vertinamas kaip geras, nes atitinka visus svarbiausius mediacijos principus: šalių savanoriškumo principą, kadangi tam, kad būtų pradėta neteisminės mediacijos procedūra reikalingas būtų abiejų mokestinio ginčo dalyvių sutikimas, o taip pat ir mediatoriaus nešališkumo principą, nes mediaciją vestų MGK narys arba kitas mediatorius, kuris nėra susijęs nei su vienu mokestinio ginčo dalyviu. Taip pat projekte įvardijamas konfidencialumo užtikrinimas ir kiti svarbūs mediacijos aspektai. Tačiau, pagal parengtą įstatymo projektą galima matyti, kad neteisminė mediacijos procedūra būtų taikoma tik ginčams dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų, o dėl mokesčio administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti sumokėtą mokesčio permoką ar įskaityti skirtumą arba skundams dėl mokesčio administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų ar delspinigių mokėjimo, arba ginčams dėl mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymo, tokia procedūra būtų negalima. Taigi, tikslinga būtų praplėsti neteisminės mediacijos mokestiniams ginčams taikymo sritį.

Visgi, parengtas MAĮ pakeitimo ir papildymo projektas nebuvo patvirtintas ir buvo grąžintas tobulinti. Tam tikri mokesčių teisės specialistai abejoja neteisminės mediacijos reikalingumu dėl MAĮ įtvirtinto susitarimo su mokesčių administratoriumi instituto. Nors MAĮ pakeitimo ir papildymo projekte be neteisminės mediacijos įtvirtinimo siūloma keisti ir tam tikras nuostatas dėl susitarimo su mokesčių administratoriumi sudarymo. Įstatymo projekte yra įtvirtinta, kad susitarimas su mokesčių administratoriumi dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų galėtų būti pasirašytas mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat mokestinio ginčo nagrinėjimo metu iki mokesčių mokėtojo skundo dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo padavimo MGK arba teismui (MAĮ pakeitimo ir papildymo projektas, 2018). Taigi, pagal parengtą projektą, iki skundo padavimo MGK kylantys nesutarimai dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų būtų sprendžiami derybomis su mokesčių administratoriumi, o skundą padavus MGK mokestiniai ginčai galėtų būti perduodami spręsti neteisminės mediacijos procedūra.

Tačiau, Vyriausybė savo nutarimu, kuriuo projektą grąžino tobulinti išsakė savo poziciją, kad turėtų būti nustatyta galimybė neteisminę mediaciją taikyti sudarant susitarimus dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų mokestinio tyrimo ir/ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat, bet kuriame mokestinio ginčo nagrinėjimo etape. Siekiant geresnio mokestinio ginčo dalyvių teisių balanso, sudaryti dar geresnes prielaidas taikiam mokestinių ginčų sprendimui, sumažinant mokesčių administratoriaus galimai dominuojančią padėtį sudarant minėtą susitarimą, siūloma MAĮ 71 str. nustatyti, kad mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui sutikus, minėtam susitarimui pasiekti

gali būti kviečiami į LR mediatorių sąrašą įtraukti mediatoriai (LR Vyriausybės 2019 m. rugpjūčio 28 d. nutarimas Nr. 886). Taigi, Vyriausybė ragina neteisminę mediaciją įteisinti ne tik tais atvejais, kai mokestinis ginčas pasiekia MGK arba teismą, bet ir tuomet, kai yra sudarinėjamas susitarimas su mokesčių administratoriumi dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų ir taip sumažinti dominuojančią mokesčių administratoriaus padėtį sudarinėjant susitarimus. Taigi, derybų su mokesčių administratoriumi procedūra bei neteisminės mediacijos procedūra ne konkuruotų viena su kita, tačiau papildytų viena kitą.

Apibendrinant, siekis įteisinti Lietuvoje neteisminę mediaciją yra labai sveikintinas. Kaip jau minėta, parengtas projektas atitinka visus svarbiausius mediacijos principus. Priešingai nei jau išnagrinėtu Nyderlandų atveju, neteisminė mediacija būtų vedama nešališkų ir nesuinteresuotų mediatorių, tačiau siekiant kuo geresnių rezultatų tikslinga būtų praplėsti neteisminės mediacijos taikymo sritį. Deja, šiuo metu naujo įstatymo projekto dėl neteisminės mediacijos įtvirtinimo Lietuvoje nėra.

3.2 Neteisminės mediacijos taikymas Didžiojoje Britanijoje

Kai kuriose vakarų Europos valstybėse neteisminė mediacija mokestiniuose ginčiuose yra jau seniai įtvirtinta ir plačiai naudojama. Viena iš tokių valstybių – Didžioji Britanija. Nors Didžioji Britanija priklauso bendrosios teisės tradicijai, kurioje pagrindinis teisės šaltinis yra teismų precedentai, vis dėlto Didžioji Britanija yra apibūdinama kaip viena iš valstybių, kurioje sėkmingai išplėtos mediacijos pritaikymo galimybės (Endrijaitis, 2018).

Didžiosios Britanijos mokesčių administratorius (angl. HM Revenue and Customs) (toliau – HMRC) pradėjo taikyti mokestinę mediaciją tam tikruose mokestiniuose ginčiuose po 2009 m. atliktos vidinės mokestinių ginčų ir jų rezultatų peržiūros (Pistone, de Goede, 2020, p. 126).

Mokestinė mediacija Didžiojoje Britanijoje gali būti svarstoma tiek tiesioginiuose, tiek ir netiesioginiuose mokestiniuose ginčiuose (Pistone, de Goede, 2020, p. 127). Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad pagal anksčiau galiojusį reguliavimą mokestinė mediacija Didžiojoje Britanijoje buvo taikoma tik iki teismų t. y. ginčo neišsprendus santykiyje su HMRC, pasibaigus šiam etapui ir pateikus skundą teismams dėl HMRC sprendimų, mediacija buvo negalima, teismuose vykdavo jau tik teisminiai procesai (Endrijaitis, 2018). Tačiau, pagal šiuo metu galiojantį reguliavimą mokestinė mediacija gali būti vykdoma, bet kuriame mokestinio ginčo sprendimo procedūros etape tiek prieš, tiek ir po oficialaus HMRC sprendimo priėmimo (Pistone, de Goede, 2020, p. 127). Kaip teigia

HMRC, stadija, kurioje tam tikras mokestinis ginčas gali būti tinkamas mediacijai, kiekvienu atveju skiriasi⁵.

Vienas iš pagrindinių reikalavimų mokestinei mediacijos procedūrai Didžiojoje Britanijoje yra toks, kad tiek mokesčių mokėtojas tiek HMRC turi sutikti visapusiškai dalyvauti mokestinės mediacijos procedūroje. Mokestinė mediacija yra tinkama daugeliui ginčų dėl skirtingų mokesčių, ypač susijusių su sandorių kainodara, kapitalo ir pajamų vertinimo klausimais. Taip pat mokestinė mediacija gali būti naudinga ilgalaikiuose ginčuose⁶. Iš esmės HMRC nurodo, kad mokestinė mediacija naudinga tais atvejais, kai:

1. Mokesčių mokėtojas ir HMRC turi skirtingą požiūrį į tam tikrus faktus;
2. Bendradarbiavimas tarp HMRC ir mokesčių mokėtojo nutrūko;
3. HMRC nesutinka su mokesčių mokėtojo pateiktais įrodymais ir remiasi kitais įrodymais;
4. HMRC reikia daugiau informacijos iš mokesčių mokėtojo;
5. Mokesčių mokėtojas mano, kad HMRC galėjo padaryti klaidingas prielaidas (Pistone, de Goede, 2020, p. 130).

Tačiau, atkreiptinas dėmesys, kad mediacija netaikoma ginčams dėl mokestinių prievolių vykdymo laiko, ginčams dėl baudų už ne laiku vykdomas mokestines prievoles, mokestinėms byloms, einančioms pagal baudžiamųjų bylų medžiagą, ginčams dėl mokesčių kreditų ir t. t. (Endrijaitis, 2018).

Dėl neteisminės mediacijos procedūros Didžiojoje Britanijoje gali kreiptis tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys. Stambūs verslo klientai dažniausiai turi savo HMRC ryšių su klientais vadovą arba savo kuratorių HMRC, į kurį ir turėtų kreiptis pirmiausiai, norėdamas inicijuoti neteisminės mediacijos procedūrą. Tuo tarpu mažoms ir vidutinėms įmonėms arba fiziniams asmenims dėl neteisminės mediacijos procedūros reikia kreiptis užpildant specialią HMRC internetinėje svetainėje pateiktą formą. HMRC informuoja mokesčių mokėtoją per 30 d. nuo paraiškos pateikimo, ar konkrečiu atveju galima taikyti mediaciją. Jei ginčas sprendžiamas mediacijos būdu mokesčio mokėtojo paprašoma užpildyti Susitarimo memorandumą. Šis memorandumas nustato procesą ir patvirtina asmens sutikimą dalyvauti mediacijoje. Jei bet kuriuo metu šio susitarimo sąlygos yra pažeidžiamos, HMRC gali pašalinti tokio subjekto ginčą iš mediacijos proceso (Endrijaitis, 2018).

⁵ HM Revenue and Customs. [interaktyvus]. *Resolving tax disputes*. Prieiga per internetą: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/979527/HMRC_Resolving_tax_disputes.pdf [žiūrėta kovo 15 d.].

⁶ PWC. [interaktyvus]. *Alternative Dispute Resolution An effective way to settle your tax disputes*. Prieiga per internetą: <https://www.pwc.co.uk/services/tax/insights/alternative-dispute-resolution-a-new-way-to-settle-your-tax-dispute.html> [žiūrėta kovo 15 d.].

Mokestinės mediacijos Didžiojoje Britanijoje metu, gali būti dviejų rūšių tarpininkai t. y. vidiniai ir išoriniai. Vidiniai tarpininkai yra HMRC personalo nariai, kuriems keliami itin aukšti reikalavimai ir jie anksčiau mokestiniame ginče, dėl kurio vykdoma mediacijos procedūra, nedalyvavo. Išoriniai tarpininkai yra nepriklausomi akredituoti tarpininkai, kuriuos pasitelkti gali pačios ginčo šalys. Išoriniai tarpininkai yra ginčo dalyko specialistai (Pistone, de Goede, 2020, p. 130).

Atsižvelgiant į mokestinio ginčo tipą ir statusą, gali būti naudojami skirtingi mediacijos būdai:

1. Neformali mediacija. Tokia mediacijos procedūra, kai vidinis mediatorius bando spręsti ginčą pasitelkdamas produktyvias diskusijas, keisdamasis informacija, kad būtų pasiektas susitarimas. Neformalios mediacijos metu nepateikia nuomonės dėl mokestinio ginčo dalyvių argumentų pagrįstumo;
2. Formali mediacija. Mediacijos procedūra, kai tarpininkas (vidinis arba išorinis) suburia abi mokestinio ginčo puses mediacijai, bando padėti pasiekti susitarimą, tačiau nepateikia nuomonės dėl abiejų pusių argumentų pagrįstumo;
3. Ekspertų nuomonė mediacijos metu/Vertinamoji mediacija. Ši mediacijos procedūra vyksta pasitelkiant išorinį mediatorių (pvz., vertintoją), siekiant pateikti nuomonę apie tai, kaip byla galėtų vystytis teisme.⁷

Neteisminės mediacijos procedūra Didžiojoje Britanijoje kaip ir įprasta užbaigiama taikos sutartimi. Norint neteisminės mediacijos procedūrą užbaigti taikos sutartimi svarbu, kad susitarimas būtų dokumentuotas ir abiejų mokestinio ginčo dalyvių pasirašytas tą pačią dieną. Taip pat turi būti pažymėta, kad susitarimui taikomas HMRC vidaus valdymas (Pistone, de Goede, 2020, p. 134). Apibendrinant, galima pastebėti, kad Didžiojoje Britanijoje yra išsamiai ir aiškiai reglamentuota mokestinės mediacijos procedūra. Nors neteisminės mediacijos procedūrą, išskyrus atvejus, kai pasitelkiama išorinis mediatorius, vykdo HMRC darbuotojai, tačiau jiems keliami moralės, veiklos bei teisės aktų reikalavimai neleidžia suabejoti jų nešališkumu. Tačiau, anot Didžiosios Britanijos mokesčių teisės specialistų, didžiausia kliūtis, trukdanti dar plačiau taikyti mediacijos procedūrą mokestiniuose ginčiuose tebėra jos menkas žinomumas visuomenėje.⁸

3.3 Neteisminės mediacijos taikymas Belgijoje

Belgija yra valstybė, turinti vieną geriausių mediacijos institutų pasaulyje. Neteisminė mediacija Belgijos mokesčių teisėje įtvirtinta 2007 m. balandžio 25 d. (Pistone, de Goede, 2020, p. 71). Mediacija Belgijos mokesčių teisėje apibūdinama, kaip procedūra, kurios metu visos

⁷ *Ibidem.*

⁸ Financial Times. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.ft.com/content/1d20541c-9e68-11e5-b45d-4812f209f861> [žiūrėta kovo 16 d.].

sinteresuotos ginčo šalys kartu ieško bendro ginčo sprendimo, siekia susitarimo. Mokestinio ginčo dalyviai, pasirinkę mediacijos procedūrą, ginčo sprendimą priima kartu savanoriškai bendradarbiaudamos. Mediacija yra aukso vidurio ieškojimas, reikalaujantis abipusių nuolaidų. Mediatorius stengiasi suartinti skirtingų mokestinio ginčo šalių skirtingus požiūrius (Pistone, de Goede, 2020, p. 73).

Belgijoje mediacijos procedūra galima visiems mokestiniams ginčams, išskyrus tuos, kurie susiję su įstatymų, Vyriausybės nutarimų arba mokesčių institucijų nurodymų išaiškinimu (van Hout, 2018, p. 45). Atsižvelgiant į tokį reguliavimą galima daryti išvadą, kad Belgijoje mokestinės mediacijos taikymo spektras yra pakankamai platus.

Mediatoriaus paslaugoms atlikti Belgijoje yra įkurta atskira institucija, t. y. Mokesčių tarpininkavimo tarnyba. Nors mokestinė mediacija Belgijoje galioja nuo 2007 m., tačiau ši tarnyba pradėjo veikti tik nuo 2010 m. birželio 13 d. Mokestinės mediacijos valdymas yra pavestas 5 asmenų mokestinių ginčų mediatorių valdybai, iš kurių kiekvienas turi specializuotą darbuotojų komandą. Paskirti mokestinių ginčų mediatoriai be universitetinio išsalavinimo turi turėti 5 metų patirtį mokesčių teisės srityje. Be to nustatyta, kad mokestinių ginčų mediatorius privalo mokėti derėtis ekonominiu bei socialiniu lygmeniu, taip pat daugybę kitų bendrųjų įgūdžių įskaitant atsakomybės jausmą, gebėjimą daryti įtaką, turėti gerus klausymosi įgūdžius ir kt. (Pistone, de Goede, 2020, p. 73–74). Atsižvelgiant į aptartą reguliavimą galima pastebėti, kad Belgijoje ypatingas dėmesys skiriamas mediatorių kompetencijai. Anot žinomos teisininkės Dianos van Hout, Belgijos pranašumas lyginant su kitomis valstybėmis yra nepriklausomos Mokesčių tarpininkavimo tarnybos įteisinimas savo teisinėje sistemoje. Ši nepriklausoma tarnyba leidžia pilnai užtikrinti vieną svarbiausių mediacijos principų – mediatoriaus nešališkumo principą (van Hout, 2018, p. 77).

Taip pat, Belgija iš kitų aptarinėjamų valstybių išsiskiria tuo, kad yra vienintelė valstybė, kurioje mokestinės mediacijos galimybė yra įtvirtinta įstatymu, o ne taikant įstatymo analogiją. Be to, Belgijoje mokestinė mediacija yra kiekvieno mokesčių mokėtojo teisė, taigi tam nereikia Belgijos mokesčių administratoriaus sutikimo, tačiau mokesčių mokėtojas prieš kreipdamasis dėl mokestinės mediacijos inicijavimo, su mokesčių administratoriumi turi būti aptaręs mokestinio ginčo esmę. Inicijuoti mokestinės mediacijos procedūrą taip pat gali tik mokesčių mokėtojas (van Hout, 2018, p. 77).

Prašymas inicijuoti mokestinės mediacijos procedūrą gali būti siunčiamas raštu, faksu, elektroniniu paštu arba netgi gali būti pateiktas žodžiu. Prašymui nenumatyta jokių griežtų reikalavimų. Jei prašymas dėl mokestinės mediacijos inicijavimo pateikiamas raštu, patvirtinimas apie prašymo gavimą išduodamas per per 5 darbo dienas. Jei prašymas pateikiamas raštu, tai

padaroma nedelsiant. Tuomet, mokesčių tarpininkavimo tarnyba per 15 dienų ištiria pateikto prašymo priimtinumą. Prašymas dėl mediacijos inicijavimo gali būti atmestas tik dėl dviejų priežasčių:

1. prašymas yra aiškiai nepagrįstas;
2. pareiškėjas nėra aptaręs ginčo objekto su mokesčių administratoriumi (Pistone, de Goede, 2020, p. 78).

Atkreiptinas dėmesys, kad iš visų nagrinėtų valstybių daugiausiai mokestinės mediacijos procedūrų yra atliekama Belgijoje. Vien 2016 m. buvo pateikti 4 535 prašymai dėl mediacijos inicijavimo (van Hout, 2018, p. 91).

Mokesčių tarpininkavimo tarnyba tarpininkauti mokestiniuose ginčiuose gali tik jų administracinio apskundimo stadijoje (Pistone, de Goede, 2020, p. 78). Taigi, Mokesčių tarpininkavimo tarnyba nebegali taikyti mediacijos procedūrose, kai mokestinis ginčas jau pasiekia teismą. Vienintelė problematiška vieta Belgijoje įtvirtintoje mokestinėje mediacijoje yra tokia, kad Belgijos įstatymuose aiškiai nustatyta, kad prašymo dėl mediacijos mokestiniame ginče pateikimas ir tyrimas neturi jokio sustabdomojo poveikio nustatytiems terminams dėl kreipimosi į teismą. Dėl to mokestinio ginčo dalyviai, spaudžiami laiko, gali būti linkę nutraukti derybas anksčiau, o tai nepadeda pasiekti teigiamo mokestinės mediacijos rezultato. Todėl pati mokesčių tarpininkavimo tarnyba Belgijoje pasisako už tai, kad į dabartinius mokestinės mediacijos teisės aktus būtų aiškiai įtrauktas procesinių terminų sustabdymas vykstant neteisminės mediacijos procedūrai (Pistone, de Goede, 2020, p. 82). Pati mediacijos procedūra Belgijoje labiausiai panaši į vertinamąjį tarpininkavimą, kai nepriklausomas ekspertas pateikia savo profesinę teisinę nuomonę apie kilusį mokestinį ginčą (van Hout, 2018, p. 88).

Taip pat pastebėtina, kad teisės aktuose nėra išaiškinta, kokios pasekmės siejamos su sėkmingu mediacijos užbaigimu. Įprastai, sėkmingai užbaigus mediacijos procedūrą pasirašoma taikos sutartis. Tačiau, Belgijoje sėkmingai užbaigus mediacijos procedūrą yra užpildoma tarpininkavimo ataskaita. Gavusios tarpininkavimo ataskaitą kompetetingos mokesčių institucijos turi priimti sprendimą dėl ginčo. Tiesa, priimant minėtą sprendimą privaloma atsižvelgti į pateiktą tarpininkavimo ataskaitą (Pistone, de Goede, 2020, p. 81).

Taigi, neteisminės mediacijos procedūra mokestiniuose ginčiuose Belgijoje yra viena iš labiausiai pasiteisinusių visame pasaulyje. Pati procedūra nėra sudėtinga ir griežtai formalizuota, o tai gali būti viena iš priežasčių, kodėl tiek daug Belgijos mokesčių mokėtojų renkasi mokestinės mediacijos procedūrą. Be to, Belgija iš visų analizuojamų valstybių vienintelė pilnai užtikrina mediatoriaus nepriklausomumo principą. Nepaisant tam tikrų trūkumų, remiantis Belgijos pavyzdžiu ir Lietuvoje galėtų būti įtvirtinta neteisminės mediacijos procedūra.

3.4 Neteisminės mediacijos taikymas JAV

Kaip jau buvo aptarta ankstesniame skyriuje, mokestinė mediacija atsirado Jungtinėse Amerikos Valstijose. Šiomis dienomis mokestinė mediacija JAV taip pat yra dažnai naudojama. Kaip jau buvo minėta, įsigaliojus mokestinei mediacijai JAV, buvo taikomi griežtesni reikalavimai tam, kad mokestinis ginčas galėtų būti sprendžiamas mediacijos būdu (tam tikras mokestinio ginčo sumos dydis; mediacijos galima tik nepavykus deryboms su IRS.). Be to, ilgą laiką JAV galiojo principas, kad tik tie mokestiniai ginčai, kurie glaudžiai susiję su faktų nustatymu gali būti sprendžiami taikant mediaciją. Taigi, mediacijos būdu sprendžiamiems ginčams buvo priskiriami tie, kurie susiję su vertės nustatymu, protinga kompensacija ir t. t. Dabar galiojantis JAV teisinis reglamentavimas nurodo, kad mediacija galima ne tik ginčiuose dėl faktų nustatymo, bet ir teisinio pobūdžio ginčiuose. Tačiau, svarbu pažymėti, kad tais atvejais, kai mediacijos taikymas prieštarautų patikimam ir protingam mokesčių administravimui, tokia mokestinių ginčų taikinamoji procedūra netaikoma (Kaminskienė et al., 2013, p. 342).

JAV taip pat kaip ir Didžioji Britanija nusprendė mediatoriais paskirti savo mokesčių administratoriaus – IRS pareigūnus, o tai, anot žinomos amerikiečių teisininkės Dianos van Hout, gali būti laikoma vieno svarbiausių mediacijos principų – mediatoriaus nešališkumo ir neutralumo, pažeidimu (van Hout, 2018, p. 45).

IRS mokestinę mediaciją pradėjo taikyti 1998 m., o šiuo metu JAV mokesčių mokėtojams siūlomos kelios mediacijos rūšys:

1. Greitas sprendimas. Šia mokestinės mediacijos kategorija siekiama mokestinius ginčus išspręsti per trumpą laiką, t. y. per 60–120 dienų. IRS paskiria apmokytą tarpininką iš savo biuro, kuris mokestinio ginčo dalyviams padeda susitarti. Šios mediacijos kategorijos mediatorius turi teisę teikti pasiūlymus ginčo šalims dėl konflikto sprendimo. Atkreipiamas dėmesys, kad anksčiau ši mediacijos kategorija buvo prieinama tik tam tikroms mokesčių mokėtojų rūšims (van Hout, 2018, p. 71). IRS, naudodama šią mediacijos rūšį, yra išsprendusi ilgalaikį mokestinį ginčą, kurio palūkanų suma viršijo 2 milijardus dolerių (van Hout, 2018, p. 44);
2. Greita mediacija. Ši procedūra siūloma tik smulkaus verslo subjektams arba savarankiškai dirbantiems mokesčių mokėtojams. Ši mediacijos rūšis turi griežtus kriterijus dėl mediatoriaus dalyvavimo mediacijos procedūroje ir priešingai nei greito sprendimo atveju, šioje procedūroje mediatoriui draudžiama teikti pasiūlymus mokestinio ginčo dalyviams dėl konflikto sprendimo. Mokestinis ginčas šia mediacijos procedūra turi būti išsprendžiamas per 30–40 dienų. (van Hout, 2018, p. 71);

3. Tarpininkavimas po apeliacinio skundo. Ši mediacijos rūšis prieinama visiems mokesčių mokėtojams. Ginčą šia procedūra siekiama išspręsti per 60-90 d. Ši kategorija pasitelkiama, kai mokestinis ginčas jau yra teisme, taigi ši rūšis priskiriama prie teisminės mediacijos, todėl apie ją darbe nebus plečiamasi (van Hout, 2018, p. 72).

Sėkmingai užbaigus neteisminės mediacijos procedūrą mokestiniame ginče pasirašoma taikos sutartis (Pistone, de Goede, 2020, p. 156). O tuo atveju, jei taikaus susitarimo pasiekti nepavyksta, JAV mokestinio ginčo šalys gali prašyti spręsti ginčą arbitraže, o jeigu toks prašymas nėra teikiamas arba yra atmetamas, mokesčių administratorius toliau nagrinėti ginčo klausimo nebegali, o mokestinio ginčo dalyviai gali pasinaudoti savo teise kreiptis į teismą (Kaminskienė, 2013, p. 349).

Apibendrinant galima teigti, kad mokestinė mediacija tampa vis labiau populiarsnė. Darbe aptartos užsienio valstybės laikomos vienos geriausių pagal mokestinės mediacijos pritaikymą mokestiniams ginčams spręsti. Nors aptartos valstybės savo mokestiniuose ginčiuose mokestinę mediaciją pritaiko skirtingai, tačiau kiekviena valstybė savaip stengiasi užtikrinti bendruosius mediacijos principus. Kalbant apie ketinimą Lietuvoje įteisinti neteisminę mediaciją mokestiniams ginčams spręsti, labai palankiai yra vertinamas siekis neteisminę mediaciją vesti paskirti ne VMI, kaip tai padarė Didžioji Britanija ir JAV, o MGK, norint pilnai užtikrinti mediatoriaus nešališkumo ir neutralumo principą. Toks siekis yra gan panašus į Belgijoje taikomą neteisminės mediacijos modelį, kur neteisminės mediacijos procedūrą veda Mokesčių tarpininkavimo tarnyba. Taip pat Lietuvoje siekiama neteisminę mediaciją įtvirtinti įstatymu, kaip tai padaryta ir Belgijoje, o ne naudoti taikant įstatymo analogiją. Taigi, iš esmės neteisminės mediacijos projektas Lietuvoje atitinka visus svarbiausius mediacijos principus, tačiau projektą reiktų tobulinti vien jau dėl to, kad pagal parengtą projektą neteisminės mediacijos procedūra būtų galima spręsti tik mokestinius ginčus dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų. Šiuo atveju, Lietuva taip pat galėtų pasinaudoti Belgijos gerąja praktika ir neteisminės mediacijos procedūra leisti spręsti visus mokestinius ginčus.

IŠVADOS

1. Šiuo metu labiausiai Lietuvoje paplitusi procedūra, kuri padeda užbaigti mokestinį ginčą taikiai – susitarimas su mokesčių administratoriumi. Ši procedūra yra įtvirtinta MAĮ ir padeda sutaupyti mokestinio ginčo dalyviams laiko bei išlaidų, tačiau pagrindinė problema yra ta, kad šios procedūros metu mokesčių mokėtojas patampa mokesčių administratoriaus valios įkaitu, todėl šios procedūros metu nėra užtikrinamas vienas svarbiausių visų taikiamųjų procedūrų principas – taikintojo nešališkumas ir neutralumas.
2. Kitos Lietuvos mokestiniuose ginčiuose galimos procedūros yra teisminė mediacija ir teisminis taikinimas teisme. Abi šios taikiamosios procedūros yra galimos sprendžiant mokestinius ginčus, kadangi yra įtvirtintos ABTĮ, o mokestiniai ginčai priklauso administracinių teismų kompetencijai bei atitinka įstatymuose įtvirtintus reikalavimus, pagal kuriuos šias procedūras galima taikyti tokiems ginčams dėl kurių pagal įstatymus galima sudaryti taikos sutartį.
3. Lietuvoje yra parengtas neteisminės mediacijos mokestiniams ginčams spręsti projektas. Iš esmės projektas atitinka visus svarbiausius mediacijos principus. Neteisminės mediacijos procedūrą vestų ne VMI, o MGK narys, kas padėtų įgyvendinti vieną svarbiausių neteisminės mediacijos principų – nešališkumo ir neutralumo principą. Tačiau didelis parengto projekto minusas yra mažos pritaikymo galimybės, kadangi pagal parengtą projektą neteisminės mediacijos procedūra galėtų būti taikoma tik ginčams dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų. Šiuo atveju, norint dar labiau patobulinti parengtą mediacijos projektą, Lietuva galėtų pasekti Belgijos pavyzdžiu ir neteisminę mediaciją taikyti sprendžiant visus mokestinius ginčus. Taip pat abejonę dėl šio instituto reikalingumo kelia MAĮ įtvirtintas susitarimas su mokesčių administratoriumi. Tačiau, išnagrinėjus visus su MAĮ įstatymo projektu parengtus teisės aktus, matoma, kad yra įtvirtintas siekis neteisminės mediacijos procedūrą taikyti ne tik mokestiniam ginčui pasiekus MGK, bet ir mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu sudarinėjant susitarimą su mokesčių administratoriumi. Jei tokį siekį pavyktų įgyvendinti tai būtų inovatyvus sprendimas, tačiau galintis atnešti teigiamų rezultatų, kadangi mokesčių mokėtojas būtų išvaduotas iš mokesčių administratoriaus valios, o neteisminė mediacija bei susitarimas su mokesčių administratoriumi, kaip taikiamosios procedūros nekonkuruotų viena su kita, o papildytų viena kitą, būtų pašalintas pagrindinis susitarimo su mokesčių administratoriumi, kaip procedūros trūkumas.

4. Mokestinė mediacija pasaulyje dar nėra plačiai paplitusi. Darbe išanalizavus Nyderlandų, Didžiosios Britanijos, Belgijos bei JAV valstybių praktiką, galima daryti išvadą, kad plačiau paplitusi yra neteisminės mediacijos procedūra. Tačiau Nyderlandai yra puikus pavyzdys kaip nacionalinėje teisėje gali pasiteisinti teisminės mediacijos procedūra. Visgi, išnagrinėjus visas valstybes, darytina išvada, kad jog geriausias mokestinės mediacijos pritaikymo šalyje pavyzdys yra Belgija. Belgija vienintelė pilnai užtikrina mediatoriaus nešališkumą ir neutralumą netisminės mediacijos metu, pati mokestinės mediacijos procedūra nėra griežtai formalizuota ir yra galima iš esmės visų mokestinių ginčų metu. Taigi, norint Lietuvoje sėkmingai pritaikyti neteisminės mediacijos procedūrą, rekomenduotina yra remtis Belgijos valstybės gerąja praktika.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

TEISĖS NORMINIAI AKTAI:

Europos Sąjungos direktyvos:

1. Europos Sąjungos Tarybos 2017 m. spalio 10 d. direktyva 2017/1852 dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje. OJ L 265, p. 1.

Įstatymai:

2. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas (1999). *Valstybės žinios*, 13–308.
3. Lietuvos Respublikos mediacijos įstatymas (2008). *Valstybės žinios*, 87–3462.
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63–2243.

Vyriausybės nutarimai:

5. LR Vyriausybės 2019 m. rugpjūčio 28 d. nutarimas Nr. 886 „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX–2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 71(1), 71(2) ir 71(3) straipsniais įstatymo projekto Nr. XIII P–2303.“ TAR, 13941.

Pojstatyminiai teisės aktai:

6. Teisėjų tarybos 2018 m. lapkričio 30 d. nutarimas Nr. 13P–125–(7.1.2) „Dėl teisminės mediacijos taisyklių patvirtinimo“. TAR, 19675.
7. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymas Nr. VA–210 „Dėl mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, (2005), 2–28.

Įstatymų projektai:

8. Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX–2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 71(1), 71(2) ir 71(3) straipsniais įstatymo projektas (2018).

Aiškinamieji raštai/Išvados:

9. Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX–2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 71¹, 71² ir 71³ straipsniais įstatymo projekto (2018).
10. Lietuvos Respublikos specialiųjų tyrimų tarnybos antikorporcinio vertinimo išvada dėl susitarimus dėl mokesčio dydžio reglamentuojančių teisės aktų (2017).

LIETUVOS RESPUBLIKOS KONSTITUCINIO TEISMO JURISPRUDENCIJA:

11. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2012 m. rugsėjo 25 d. nutarimas byloje Nr. 34/2009–11/2011–33/2011.

SPECIALIOJI LITERATŪRA:

12. Endrijaitis, M. (2018). *Mokestinė mediacija: užsienio praktika ir Lietuva*. Vilnius: Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos.
13. Kaminskienė, N. ir kt. (2013). *Mediacija*. Vadovėlis. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
14. Kaminskienė, N. Ir kt. (2019). *Mediatoriaus vadovas*. Metodinis leidinys. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
15. Paužaitė – Kulvinskienė, J. (2013). *Kiti ginčo sprendimo būdai administracinių bylų teisenoje ir jų praktinio taikymo problemos*. Vilnius: ISSN 1392–1274 Teisė.
16. Paužaitė – Kulvinskienė, J. (2012). Taikos sutarties sudarymo problemos ir perspektyvos Lietuvos administraciniame procese. Iš Švedas, G. (sud.) (2013). *Nepriklausomos Lietuvos teisė: praeitis, dabartis ir ateitis*. Recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 292–308.
17. Pistone, P. and de Goede, J. J. P. (eds.) (2020). *Flexible Multi – Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*. The Netherlands: IBFD.
18. Sudavičius, B. (2006). *Mokesčiai kaip teisės kategorija*. Teisė, 125–133.
19. Šilvaitė, E. (2019). Taikos sutartis kaip teisminės mediacijos administraciniame procese pagrindas. Iš Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis, Nr. 35, 311–328.
20. van Hout, D. (2018). *Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax disputes*. World Tax Journal, 43–97.
21. Vos, R. (2014). *Mediating Tax Disputes in the Netherlands*. Dutch–Flemish Megazine for Mediation and Conflict Management (18) 3.
22. Yarn, D. T. (1999). *Dictionary of conflict resolution*. San Francisco: Jossey–Bass: A Wiley Imprint.

TEISMŲ PRAKTIKA:

23. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. balandžio 26 d. nutartis a. b. Nr. eAS–407–438/2017.
24. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. gegužės 28 d. nutartis a. b. Nr. A–556–670/2009.
25. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2014 m. gegužės 28 d. nutartis a. b. Nr. AS–552–460/2014.

26. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. gruodžio 1 d. nutartis a. b. Nr. A–2004–556/2015.
27. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. gruodžio 14 d. nutartis a. b. Nr. AS–742–22/2016
28. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. lapkričio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS–261–1138/2014.
29. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. lapkričio 17 d. nutartis a. b. Nr. AS-1279-520/2015.
30. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2017 m. lapkričio 28 d. nutartis a. b. Nr. eAS–994–520/2017.
31. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. lapkričio 28 d. nutartis a. b. Nr. A–1040–438/2018.
32. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. rugsėjo 16 d. nutartis a. b. Nr. A–442–863/2010
33. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartis a. b. Nr. A–442–2429/2012.
34. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo nutartis 2021 m. vasario 10 d. nutartis a. b. Nr. eA–1959–556/2021.
35. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. sausio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS–556–25/2014.
36. Lietuvos vyriausiojo teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas. I dalis. LVAT biuletenis, (2011), Nr. 21.

ELEKTRONINIAI LEIDINIAI:

37. Countline. [interaktyvus]. *Priimtos detalesnės mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų pasirašymo taisyklės*. Prieiga per internetą: <https://iba.countline.lt/PRIIMTOS-DETALESNES-MOKESCIU-ADMINISTRATORIAUS-IR-MOKESCIU-MOKETOJO-SUSITARIMO-DEL-MOKESCIO-IR-SU-JUO-SUSIJUSIU-SUMU-DYDZIO-PASIRASYMO-TAISYKLES/> [žiūrėta vasario 6 d.].
38. Delfi. [interaktyvus]. *Derybos dėl mokesčių: ant stalo padeda ir po 5 mln. eurų*. Prieiga per internetą: <https://www.delfi.lt/verslas/verslas/derybos-del-mokesciu-ant-stalo-padedas-ir-po-5-mln-euru.d?id=77370913> [žiūrėta vasario 2 d.].
39. Financial Times. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.ft.com/content/1d20541c-9e68-11e5-b45d-4812f209f861> [žiūrėta kovo 16 d.].

40. HM Revenue and Customs. [interaktyvus]. *Resolving tax disputes*. Prieiga per internetą: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/979527/HMRC_Resolving_tax_disputes.pdf [žiūrėta kovo 15 d.].
41. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2022–01–13 redakcija). [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/mokesciu-administravimas>. [žiūrėta vasario 2 d.].
42. Lietuvos Teismai. [interaktyvus]. *Apie teisminę mediaciją*. Prieiga per internetą: <https://www.teismai.lt/lt/visuomenei-ir-ziniasklaidai/teismine-mediacija/apie-teisminemediacija/282> [žiūrėta kovo 5 d.].
43. Lietuvos Teismai. [interaktyvus]. *Teisminės mediacijos komisijos veiklos ataskaita 2020*. Prieiga per internetą: https://www.teismai.lt/data/public/uploads/2021/03/tmk-ataskaita_2020.pdf [žiūrėta kovo 1 d.].
44. Mediate.com. [interaktyvus]. *The history of mediation and why it is still in use today*. Prieiga per internetą: <https://www.mediate.com/articles/vinther-history.cfm> [žiūrėta vasario 13 d.].
45. Mediate.com. [interaktyvus]. *The international evolution of mediation: a call for dialogue and deliberation*. Prieiga per internetą: <https://www.mediate.com/articles/StipanowichS7.cfm> [žiūrėta vasario 13 d.].
46. Mzinios.lt. [interaktyvus]. *VMI džiaugiasi mokesčių amnestijos rezultatai*. Prieiga per internetą: http://www.mzinios.lt/lt/20190702/straipsniai/vmi_informuoja/vmi_dziaugiasi_mokesciu_a_mnestijos_rezultatais.html [žiūrėta vasario 6 d.].
47. TeisėPro. [interaktyvus]. „Bylinėjimosi mentaliteto su valstybe“ pokytis į „kompromisu paieškos mentalitetą“ arba kas naujo teisės aktuose dėl administracinių ginčų mediacijos nuo 2021 m.? Prieiga per internetą: <https://www.teise.pro/index.php/2021/02/24/j-pauzaite-kulvinskiene-bylinejimosi-mentaliteto-su-valstybe-pokytis-i-kompromisu-paieskos-mentaliteta-arba-kas-naujo-teises-aktuose-del-administraciniu-gincu-medi/> [žiūrėta vasario 15 d.].
48. PWC. [interaktyvus]. *Alternative Dispute Resolution An effective way to settle your tax disputes*. Prieiga per internetą: <https://www.pwc.co.uk/services/tax/insights/alternative-dispute-resolution-a-new-way-to-settle-your-tax-dispute.html> [žiūrėta kovo 15 d.].

KITI ŠALTINIAI:

49. 2022 m. vasario 4 d. konsultacija elektroninėmis ryšio priemonėmis su VMI kontrolės departamento vyresniąja patarėja, atliekančia departamento direktoriaus funkcijas, Kristina Jakščiene.

SANTRAUKA

Mokestinio ginčo pasibaigimas taikiai: pagrindinės procedūros, praktinis jų įgyvendinimas ir ateities perspektyvos

Karolina Gylytė

Baigiamajame magistro darbe analizuojamos taikinamosios procedūros, kuriomis galima užbaigti mokestinį ginčą taikiai. Pirmiausiai analizuojama susitarimo su mokesčių administratoriumi dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų procedūra. Aprašoma šios procedūros tvarka, išskiriama problematika ir reglamentavimo spragos. Toliau darbe išskiriamos teisminės mediacijos bei teismo taikinimo teisme procedūros, kurios yra išskirtos Lietuvos Respublikos Administracinių bylų teisenos įstatyme, argumentuojama, kodėl šios procedūros gali būti taikomos mokestiniams ginčams spręsti. Lyginama Lietuvoje taikoma teisminė mediacija su taikoma Nyderlanduose. Galiausiai, darbe yra analizuojama, kokios galėtų būti Lietuvos ateities perspektyvos mokestiniams ginčams spręsti. Kaip ateities perspektyva yra išskiriama neteisminė mediacija, nagrinėjamas Lietuvoje parengtas įstatymo projektas, kuriuo siūloma įteisinti neteisminę mediaciją Lietuvoje. Taip pat darbe yra analizuojama užsienio valstybių, kurios išskiriamos, kaip geriausiai pritaikiusios neteisminės mediacijos procedūrą, praktika. Nagrinėjama Belgijos, Didžiosios Britanijos bei JAV praktika, išskiriama šių šalių reglamentavimo privalumai ir trūkumai.

SUMMARY

Peaceful Settlement of a Tax Dispute: Basic Procedures, Their Practical Implementation and Future Perspectives

Karolina Gylytė

The final master's thesis analyzes the conciliation procedures that can settle a tax dispute peacefully. The first step is to analyze the procedure of a peaceful agreement with the tax administrator. The procedure is described, problems and regulatory gaps are identified. The work further describes judicial mediation and court conciliation procedures, which are set out in the Law on Administrative Proceedings of the Republic of Lithuania, and argues why these procedures can be used to resolve tax disputes. Judicial mediation in Lithuania is compared with that in the Netherlands. Finally, the work analyzes the future perspectives of Lithuania for resolving tax disputes. Mediation is singled out as a future perspective, and a draft law prepared in Lithuania is proposed to legalize mediation in Lithuania. The work also analyzes the practice of foreign countries, which are known as the best applied mediation procedure. The practice of Belgium, Great Britain and the USA is analyzed, the advantages and disadvantages of regulation in these countries are highlighted.

