

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto**

**Viešosios teisės katedra**

Martynos Sakavičiūtės

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studentės

**Magistro baigiamasis darbas**

**MOKESTINIUS GINČUS NAGRINĖJANČIOS INSTITUCIJOS**

**INSTITUTIONS HANDLING TAX DISPUTES**

Vadovas: Lekt. Dr. Gediminas Užubalis

Recenzentė: Lekt. Dr. Ugnė Gailiūnienė

Vilnius,

2023

## ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe atlikta teisinė mokestinio ginčo proceso teisinio reglamentavimo teisinė analizė. Teisinė analizė atlikta pasinaudojus egzistuojančia mokestinio ginčo nagrinėjimo struktūra, t.y. ikiteismine ir teismine stadijomis. Pirmajame darbo skyriuje apžvelgiama mokestinio ginčo sąvoka ir jos kitimas istoriškai. Antrajame darbo skyriuje apžvelgiami ikiteisminio ir teismo mokestinių ginčų proceso ypatumai ir mokestinio ginčo proceso teisinis reglamentavimas. Trečiajame skyriuje aptariami ikiteisminio mokestinio ginčo proceso skirtumai skundą nagrinėjant Lietuvos Respublikoje, Danijos Karalystėje bei Airijos Respublikoje. Pagrindinis darbo tikslas buvo išnagrinėti mokestinio ginčo procesą teoriniame ir praktiniame lygmenyse. Taip pat pateikiamos išvados bei siūlymai, iškeliti mokestinio ginčo proceso teisinio reglamentavimo tyrimo metu.

**Pagrindiniai žodžiai:** mokestinis ginčas, mokestinio ginčo procesas, ikiteisminis mokestinių ginčų procesas, teisminis mokestinių ginčų procesas, mokestinio ginčo proceso teisinis reglamentavimas, centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija, mokesčių mokėtojas, skundas.

## ANNOTATION

The Master's thesis includes a legal analysis of the legal regulation of the tax dispute procedure. The legal analysis was carried out using the existing structure of the tax dispute procedure, i.e. the pre-trial and trial stages. The first chapter of the thesis provides an overview of the concept of tax dispute and its historical development. The second chapter of the thesis provides an overview of the peculiarities of the pre-trial and judicial tax dispute process and the legal regulation of the tax dispute process. The third chapter discusses the differences between the pre-trial tax dispute process in the Republic of Lithuania, the Kingdom of Denmark and the Republic of Ireland. The main objective of the thesis was to examine the tax dispute process at the theoretical and practical levels. It also presents the conclusions and suggestions - drawn from the study of the legal regulation of the tax dispute process.

**Key words:** tax dispute, tax dispute procedure, pre-trial tax dispute procedure, judicial tax dispute procedure, legal regulation of tax dispute procedure, central tax administrator, Tax Disputes Commission, taxpayer, complaint.

## TURINYS

ĮVADAS .....	7
1. MOKESTINIO GINČO SĄVOKOS PROBLEMINIAI ASPEKTAI .....	11
1.1 Mokestinio ginčo sąvoka .....	11
1.2 Mokestinio ginčo sąvoka Lietuvos Respublikos įstatymuose .....	13
1.3 Mokestinių ginčų dalyviai: jų teisės ir pareigos .....	16
2. MOKESTINIO GINČO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS .....	20
2.1 Mokestinių ginčų nagrinėjimas Centriniam mokesčių administraciniame departamente .....	20
2.2 Mokestinių ginčų nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje .....	23
2.3 Teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas .....	28
3. IKITEISMINIO MOKESTINIO GINČO STADIJŲ LYGINAMOJI ANALIZĖ .....	33
3.1 Lyginamosios analizės teoriniai pagrindai .....	33
3.2 Instituciniai konfliktai ikiteisminėse mokestinio ginčo stadijose .....	33
3.3 Ikiteisminio proceso procedūrinis privalomumas .....	34
3.4 Mokestinio ginčo proceso šalys ir dalyviai ikiteisminėse institucijose .....	34
3.5 Mokestinio ginčo ikiteisminių stadijų dalyvių subjektinių teisių palyginimas .....	40
3.6 Efektyvumo kriterijus mokestinio ginčo ikiteisminėse stadijose .....	43
3.7 Mokestinio ginčo ikiteisminis procesas Danijos Karalystėje .....	45
3.8 Mokestinio ginčo nagrinėjimas ikiteisminėse institucijose Airijos Respublikoje .....	52
IŠVADOS .....	57
LITERATŪROS SĄRAŠAS .....	59
SANTRAUKA .....	62
SUMMARY .....	63

## PAVEIKSLAI

<b>1 pav. Išnagrinėjus mokestinius ginčus 2005 m. Mokestinių ginčų komisijos priimti sprendimai dėl mokesčių mokėtojų pateiktų skundų.....</b>	<b>43</b>
<b>2 pav. Išnagrinėjus mokestinius ginčus 2022 m. Mokestinių ginčų komisijos priimti sprendimai dėl mokesčių mokėtojų pateiktų skundų.....</b>	<b>44</b>
<b>3 pav. Danijos administracinių mokesčių apskundimo sistema.....</b>	<b>47</b>
<b>4 pav. 2017 – 2021 m. Danijos mokestinių ginčų institucijų sprendimų priėmimo trukmė mėnesiais.....</b>	<b>49</b>
<b>5 pav. 2022 m. Airijos mokesčių apeliacinės komisijos gautų apeliacijų skaičius procentais.....</b>	<b>55</b>

## SANTRUMPOS

ABTĮ – Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas

AVMI – apskrities valstybinė mokesčių inspekcija

CMA – centrinis mokesčių administratorius

ES – Europos Sąjunga

ETT – Europos Teisingumo Teismas

EŽTT – Europos Žmogaus Teisių Teismas

LVAT – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas

MA – mokesčių administratorius

MGK, Komisija – Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės

MM – mokesčių mokėtojas

MAĮ – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas

PVM – pridėtinės vertės mokestis

SKAT (*Skatteankestyrelsen*) – Danijos mokesčių apeliacinė agentūra

VAĮ – Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas

VAAT – Vilniaus apygardos administracinis teismas

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

## IVADAS

Kiekvienai valstybei tinkamai funkcijas įgyvendinti reikalingi pinigai, todėl visų valstybių ekonomikos pagrindas yra surenkami pinigai. Mokesčiai yra valstybės pamatas – jų efektyvus surinkimas užtikrina stabilų valstybės egzistavimą. Tiek atsakingos valstybinės institucijos, tiek ir mokesčių mokėtojai yra atsakingi, kad valstybėje mokesčiai būtų tinkamai surinkti ir įgyvendinti pagrindiniai ekonominiai tikslai. Mokesčių mokėtojų mokami mokesčiai yra valstybės finansų sistemos esminė dalis ir materialinis pagrindas. Mokesčių administratoriai, kaip Valstybinė mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas užtikrindami mokesčių surinkimą, atlieka mokesčių mokėtojų patikrinimus jų turimų mokestinių prievolių atžvilgiu, po kurių yra priimami sprendimai ar kitokio pobūdžio dokumentai. Dažnai tokiuose sprendimuose yra priskaičiuojami ar kitaip pakeičiama atitinkama mokestinė prievolė, kuri sukelia teises pareigas mokesčių mokėtojui. Taigi, dėl šios priežasties reikalingas apsaugos mechanizmas, pagrįstas teisine reglamentacija.

Valstybėje būtina sureguliuota mokesčių mokėjimo tvarka, kuri apima ir mokesčių administravimo procedūras, ir mokesčių apskaičiavimo metodiką. Tai reiškia, kad teisinis mokesčių reguliavimas yra ne tik jų nustatymas įstatymuose, bet tai yra ir mokesčių reguliavimo, įstatymų įgyvendinimo tvarkos įtvirtinimas. Teisingo ir vienodo mokesčių įstatymų taikymas visiems mokesčių mokėtojams, jų apsauga, įgyvendinant teisingumą mokesčių srityje, sukuria darnią, šiuolaikinę, socialinį teisingumą atitinkančią mokesčių sistemą.

Siekiant užtikrinti biudžeto pajamų surinkimą iš mokesčių, būtinas aiškus ir tikslus mokesčių administravimo reglamentavimas, tačiau yra neišvengiami atvejai, kai mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių interesai mokesčių administravimo srityje susikerta. Mokestiniai ginčai yra specifinė ginčų rūšis, pasižyminti ne tik specifiniu ginčo objektu, dalyku ir šalimis, bet ir jų nagrinėjimo tvarka. Mokestiniai ginčai – tai viena iš administracinių ginčų rūšių, kylančių tarp mokesčių administratorių ir mokesčių mokėtojų, kuriems Lietuvoje įstatymais numatyta privaloma šių ginčų nagrinėjimo ikiteisminė procedūra, kuria mokesčių mokėtojui yra privalu pasinaudoti prieš ginant savo teises teisme.

**Temos aktualumas:** vertinant šios temos aktualumą pasakytina, kad ši tema yra labai svarbi, kadangi valstybės biudžeto pajamos tiesiogiai priklauso nuo mokestinių pajamų

srauto, tad ilgai užsitęsiančios mokestinių ginčų bylos gali tapti mokestinių pajamų nesurinkimo laiku priežastimi. Kilus mokestiniam ginčui, skundo padavimas stabdo ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą Lietuva yra viena iš daugelio šalių, susiduriančių su mokestinio ginčo proceso neefektyvumu. Dėl šios priežasties dažnu atveju yra netinkamas mokesčių mokėtojo teisių įgyvendinimas taip pat ir valstybės biudžeto pajamų nesurinkimas. Todėl ši tema ypatingai aktuali ir praktiniu aspektu, nes mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso reglamentavimas nuolat kito.

**Tyrimo objektas:** šio darbo objektas - teisės aktuose įtvirtintų mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų samprata ir šių institucijų mokestinio ginčo nagrinėjimo proceso problemos.

**Tyrimo hipotezė:** mokestinio ginčo proceso teisinis reglamentavimas sudaro prielaidas neoperatyviam mokestinių ginčų bylų nagrinėjimui.

**Tyrimo tikslas:** vienas iš šio magistro darbo tikslų yra identifikuoti mokestinio ginčo sąvoką, jos istorinį pokytį. Taip pat atskleisti mokestinio ginčo proceso reikšmę, įvardinti pagrindines problemas, taip pat aptarti institucijų, nagrinėjančių mokestinius ginčus skirtumus ir panašumus. Šiame darbe yra iškeltas tikslas ir paanalizuoti kitų Europos valstybių (Danijos Karalystės ir Airijos Respublikos) mokestinių ginčų proceso reglamentavimą. Įvardinti mokestinio ginčo proceso skirtumus tarp šių šalių ir Lietuvos Respublikos.

#### **Darbo uždaviniai:**

- 1) Išsiaiškinti mokestinio ginčo sampratą, reglamentavimą, subjektus bei jo reikšmę;
- 2) Aptarti mokestinio ginčo nagrinėjimo proceso stadijas;
- 3) Atlikti mokestinio ginčo stadijų reglamentavimo analizę;
- 4) Atskleisti ikiteisminio ir teismo ginčų nagrinėjimo procesų teisinio reglamentavimo ypatumus;
- 5) Atlikti konkrečių valstybių mokestinio ginčo nagrinėjimo proceso palyginimą;
- 6) Pateikti išvadas ir pasiūlymus.



## **Tyrimo metodai:**

- 1) Duomenų rinkimo ir sisteminimo – darbe naudotas tiriant objektyvią teisinę realybę, kuri parodo teisės doktrinos ir susidariusios praktikos tarpusio sąveiką;
- 2) Lyginamasis – darbe panaudotas kuomet buvo vertinamos skirtingos įstatymų redakcijos ir jose nustatyti skirtingi reguliavimai. Taip pat lyginant mokestinio ginčo proceso reglamentavimą tarp Lietuvos Respublikos, Danijos Karalystės ir Airijos Respublikos;
- 3) Aprašomasis – naudotas siekiant sistemingai aprašyti mokestinio ginčo proceso teisinį reglamentavimą;
- 4) Teisinių dokumentų analizės – metodas naudotas atliekant teisės norminių aktų analizę, nagrinėjant priimtas įstatymų nuostatas;
- 5) Analitinis – kritinis – darbe metodo pagalba buvo pažvelgta į mokestinio ginčo teisinio reglamentavimo trūkumus;
- 6) Statistinių duomenų analizės – darbe apžvelgiami bei palyginami skirtingų metų laikotarpio mokestinių ginčų statistiniai duomenys;
- 7) Apibendrinimo metodas – darbe buvo taikomas siekiant susisteminti analizuojamą informaciją ir pateikti tam tikras išvadas.

**Tyrimo reikšmingumas:** Lietuva - viena iš šalių, kuri susiduria su mokestinio ginčo proceso neoperatyvumu. Mokestinio ginčo teisinis reglamentavimas turi užtikrinti teisingą mokesčių mokėtojo teisių įgyvendinimą ir turi užtikrinti nuolatinį pajamų surinkimą į valstybės biudžetą. Darbe nagrinėjamos praktinės problemos, su kuriomis susiduria mokestinių ginčų dalyviai. Taigi tema aktuali praktiniu aspektu, nes mokestinio ginčo nagrinėjimo procesas nuolat kito.

**Darbo struktūra:** darbą sudaro 3 dalys: pirmoje dalyje aptariami mokestinio ginčo sąvokos probleminiai aspektai, antrojoje dalyje identifikuojamos ikiteisminės ir teisminės institucijos, kurios nagrinėja mokestinius ginčus, trečiojoje dalyje lyginami Lietuvos ir užsienio šalių ikiteisminių institucijų, nagrinėjančių mokestinius ginčus, aspektai.

**Svarbiausi šaltiniai:** rašant darbą buvo panaudotas ne vienas svarbus šaltinis. Baigiamajame darbe remiamasi Lietuvos teisės aktais, Lietuvos ir užsienio šalių autorių literatūra, Europos Sąjungos teisės aktais, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo praktika, ETT teismų praktika, publikuotais moksliniais darbais bei informacijos šaltiniais, esančiais internete. Išskiriant kelis svarbiausius šaltinius reikėtų paminėti Lietuvos Respublikos mokesčių

administravimo įstatymą bei Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymą. Taip pat svarbu paminėti prof. Dr. B. Sudavičiaus ir A. Medelienės mokesčių teisės vadovėlį, G. M. Pajuodienės mokesčių teisės pagrindų vadovėlį bei S. Šedbaro išleistą knygą „Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje“. Šie šaltiniai leido suvokti darbe analizuojamos temos reglamentavimą ir esmines mokestinių ginčų reglamentavimo problemas.

# 1. MOKESTINIO GINČO SĄVOKOS PROBLEMINIAI ASPEKTAI

## 1.1 Mokestinio ginčo sąvoka

Lietuvos Respublikos mokesčių teisės sistemą sudaro mokesčių įstatymai ir mokesčių įstatymų pagrindu priimti įstatymų lydimieji teisės aktai. Valstybės pajamos pasižymi jų gavimo būdų įvairove. „Šiuo požiūriu pagal Biudžeto sandaros įstatymą jos skirstomos į pajamas iš mokesčių ir pajamas iš kitų šaltinių (mokestines ir nemokestines pajamas)“ (Lietuvos Respublikos Biudžeto sandaros įstatymas). Per mokesčius ir jiems prilygintus mokėjimus yra surenkamos mokestinės pajamos, o vadinamosios nemokestinės biudžeto pajamos gaunamos iš pirkimo – pardavimo sandorių arba mainų. Tokias pajamas sudaro lėšos, gautos parduodant valstybės gaminamas prekes ar teikiant paslaugas. Reikia pažymėti, „kad Lietuvos Respublikos įstatymai mokesčius traktuoja plačiuoju požiūriu, t.y. kaip visus privalomo pobūdžio fiskalinius instrumentus, kurių pagalba iš organizacijų ir fizinių asmenų surenkamos lėšos tenkinti viešuosius poreikius“ (A. Marcijonas, B. Sudavičius, 2003, p. 17).

Visuotinai yra pripažįstama, kad mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų gavimo būdas, istoriškai atsiradęs kartu su valstybe. Toks mokesčių požymis yra įtvirtintas pačioje Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, 127 straipsnyje „Valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų“. Taip pat to paties Konstitucijos straipsnio 3 dalis numato, kad „Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“, kuriuos pagal 67 straipsnio 15 punktą priima Seimas.

Pirmą kartą mokestinių ginčų sąvoka pavartota 1999 m. sausio 14 d. priimtame Administracinių bylų teisenos įstatyme (Nr. VIII-1029, Žinios, 1999 Nr. 13-0 toliau ABTĮ), kurio 2 straipsnio 18 dalis mokestinius ginčus apibrėžė kaip „ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio apskaičiavimo, sumokėjimo ar išieškojimo, mokesčių nepriemokų ar permokų, taip pat dėl sankcijų už mokesčio prievolių nevykdymą ar pažeidimus“. Pagal nurodytą 1999 metais galiojusio ABTĮ mokestinių ginčų sąvoką, mokestiniams ginčams buvo galima priskirti ginčus, kylančius tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų. Tai apima ginčus, kylančius dėl mokesčių apskaičiavimo, dėl mokesčių administratoriaus veiksmų ar neveikimo, dėl mokesčių apskaičiavimo išieškojimo proceso

metu. 2001 m. sausio 1 d. įsigaliojusioje naujoje ABTĮ redakcijoje (Žinios, 2000 Nr. 85-2566) mokestinio ginčo apibrėžimas buvo susiaurintas – „ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio apskaičiavimo ar sumokėjimo, taip pat dėl mokesčių nepriemokų ar permokų“. Viena iš tiksliausių mokestinio ginčo sąvokų buvo apibrėžta Mokesčių administravimo įstatymo pakeitime (Žinios, 2001 Nr. 62-2211, toliau – MAĮ), „ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) patikrinimo akto, mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymų)“.

Šiuo metu galiojanti mokestinio ginčo sąvoka, įsigaliojo 2004 m. gegužės 1 d., pagal MAĮ (Žinios, 2004 Nr. 63-2243) 2 straipsnį mokestiniai ginčai apibrėžiami kaip „ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)“.

E. Smalakienės teigimu, „mokestiniai ginčai - tai efektyvi mokesčių administravimo įgyvendinimo forma, vykdomosios ir tvarkomosios veiklos rūšis, realizuojama taikant administracines procedūras“ ( E. Smalakienė, 2003, p.63). Tą patvirtina ir užsienyje atlikti tyrimai, kurie rodo, kad „būtent tinkamai sureguliuoti mokesčių administravimo bei teisėtų mokesčių mokėtojų interesų gynimo procesai yra optimalūs siekiant kuo geriau surinkti mokesčius“ (B.Torgler, K.Murphy, 2005) .

Vis dėl to, mokestiniai ginčai laikomi administracinių ginčų rūšimi. Mokestiniai ginčai nėra atskira ginčų rūšis ir pasižymi specifine ikiteismine nagrinėjimo procedūra. „Tokia ji yra dėl savo privalomo pobūdžio, be to, specifiniams ginčams nagrinėti steigiamos specializuotos institucijos“ (A. Medelienė, B. Sudavičius, 2011 p. 246 - 247). Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas 2004 m. vasario 25 d. byloje Nr. A7-60-2004 pažymėjo, kad „ginčo priskirtinumas mokestiniams yra faktas, apibrėžiamas mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje įtvirtintoje mokestinių ginčų sąvokoje – ar tai ginčas tarp mokesčių mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčių administratoriaus ir jo pareigūno dėl mokesčių mokėtojo (ar mokesčių išskaičiuojančio asmens) patikrinimo akto. Ginčo pobūdį ir jam taikomą nagrinėjimo tvarką lemia ne centrinio, o vietinio mokesčių administratoriaus sprendimas, t.y. vietiniam mokesčių administratoriui priėmus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, nepriklausomai nuo

sprendimo turinio, ginčui nagrinėti taikoma privaloma išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka“ (Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas. Teismų praktika. Nr. 5).

Apibendrinant mokestinio ginčo sampratą, galima daryti išvadą, kad ginčas bus laikomas mokestiniu, jei atitiks nurodomas sąlygas:

- 1) Ginčo šalys turi būti mokesčių mokėtojas (mokesčių išskaitantis asmuo) ir mokesčių administratorius;
- 2) Ginčas turi kilti dėl kompetentingo mokesčių administratoriaus sprendimo ir tokio sprendimo pasekmė – mokesčių mokėtojui kylanti mokestinė prievolė mokėti valstybei nustatytus tam tikrus mokesčius;
- 3) Specifinė ikiteisminė ginčų nagrinėjimo tvarka.

## **1.2 Mokestinio ginčo sąvoka Lietuvos Respublikos įstatymuose**

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

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

1999 m. sausio 14 d. priimtame Administracinių bylų teisenos įstatyme mokestinių ginčų sąvoka buvo įtvirtinta pirmą kartą. Šio įstatymo 2 str. 18 d. mokestiniai ginčai buvo apibrėžti kaip „ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir

mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio apskaičiavimo, sumokėjimo ar išieškojimo, mokesčių nepriemokų ar permokų, taip pat dėl sankcijų už mokesčio prievolių nevykdymą ar pažeidimus“. Remiantis tokiu apibrėžimu, mokestiniams ginčams buvo priskiriama tiek dėl mokesčio apskaičiavimo, sumokėjimo ar išieškojimo, tiek dėl mokesčių nepriemokų ar permokų kylantys ginčai, taip pat ginčai, kylantys dėl sankcijų už mokesčio prievolių nevykdymą ar pažeidimus skyrimo, – taigi mokestiniu ginču praktiškai laikytas kiekvienas ginčas, kylantis tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus.

2000 m. rugsėjo 19 d. Administracinių bylų teisenos įstatymo pakeitimo įstatyme mokestinių ginčų sąvoka buvo susiaurinta: „Mokestiniai ginčai – ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio apskaičiavimo ar sumokėjimo, taip pat dėl mokesčių nepriemokų ar permokų“. Remiantis šiuo apibrėžimu, mokestiniams ginčams nebebuvo priskiriami ginčai dėl mokesčio išieškojimo, taip pat dėl sankcijų už mokesčio prievolių nevykdymą ar pažeidimus.

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

2004 m. balandžio 13 d. priėmus naują Mokesčių administravimo įstatymą, mokestiniai ginčai buvo apibrėžti kaip „ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)“. Taigi nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojusioje naujo Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje buvo įtvirtinta, kad mokestinio ginčo sąvoka apima ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus būtent dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo. Tokia pati mokestinių ginčų sąvoka po 2007 m. birželio 7 d. Administracinių bylų teisenos įstatymo pakeitimo buvo pateikiama ir Mokesčių administravimo įstatyme, ir Administracinių bylų teisenos įstatyme bei galioja iki šių dienų.

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

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

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

### 1.3 Mokestinių ginčų dalyviai: jų teisės ir pareigos

Plačiaja prasme mokesčių administravimas „kompetentingų valstybės (savivaldybės) institucijų praktinė veikla nustatant ir surenkant mokesčius“ (A. Marcijonas, B. Sudavičius, 200, p. 56). Iš Mokesčių Administravimo Įstatymo 2 str. 20 dalyje pateikiamos mokestinio ginčo sąvokos akivaizdu, kad mokestinio ginčo šalimis laikomi mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius. Reikia pabrėžti, kad mokestiniams ginčams, kaip ir visiems administraciniams ginčams, yra būdingas šalių pobūdis – viena šalis yra valstybės viešojo administravimo subjektas (visais atvejais būna atsakovu), o kita šalis – mokesčių mokėtojas (dažniausiai atvejais yra privatus asmuo).

Mokesčių mokėtoju laikytinas asmuo, kuriam yra numatyta prievolė mokėti mokesťį pagal Lietuvos Respublikoje priimtus mokesčių teisės aktus. Mokesčių mokėtoju pagal Mokesčių administravimo įstatymą yra laikomas ir mokesťį įskaičiuojantis asmuo. Tai yra asmuo, kuriam kaip ir mokesčių mokėtojui, yra taikomos įstatymo nuostatos, išskyrus tiesiogiai nustatytus specialius atvejus. Tai pat MAĮ 83 straipsnio 3 dalyje yra numatyta, kad mokesťį ir su juo susijusias sumas už mokesčio mokėtoją gali sumokėti tretieji asmenys centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka.

Trečiasis asmuo, sumokėdamas atitinkamo dydžio mokesťį ar su juo susijusias sumas, prisiima pareigą įvykdyti už mokesčių mokėtoją jo mokestinę prievolę. Prisiimant mokestinę prievolę, kartu prisiima atsakomybę už konkretų veiksmą – konkrečios sumos valstybei sumokėjimą už kitą mokesčių mokėtoją. Vėliau atlikus mokesčių mokėtojo patikrinimą ir nustačius, kad jis neteisingai apskaičiavo reikiamo sumokėti mokestinio mokesčio dydį, atsakomybė už šio mokesčio apskaičiavimo teisingumą ir papildomai priskaičiuotų sumų sumokėjimą tenka pačiam mokesčių mokėtojui. Tad ir mokestinio ginčo šalimi bus laikomas pats mokesčių mokėtojas, o ne tretysis asmuo.

Mokesčių administratoriumi pagal MAĮ numatytą reglamentavimą yra laikoma už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje. Valstybės institucija, atsakinga už MAĮ 13 straipsnyje nurodytų mokesčių, išskyrus muitus administravimą Lietuvos Respublikoje, yra Valstybinė mokesčių inspekcija prie finansų ministerijos (toliau – VMI). VMI sudaro centrinis mokesčių administratorius ir vietos mokesčių administratoriai. VMI yra institucija, kuri yra atsakinga už mokesčių administravimą ir



stebėjimą valstybėje. VMI užtikrina, kad asmenys ir įmonės teisingai mokėtų mokesčius, tokius kaip pridėtinės vertės mokestis (toliau - PVM), gyventojų pajamų mokestis (toliau - GPM), pelno mokestis, nekilnojamo turto mokestis ir kt.

VMI atlieka įvairias funkcijas, pvz.: priima ir apdoroja mokesčių deklaracijas, skaičiuoja mokesčių sumas, tikrina mokesčių mokėtojų atliktus skaičiavimus ir teikia rekomendacijas dėl mokesčių mokėjimo. Be to, VMI vykdo mokesčių auditorių patikras, siekiant nustatyti galimas mokesčių slėpimo ir mokesčių vengimo praktikas. VMI yra svarbi valstybinė institucija, nes ji padeda užtikrinti valstybės finansų stabilumą ir teisingumą. Skatina sąžiningumą ir teisingumą verslo sektoriuje ir bendrojoje visuomenėje.

Pagal MAĮ 150 str. yra nustatyta, kad centrinis mokesčių administratorius nagrinėja mokestinius ginčus, kurie kyla tarp mokesčių mokėtojo ir vietos mokesčių administratoriaus. Todėl pirminėje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje - mokestinio ginčo nagrinėjime centriniame mokesčių administratoriuje, mokestinio ginčo šalimis yra konkretus mokesčių mokėtojas ir atitinkamas vietos mokesčių administratorius. MAĮ 151 straipsny, yra išvardinti Komisijos kompetencijai priklausantys nagrinėti ginčai. Minimame straipsnyje nurodoma, kad Komisija nagrinėja mokestinius ginčus, kurie kyka tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus. Pagal ABTĮ 29 straipsnio 3 dalį nustatyta, kad „apskundus administracinių ginčų komisijos sprendimą ar kitos išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka institucijos sprendimą, ginčo šalių procesinė padėtis nesikeičia“. Todėl Komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo apskundus teismui, bylos šalimis išlieka mokesčių mokėtojas ir centrinis mokesčių administratorius. Centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą dėl mokestinio ginčo apskundus tiesiogiai teismui, centrinis mokesčių administratorius tampa mokestinės bylos šalimi.

Reikia pažymėti, kad anksčiau į mokestinių ginčų nagrinėjančių institucijų sąrašą buvo įtrauktas ir vietos mokesčių administratorius. Siekiant sutrumpinti mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūrą, buvo atsisakyta vietos mokesčių administratoriaus, kaip ginčus nagrinėjančios institucijos. Faktiškai galima teigti, „kad čia yra įforminama jau anksčiau praktikoje susiklosčiusi tvarka, kai mokesčių administratoriaus pareigūno surašytas patikrinimo aktas suderinamas su vadovybe“ (M. Palijanskas, 2001, Nr. 10). Tokiu būdu mokestinių ginčų nagrinėjimas vietos mokesčių administratoriuje tampa netikslingas. Vietos mokesčių administratoriaus viršininkas (ar kitas įgaliotas vietos administratoriaus pareigūnas) jau būna priėmęs sprendimą dėl patikrinimo akto ir, išnaginėjęs mokesčių

mokėtojo skundą, savo sprendimo nekeičia. Todėl mokestiniai ginčai nagrinėjami tik centrinio mokesčių administratoriaus.

Mokestinių ginčų nagrinėjime, kaip ir kituose mokestiniuose teisiniuose santykiuose, mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius, be bendrųjų, numatytų MAĮ, turi ir kitas teises ir pareigas. Jos išryškėja būtent mokestinių ginčų nagrinėjimo metu. Šios teisės ir pareigos taip pat yra įtvirtintos MAĮ ir galima paminėti esmines nuostatas:

- „Mokesčių mokėtojas kiekviename mokestinio ginčo nagrinėjimo etape turi teisę būti išklaustas;
- Mokesčių administratorius mokestinio ginčo proceso metu turi stengtis, kad tarp jo ir mokesčio mokėtojo būtų pasiektas abipusis sutarimas vienodai taikyti mokesčio įstatymą;
- Kilus mokesčių teisės aktų neaiškumui, turi būti aiškinama mokesčių mokėtojo naudai;
- Mokestiniai ginčai tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių išskaičiuojančio asmens nagrinėjami tokia pačia tvarka kaip ir mokestiniai ginčai nagrinėjami tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo;
- Mokesčių mokėtojas ar jo atstovas privalo pranešti mokestinį ginčą nagrinėjančiam centriniam mokesčių administratoriui apie savo adresą pasikeitimą šio ginčo proceso metu. Nepateikus tokio pranešimo, centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas bei kita informacija siunčiama paskutiniu centriniam mokesčių administratoriui žinomą adresu ir informacija laikoma įteikta, nors mokesčių mokėtojo adresas ir būtų pasikeitęs;
- Mokesčių mokėtojui, praleidusiam įstatymo nustatytą skundo padavimo terminą dėl prižasčių, kurias centrinis mokesčių administratorius arba Mokestinių ginčų komisija pripažįsta svarbiomis, šis terminas centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimu gali būti atnaujintas. Pareiškimas dėl praleisto termino atnaujinimo paduodamas ir nagrinėjamas įstatyme nustatyta tvarka“ (MAĮ, Žinios 2004, 63-2243).

Prie visų šių išvardintų teisių ir pareigų, įstatyme yra numatyta ir kitų pareigų ir esminių nuostatų, išskylančių mokestinių ginčų nagrinėjimo metu. Kitos esminės nuostatos bus atskleistos kitose darbo potėmėse, analizuojant konkrečius mokestinių ginčų nagrinėjimo etapus.

## 2. MOKESTINIO GINČO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS

### 2.1 Mokestinių ginčų nagrinėjimas Centriniam mokesčių administracijoje

Remiantis MAĮ 147 straipsniu mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos yra: centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija (toliau – ikiteisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos) ir teismas.

Mokestinių ginčų nagrinėjimą centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje reglamentuoja MAĮ 150 straipsnis. Čia nustatyta, kad centrinis mokesčių administratorius nagrinėja mokestinius ginčus, kurie kyla tarp mokesčių mokėtojo ir vietos mokesčių administratoriaus. Skundas centriniam mokesčių administratoriui dėl mokestinio ginčo paduodamas per vietos mokesčių administratorių, kurio sprendimas yra skundžiamas. Vietos mokesčių administratorius gautą mokesčių mokėtojo skundą ir jam nagrinėti reikalingą medžiagą per 3 darbo dienas nusiunčia centriniam mokesčių administratoriui.

„Iš MAĮ nuostatų matyti, kad mokestinis ginčas inicijuojamas paduodant skundą centriniam mokesčių administratoriui, kadangi tik vietos mokesčių administratoriui patvirtinus patikrinimo aktą ar priėmus kitą panašaus pobūdžio sprendimą, kuriuo mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti į biudžetą mokestis ir su juo susijusios sumos, taip pat per 14 dienų sprendimo negražinti (neįskaityti) mokesčio permokos (skirtumo), tokie nurodymai, neapskundus atitinkamų sprendimų, tampa privalomi vykdyti“ (A. Medelienė, B. Sudavičius, 2011 p.251 – 252).

Kaip teigia A. Medelienė (2007, p. 122), kad prasidėtų pirmoji mokestinių ginčų nagrinėjimo stadija, tai yra, kad kiltų mokestinis ginčas, „turi būti mokesčių įstatymų pažeidimo patikrinimo, akto surašymo ir jo tvirtinimo vietos, mokesčio administratoriaus sprendimas, su tuo sprendimu nesutinkančio mokesčių mokėtojo įstatymo reikalavimus atitinkančio rašytinio skundo pateikimas“. Pirmoji mokestinių ginčų nagrinėjimo stadija vyksta, kai centrinis mokesčių administratorius nagrinėja mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir vietos mokesčių administratoriaus.

Remiantis MAĮ nuostatomis, centrinis mokesčių administratorius skundą nagrinėja tik tais atvejais, jeigu:

- 1) skundas pateiktas raštu ne vėliau kaip 20 dienų po to, kai mokesčių mokėtojui buvo įteiktas mokesčių administratoriaus sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Jeigu sprendimas dėl patikrinimo akto buvo išsiųstas registruotu laišku, tokiu atveju terminas pradedamas skaičiuoti penktąją darbo dieną po išsiuntimo;
- 2) skunde nurodytas mokesčių mokėtojo vardas, pavardė (pavadinimas), adresas; skundžiamas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, akto surašymo data, aplinkybės, kuriomis pareiškėjas grindžia savo reikalavimą, ir tai patvirtinantys įrodymai; nurodytas skundo pareiškėjo reikalavimas; prie skundo yra pridėti dokumentai, pagrindžiantys pareiškėjo reikalavimą; skundas yra pasirašytas.

Centriniam mokesčių administratoriui gavus skundą, privalu patikrinti, ar skundas atitinka įstatymo keliamus reikalavimus ir ar nepraleistas skundo padavimo terminas. Išskirtini skundo turinio ir formos reikalavimai: „skunde dėl mokestinio ginčo turi būti nurodytas „mokesčių mokėtojo pavadinimas (vardas, pavardė), indendifikacinis numeris (kodas), adresas; skundžiamas sprendimas ir jo surašymo data; aplinkybės, kuriomis pareiškėjas grindžia savo reikalavimą, ir jas patvirtinantys įrodymai; skundo pareiškėjo reikalavimas; be to, skundas turi būti pasirašytas mokesčių mokėtojo ar atstovo. Tuo atveju, jei skundą pasirašo atstovas, prie skundo taip pat turėtų būti pateikiami pastarojo įgaliojimus atstovauti mokesčių mokėtojui ir įgaliojimų apimtį patvirtinantys dokumentai“ (MAĮ, Žinios, 2004 Nr.63-2243). „Su skundo turinio reikalavimais tiesiogiai susijęs ir ginčo pobūdžio nustatymo bei privalomos apskundimo tvarkos laikymosi klausimas, todėl skundo priėmimo stadijoje turi būti išsiaiškinama, ar ginčas yra mokestinis, t.y. ar jam taikoma privaloma ikiteisminio nagrinėjimo tvarka“ (A. Medelienė, 2011 p.255). Anot E. Janušienės (2005), „jei mokesčių mokėtojas nurodytų dokumentų ir įrodymų nepateikia, jis praranda savo teisę tokiais dokumentais ir įrodymais remtis tolesnio ginčo nagrinėjimo ikiteisminėje mokestinį ginčą nagrinėjančioje institucijoje“. Mokesčių mokėtojui nurodžius svarbias priežastis, kodėl negali pateikti reikalingų įrodymų, įstatymas numato išimtis ir leidžia dokumentų nepateikti. „Tokių būdu įstatymų leidėjas siekia užtikrinti mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumą ir veiksmingumą bei kuo ankstesnę faktinių bylos aplinkybių nustatymą, priešingu atveju, pateikus dokumentus ir įrodymus vėlesniame mokestinio ginčo nagrinėjimo etape, mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija negalėtų jo įvertinti, todėl mokestinis ginčas galėtų būti grąžintas į ankstesnę stadiją ar pavedama atlikti pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą“ (A. Medelienė, 2011, p.256).

Centrinis mokesčių administratorius, nustatęs, kad skundas neatitinka įstatymo reikalavimų, priima sprendimą ir nustato skundą padavusiam mokesčių mokėtojui 15 dienų terminą trūkumams pašalinti. Šis terminas pradedamas skaičiuoti nuo dienos, kurią centrinis mokesčių administratorius primtą sprendimą perdavė mokesčių mokėtojui. Jeigu per nustatytą 15 dienų terminą skundą padavęs mokesčių mokėtojas įvykdo sprendime nurodytus reikalavimus, skundas nagrinėjamas toliau ir laikomas paduotu skunde nurodytų reikalavimų įvykdymo dieną. Skunde nurodytų reikalavimų neįvykdžius ir nepašalinus trūkumų, skundas laikomas nepaduotu ir grąžinamas jį padavusiam mokesčių mokėtojui. Skundo trūkumų šalinimo instituto nuostatos taikytinos tik tais atvejais, kai skundo trūkumus galima pašalinti. Jei skunde esantys trūkumai negali būti pašalinami (mokesčių mokėtojas padavė skundą dėl sprendimo, kuris negali būti mokestinio ginčo objektu) centrinis mokesčių administratorius priima sprendimą atsisakyti nagrinėti skundą.

Centrinis mokesčių administratorius, išsprendęs skundo priėmimo klausimą, turi priimti sprendimą dėl mokestinio ginčo per 30 dienų nuo jo gavimo dienos. Jeigu skundui nagrinėti reikalingas papildomas tyrimas, centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu terminas gali būti pratęstas iki 60 dienų. Apie tokį sprendimą turi būti raštu pranešta skundą padavusiam asmeniui. Centriniam mokesčių administratoriuje skundus dėl mokestinių ginčų nagrinėja valstybinės mokesčių inspekcijos Teisės departamento Apeliacijų skyrius. Centrinis mokesčių administratorius pagal savo kompetenciją priima vieną iš šių sprendimų:

- 1) patvirtina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, kurį mokesčių mokėtojas skundžia;
- 2) panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, kurį mokesčių mokėtojas skundžia;
- 3) iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, kuris buvo skundžiamas;
- 4) pakeičia vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, kuris buvo skundžiamas.
- 5) padeda vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Mokesčių mokėtojas, kuris padavė skundą, gali sutikti su priimtu centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu. Tokiu atveju mokestinis ginčas šiame etape pasibaigtų. Tačiau mokesčių mokėtojas gali ir nesutikti su priimtu sprendimu. Per nustatytą terminą

turi teisę pateikti skundą kitai jį nagrinėti galiotai institucijai. Tokiu atveju mokestinis ginčas tęsiasi.

Taip pat mokestinis ginčas baigiamas tada, kai centrinis mokesčio administratorius panaikina vietos mokesčio administratoriaus sprendimą, kurį skundė mokesčių mokėtojas, ar iš dalies panaikina priimto sprendimo būtent tą dalį, kurią skundė mokesčių mokėtojas. Tačiau jeigu panaikinama mokesčių pareigūno sprendimo dalis, dėl kurios mokesčių mokėtojas nesiskundė, o nepanaikinta lieka apskųstoji sprendimo dalis ir su tokiu mokesčio administratoriaus sprendimu mokesčių mokėtojas nesutinka, tai pateikus raštišką skundo formą mokestinis ginčas tęsiasi.

E. Janušienė išskiria, „kad paskutine, taigi baigiamąja mokesčių mokėtojo skundo nagrinėjimo stadija, yra laikoma priimto sprendimo vykdymo stadija, kuri pasireiškia patikrinimo metu priskaičiuotų mokesčių, baudų, delspinigių sumokėjimu ar išieškojimu“ (E. Janušienė, 2005, p.56). Jei mokesčių mokėtojas per nustatytą terminą neapskundžia mokesčių administratoriaus priimto sprendimo, prasideda mokesčių, baudų, delspinigių sumokėjimo arba išieškojimo procedūra.

Kai centrinis mokesčių administratorius priima sprendimą, kad vietos mokesčių administratorius atliktų papildomą patikrinimą ir priimtų naują sprendimą, arba atrodo, kad yra neaiškus apskundimo objektas ir proceso ribos. „Šią situaciją reglamentuoja Administracinių bylų teisenos įstatymas, t. y. kai mokesčių mokėtojas skundžia konkrečius mokesčio administratoriaus veiksmus, išskyrus mokesčio įskaitymą ir grąžinimą, tai jau yra ne mokestinis, o administracinis ginčas, kurį nagrinėja Administracinių ginčų komisija arba Administracinis teismas“ (E. Smalakienė, 2003, p.65).

## **2.2 Mokestinių ginčų nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje**

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės yra „ikiteisminė mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija, kurios vienintelė funkcija – mokestinių ginčų nagrinėjimas, ji nevykdo jokių viešojo administravimo funkcijų“ (LVAT 2005 m. vasario 24 d. nutartis byloje Nr. TA-15-04-05). „Jos statusą apibrėžia Mokesčių administravimo įstatymas, o detalizuoja Vyriausybės patvirtinti Mokestinių ginčų komisijos nuostatai“ (2004 m. rugsėjo 2 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1119 Dėl

Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo) ir „komisijos pirmininko patvirtintas jos darbo reglamentas“ (2004 m. lapkričio 25 d. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko įsakymas Nr. 1-14 Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės darbo reglamento patvirtinimo).

Kaip jau buvo minėta darbe anksčiau, centrinio mokesčių administratoriaus priimtas sprendimas nėra galutinis. Mokestinių ginčų komisija nagrinėja tuos mokestinius ginčus, kuriuos išnagrinėjo centrinis mokesčių administratorius. Taip pat nagrinėja mokestinius ginčus, kilusius tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus. Nagrinėjamas mokestinis ginčas turi, kai centrinis mokesčių administratorius per šio įstatymo nustatytus terminus nepriėmė sprendimo dėl mokestinio ginčo. Centriniam mokesčių administratoriui išnagrinėjus mokestinio ginčo bylą ir priėmus mokesčių mokėtojui nepalankų sprendimą, jis turi galimybę skųstis mokestinių ginčų komisijai. Komisija yra teisingumą vykdanči institucija, nes nagrinėja tuos skundus, kuriuos nagrinėjo centrinis mokesčių administratorius bei kurių „turinį dažniausiai sudaro priskaičiuotų mokesčių sumų pagrįstumas ir paskirtų baudų teisėtumas“ (MAI, Žinios 2004, Nr. 63-2243) .

Mokestinių ginčų komisija negina nei vienos pusės interesų. Gavusi skundą, komisija pagal galiojančius teisės aktus nagrinėja apskaičiavimo ar baudos skyrimo pagrįstumą ir teisėtumą. Mokesčių mokėtojas nesutikdamas su centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu, turi teisę per 20 dienų šį sprendimą apskųsti mokestinių ginčų komisijai. „Komisijos kompetencijai priklauso nagrinėti ginčus tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų, priimtų išnagrinėjus mokesčių mokėtojų skundus dėl vietos mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų, taip pat ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus“ (Rėksnys J., 2005, p. 40).

Pagal Mokesčių administravimo įstatymą komisija pagal savo kompetenciją nagrinėja:

- 1) „mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus;
- 2) mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų, priimtų išnagrinėjus mokesčių mokėtojų skundus dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimų;



- 3) mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus, kai centrinis mokesčių administratorius per MAĮ nustatytus terminus nepriėmė sprendimo dėl mokestinio ginčo“ (MAĮ, 151 str. Žinios 2004, Nr. 63-2243).

Pagal minimą įstatymą, mokestinių ginčų komisijai skundas dėl mokestinio ginčo paduodamas per centrinį mokesčių administratorių. Centrinis mokesčių administratorius per 3 darbo dienas nuo skundo gavimo dienos turi parengti mokestinio ginčo bylą ir perduoti ją mokestinių ginčų komisijai. Mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius turi teisę mokestinių ginčų komisijoje susipažinti su byloje esančia medžiaga. Mokestinių ginčų komisija sprendimą dėl mokestinio ginčo skundo turi priimti per 60 dienų nuo skundo gavimo dienos. Mokesčių mokėtojui pateikus prašymą mokestinių ginčų komisijai, terminas gali būti sutrumpinamas iki 30 dienų. Apie termino sutrumpinimą turi būti raštu pranešta skundą padavusiam mokesčių mokėtojui bei centriniam mokesčių administratoriumi.

Sprendimai priimami mokestinių ginčų komisijos narių balsų dauguma. Pagal MAĮ 148 straipsnio reglamentavimą Mokestinių ginčų komisiją sudaro Komisijos pirmininkas ir keturi nariai. Komisijos nariais gali būti tik nepriekaištingos reputacijos asmuo, turintis finansų, teisės ar ekonomikos magistro aukštąjį išsilavinimą bei ne mažesnę kaip trejų metų darbo stažą mokesčių, muitų ar įmonės teisės srityje Mokestinių ginčų komisija priima vieną iš šių sprendimų:

- 1) „patvirtina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 2) panaikina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 3) iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 4) pakeičia centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 5) perduoda skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo“ (MAĮ, 155 str.).

Mokestinių ginčų komisijos priimtame sprendime turi būti nurodyta mokesčių mokėtojo teisė apskusti priimtą sprendimą ir tokio apskundimo terminai. Mokestinių ginčų komisija, priimdama sprendimą dėl mokesčių mokėtojo skundo, neatsižvelgia ir nevertina

tų mokesčių mokėtojo pateiktų įrodymų, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui. Išskyrus atvejus, kai skunde centriniam mokesčių administratoriui mokesčių mokėtojas buvo nurodęs apie negalimumą pateikti. „Atkreiptinas dėmesys į tai, kad šia nuostata bandoma riboti atvejus, kuomet nesąžiningi mokesčių mokėtojai neretai pagal sprendimų motyvus „sukuria“ naujus įrodymus ir pakeičia argumentus, kuriais grindžia savo skundą. Ji bent iš dalies turėtų drausminti tokių „triukų“ mėgėjus ir atkreipti į tai ginčą nagrinėjančių asmenų dėmesį“ (M.Palijanskas. 2001m. spalio, Nr.10.).

Mokestinių ginčų komisija, priėmusi mokesčių mokėtojo skundą, privalo patikrinti, ar jis atitinka įstatyme numatytus reikalavimus. Taip pat turėtų informuoti mokesčių mokėtoją ar jo skundas atitinka keliamus įstatymų reikalavimus bei apie jo priėmimą arba nepriėmimą nagrinėti. Komisija remiasi tik gautais dokumentais ir iki posėdžio su mokesčių mokėtoju nėra palaikomi jokie kontaktai. Pasak autorės E. Smalakienės, „Komisijos pareigūnas, kuriam paskirtas skundo nagrinėjimas, turėtų tiesiogiai bendrauti su skundą padavusiu mokesčių mokėtoju, skundą patikrinti per apibrėžtą terminą, bei informuoti mokesčių mokėtoją apie skundo tolesnį nagrinėjimą arba skunde nustatytus trūkumus“ (Egidija Smalakienė, 2002, p. 43). Esant skundo trūkumams, komisija turi informuoti mokesčių mokėtoją apie juos bei privalo nustatyti terminą (visiems mokesčių mokėtojams vienodą), per kurį mokesčių mokėtojas turi pareigą skundą pataisyti.

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

Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos Apeliacijų skyriaus Vyriausioji specialistė R. Stravinskaitė, kalbėdama apie ikiteisminių mokestinių ginčų

nagrinėjimo institucijų reikalingumą, taip pat neturi vienos nuomonės: „Viena vertus, dėl tokios mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarkos ilgėja viso mokestinio ginčo trukmė, didėja tiek mokesčių mokėtojo, tiek mokesčių administratoriaus patiriamos laiko, materialinės sąnaudos. Kita vertus, reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad ginčų kategorijos, kurioms privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka, nustatytos taip pat neatsitiktinai. Šie ginčai išsiskiria sudėtingumu, dažnai norint tinkamai juos išspręsti reikia papildomų skaičiavimų, tokio pobūdžio ginčai gana dažnai gali daryti įtaką ar netgi lemti tolesnę mokesčių mokėtojo ūkinę - komercinę padėtį, todėl jiems spręsti (tikėtina ir išspręsti) ir yra numatyta papildoma grandis – ikiteisminis šių ginčų nagrinėjimas. Šiame 17 ginčo etape kaip ekspertas dalyvauja centrinis mokesčių administratorius, kuris revizuoja vietos mokesčių administratoriaus darbą ir koordinuoja jo veiksmus, ir Mokestinių ginčų komisija“ (Stravinskaitė, R., 2004. P. 36).

„Pagrindinis ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo principas – kvalifikuotas, operatyvus, nuodugniomis, specialios srities žiniomis ir patirtimi paremtas ginčų, kylančių iš mokestinių – teisinių santykių, aplinkybių nustatymas ir įvertinimas“ (Smalakenė, E. 21(13), 2001. P. 84). „Mokestiniai ginčai nuo kitų ginčų skiriasi savo dalyko specifika, sudėtingas mokėtinos mokesčio sumos nustatymas. Atskiriems požymiams objektyviai iširti ir nustatyti būtina turėti šių ginčų nagrinėjimo patirtį ir mokesčių teisės žinių“ (Кваши Ю.Ф. Налоговое расследование. Москва, 2000. P. 238.). Pažymėtina, kad praktiškai mokesčių mokėtojų yra pripažįstama, jog būtent mokestinių ginčų nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje yra ta vieta, kur galima mokestinius ginčus spręsti greičiau, pigiau ir efektyviau. Šios institucijos prestižą ypač padidino Europos Teisingumo Teismo 2010 m. spalio 21 d. sprendimas (ETT 2010 m. spalio 21 d. sprendimas byloje Nr. C-385/09) byloje, kurioje Teismas konstatavo, „kad Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės tenkina Europos Teisingumo Teismo praktikoje įtvirtintus kriterijus, pagal kuriuos tam tikrą instituciją būtų galima laikyti teismu“.

Apibendrinant mokestinių ginčų nagrinėjimą Mokestinių ginčų komisijoje, keltina išvada, kad mokestinių ginčų nagrinėjimas Komisijoje nėra privalomas. Tačiau mokesčių mokėtoju pasinaudojus šia teise ir galimybe nagrinėti mokestinį ginčą Komisijoje, jos priimtas sprendimas yra galutinis ikiteisminėje mokestinių ginčų nagrinėjimo stadijoje. Taip pat Komisijos priimti sprendimai turi didelę reikšmę bei įtaką formuojant teisminę praktiką. Neabejotina, kad ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas užtikrina kvalifikuotus ir teisingus sprendimus mokestinėse bylose.

### 2.3 Teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas

Pagal Lietuvos Respublikos įstatymų reglamentavimą bylos, susijusios su privalomaisiais mokėjimais, rinkliavomis, finansinių sankcijų taikymu priklauso administracinių teismų kompetencijai. Todėl, kilus mokestiniam ginčui, administracinių teismų atstovai turi užtikrinti mokestinių teisinių santykių dalyvių teises ir interesus, susijusius su mokesčių administravimą reglamentuojančių teisės normų laikymusi.

Vertinant lyginamuoju aspektu galima teigti, „kad Lietuvos administracinės justicijos institucinė sąranga atitinka pažangias Europos tradicijas; taip ją vertina ir užsienio ekspertai. Lietuva yra specialiosios administracinės justicijos šalis, o dabartinis administracinės justicijos reglamentavimas atspindi visas svarbiausias M. Romerio idėjas, kokia turėtų būti administracinio teismo organizacija ir kompetencija“. Didžiausias indėlis tarpukario Lietuvoje formuojant administracinės justicijos doktriną ir pagrindžiant administracinių teismų poreikį buvo M. Romerio. Svarbiausi jo siūlymai buvo tokie: „administraciniai teismai turi būti nepriklausomi nuo kitų valdžių; jie turi sudaryti atskirą teismų sistemą; administracinio teismo teisėjams nustatyti ypač aukšti kvalifikaciniai reikalavimai; šie teismai turėtų spręsti visus ginčus, kylančius viešojo administravimo srityje, taip pat ir dėl administracinių teisės aktų teisėtumo; ginčus dėl kompetencijos tarp administracinių ir bendrosios kompetencijos teismų turi spręsti speciali institucija „(Žilys, J. Administracinių teisės aktų teisėtumo problema prof. Mykolo Romerio mokslo darbuose. Jurisprudencija, 2005, Nr. 64, p. 21-22).

Teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas nuo ikiteisminio nagrinėjimo skiriasi dviem aspektais: institucijomis, nagrinėjančiomis šį ginčą statusu, bei šio proceso reglamentavimu. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 30 straipsnio pirmoje dalyje rašoma, „kad asmuo, kurio konstitucinės teisės ir laisvės pažeidžiamos, turi teisę kreiptis į teismą“ (Žinios 1992 Nr. 33 -1014). Administracinių bylų teisenos įstatymo 5 straipsnyje pažymėta, „kad kiekvienas suinteresuotas subjektas turi teisę įstatymų nustatyta tvarka kreiptis į teismą, kad būtų apginta pažeista ar ginčijama jo teisė arba įstatymų saugomas interesas“ (Žinios 1999 Nr. 13- 308). Teismas yra mažiau specializuotas mokesčių teisėje, lyginant su mokestinį ginčą ikiteismine tvarka nagrinėjančiomis institucijomis. Taip pat bylų nagrinėjimas teisme yra labiau apibrėžtas formalumais. Visos įstatymuose numatytos teismo nagrinėjimo pakopos mokesčių mokėtojui ar mokesčių administratoriui yra privalomos.

Vadovaujantis ABTĮ ir MAĮ nuostatomis, mokestinius ginčus dėl centrinio mokesčių administratoriaus ar mokestinių ginčų komisijos sprendimų, kaip pirmoji instancija nagrinėja Vilniaus apygardos administracinis teismas (toliau - VAAT). Aptariamus ginčus kaip apeliacinė instancija nagrinėja Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau - LVAT). Mokesčių mokėtojas arba centrinis mokesčių administratorius, nesutikdamas su ikiteismine tvarka mokestinį ginčą išnagrinėjusios mokestinės ginčų komisijos sprendimu (mokesčių mokėtojo atveju – ir su ikiteismine tvarka mokestinį ginčą išnagrinėjusio centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu), turi teisę ne vėliau kaip per 20 dienų šį sprendimą apskusti pagal Lietuvoje sukurtą administracinių teismų sistemą bei priimtais ją reglamentuojančiais teisės aktais. Visi mokestiniai ginčai yra nagrinėjami Vilniaus apygardos administraciniame teisme, pagal šio teismo išimtinę kompetenciją.

Pagal ABTĮ reglamentavimą „mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius laikytini ginčo šalimis. Atstovais teisme laikomi valstybinių institucijų vadovai arba jų įgalioti šių institucijų darbuotojai“ (Žinios 1999 Nr. 13- 308). Dažnu atveju advokatai arba advokatų padėjėjai yra įgaliojami kaip šalių atstovai. Atstovų įgaliojimai turi būti patvirtinti advokato orderiu arba su klientu pasirašyta sutartimi. Jeigu atstovas nėra advokatas, tokio atstovo įgaliojimai turi būti patvirtinti įgaliojimu, išduotu civilinio kodekso nustatyta tvarka. Atstovo įgaliojimų ribos turi būti smulkiai aprašytos jam išduotame dokumente. Kiekviena iš šalių turi lygias įstatymo nustatytas procesines teises ir pareigas.

Teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas pradedamas suinteresuoto asmens kreipimosi su skundu į Vilniaus apygardos administracinį teismą. Kaip ir kiekviename ginčo nagrinėjimo etape turi būti sprendžiamas skundo priėmimo nagrinėti klausimas. Teismo pirmininkas ar teisėjas nutartimi priima skundą nagrinėti, jeigu: skundas paduodamas teismui, kuriam pagal įstatymą yra numatyta kompetencija nagrinėti tokių kategorijų ginčus; skundas atitinka įstatyme numatytus reikalavimus; yra sumokėtas žyminis mokestis; nėra praleistas skundo padavimo terminas. „Skundo priėmimo klausimas išsprendžiamas per 7 darbo dienas“ (A. Medelienė, 2011, p.265). Skundai (prašymai, pareiškimai) administraciniuose teismuose priimami ir nagrinėjami tik po to, kai sumokamas įstatymo nustatytas žyminis mokestis, tačiau mokesčių administratorių ir jų pareigūnų kreipimusi dėl mokesčių ar kitų įmokų į biudžetą išieškojimo skundai nėra apmokestinami žyminiu mokesčiu.

Gana plačiai teismo posėdį pristato A. Medelienė (2011). Autorė knygoje aprašo ne tik teismo posėdžio tvarką, bet ir tam tikras ypatybes. „Teismo posėdis susideda iš kelių

dalių. Pirmiausia posėdžio pirmininkas praneša, kokia byla bus nagrinėjama, posėdžio sekretorius praneša, kas atvyko į teismo posėdį, patikrinama atvykusiųjų tapatybė, atstovų įgaliojimai, paskelbiama teismo sudėtis. Išsprendus visus procesinius klausimus, pradedamas bylos nagrinėjimas iš esmės, pirmiausia teisėjas trumpai praneša, kokia byla bus nagrinėjama, po pranešimo suteikiamas žodis bylos šalims – pareiškėjui, atsakovui, tretiesiems suinteresuotiems asmenims. Proceso šalims gali būti užduodami klausimai, klausimus užduoda teisėjai, po to kitos proceso šalys. Pasisakius šalims, tiriami įrodymai.“ Pagal ABTĮ 82 straipsnio 6 dalį, prieš baigiant bylos nagrinėjimą iš esmės, išsprendžiami nauji šalių prašymai. Kitoje teismo posėdžio dalyje yra išklausoma pareiškėjo, atsakovo ir trečiojo suinteresuoto asmens ar jų atstovų pasisakymų, konkrečių galutinių skundo reikalavimų ir atsikirtimų į juos. Jei nagrinėjant bylą paaiškėja, naujos aplinkybės, kurias reikia iširti, teismas gali priimti nutartį atnaujinti bylos nagrinėjimą iš esmės, po atnaujinimo viskas vyksta iš naujo ta pačia tvarka. Išklausius šalių pasisakymus, teismas išeina į pasitarimų kambarį priimti sprendimo. Sprendimas yra priimamas teisėjų balsų dauguma.

Pagal ABTĮ 88 straipsnį pirmosios instancijos administracinis teismas, išnagrinėjęs mokestinį ginčą, gali priimti vieną iš šių sprendimų:

- 1) „Atmesti skundą (prašymą, pareiškimą) kaip nepagrįstą;
- 2) Patenkinti skundą (prašymą, pareiškimą) ir panaikinti skundžiamą teisės aktą (ar jo dalį) arba įpareigoti jį priėmusį viešojo administravimo subjektą pašalinti padarytą pažeidimą ar įvykdyti kitokį teismo patvarkymą;
- 3) Patenkinti skundą (prašymą, pareiškimą) ir įpareigoti savivaldybių administravimo subjektą įgyvendinti įstatymą, vykdyti Vyriausybės nutarimą ar kitą teisės aktą;
- 4) Patenkinti skundą (prašymą, pareiškimą) ir išspręsti ginčą kitu įstatymų numatytu būdu;
- 5) Patenkinti skundą (prašymą, pareiškimą) ir priteisti atlyginti žalą, atsiradusią dėl viešojo administravimo subjektų neteisėtų veiksmų (Civilinio kodekso 6.271 str.)” (Žinios 1999 Nr. 13- 308).

Apeliacinis procesas vyksta pagal tas pačias taisykles kaip ir procesas pirmosios instancijos teisme, išskyrus ABTĮ numatytas, kai kurias išimtis.

Pagal ABTĮ 144 straipsnį, apeliacinės instancijos teismas, išnagrinėjęs bylą, gali priimti vieną iš šių sprendimų:

- 1) „pirmosios instancijos teismo sprendimą palikti nepakeistą, o apeliacinį skundą atmesti;
- 2) panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą ir priimti naują sprendimą;
- 3) pakeisti pirmosios instancijos sprendimą;
- 4) panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą visą ar iš dalies ir perduoti bylą pirmosios instancijos teismui nagrinėti iš naujo;
- 5) panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą, bylą nutraukti arba skundą (prašymą, pareiškimą) palikti nenagrinėtą, jeigu nustatomos šio įstatymo 103 ir 105 straipsniuose nurodytos aplinkybės“ (Žinios 1999 Nr. 13- 308).

Šio ABTĮ straipsnio 1 d. 2 p. numatytu atveju priimamas teismo sprendimas, o kituose punktuose numatytais atvejais yra priimama motyvuota teismo nutartis. Kaip numatyta ABTĮ 148 straipsnyje apeliacinės instancijos teismo sprendimas, nutarimas ar nutartis įsiteisėja priėmimo dieną ir kasacine tvarka neskundžiami.

Pabrėžtina, „kad LVAT mokesčių ginčų nagrinėjime itin svarbus ne tik dėl to, kad šie teismo sprendimai kasacine tvarka neskundžiami, bet ir dėl šio teismo formuojamos vienodos teismų praktikos aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus“ (A. Medelienė, 2011, p.269). Lietuvos teismų sistemoje LVAT yra mokesčių ginčų nagrinėjimo bylų galutinė instancija.

Pagrindinių pasaulio mokesčių kodekso ir komentarų 573 skirsnis reglamentuoja mokesčių teismo įkūrimą. Šiame Kodekse sakoma, kad „mokesčių teismo sprendimai gali būti apskundžiami Aukščiausiajam Teismui. Mokesčių teismas gali nustatyti taisykles, pagal kurias apeliacija negali būti paduota į Mokesčių teismą, kol nesumokėta dalis arba visa ginčijama mokesstinės prievolės suma“ (27, p. 238). Šie teiginiai verčia susimąstyti, ar nevertėtų Mokestinės ginčų komisijos pertvarkyti į specializuotą mokesčių teismą. Toks teismas galėtų garantuoti visapusišką mokesčių bylų išnagrinėjimą ir objektyvų sprendimą. Mokesčių bylų nagrinėjimas reikalauja taikyti specialias žinias, būtent finansinių mokesčių teisinių santykių srities, o tai leistų kvalifikuočiau spręsti bylas, kylančias iš mokesčių ir teisinių santykių, tobulėtų praktika formuojant precedentą mokestinėse bylose. „Mokestiniai ginčai nuo kitų ginčų skiriasi savo dalyko specifika,

sudėtingas mokėtinos mokesčio sumos nustatymas. Atskiriems požymiams objektyviai iširti ir nustatyti būtina turėti šių ginčų nagrinėjimo patirtį ir mokesčių teisės žinių” (28; p. 238).

Apibendrintai galima teigti, kad mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas administraciniuose teismuose yra daug formalesnis ir griežčiau reglamentuotas nei ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas. „Teismas, palyginti su kitomis mokestinius ginčus ikiteismine tvarka nagrinėjančiomis institucijomis, yra mažiau specializuotas mokesčių teisės prasme, bylų nagrinėjimas jame daugiau formalizuotas, o ir visos teismo nagrinėjimo pakopos mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui yra privalomos“ (Medelienė, A. 2005. P. 99.). S. Šedbaras knygoje „Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje“ siūlo vietoj ikiteisminių mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijų steigti specializuotą, tik mokestinius ginčus nagrinėsiantį teismą (Šedbaras, S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje. Vilnius: Justitia, 2006. P. 150.). Tačiau vargu, ar toks pasiūlymas sulauktų pritarimo, nes mokestiniai ginčai Lietuvoje sudaro tikrai nedidelę visų administraciniuose teismuose sprendžiamų ginčų dalį.



### **3. IKITEISMINIO MOKESTINIO GINČO STADIJŲ LYGINAMOJI ANALIZĖ**

#### **3.1 Lyginamosios analizės teoriniai pagrindai**

Pirmoje ir antroje darbo dalyje buvo analizuojami mokestinių ginčų procesą reglamentuojantys Lietuvos Respublikos teisės aktai, Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo suformuota teismų praktika bei Lietuvos ir užsienio autorių moksliniai straipsniai. Taip pat buvo apibrėžtos pagrindinės sąvokos, apibūdinčios pagrindinių ikiteisminių institucijų nagrinėjančių mokestinių ginčų stadijas. Norint palyginti atitinkamas stadijas, remiantis antrame darbo skyriuje išvardintomis ginčo nagrinėjimo stadijomis koncentruojamasi į centrinio mokesčių administratoriaus funkcijų ir Mokestinių ginčų komisijos veiklos bei su ja susijusių elementų lyginimą. Ikiteisminėse institucijose mokestinių ginčų nagrinėjimas iš esmės vyksta remiantis analogiškais principais ir taisyklėmis. Visų pirma yra paduodamas mokesčių mokėtojo skundas; priėmus skundą, jis yra nagrinėjamas; galiausiai ikiteisminė institucija pateikia išvadą, kuri visais atvejais gali būti skundžiama teismui. Taigi, norint išskirti tam tikrus palyginimo kriterijus, pirmiausia buvo žvelgiama į skirtumus bei panašumus. Šiuos aspektus lemia ikiteisminio proceso stadijose dalyvaujantys proceso dalyviai, keliami reikalavimai įrodymų pateikimui. Toliau yra lyginamas institucinis santykis. Darbo pabaigoje, analizuojant ikiteisminių institucijų išnagrinėtų bylų statistiką, minėtos stadijos yra lyginamos epirinio metodo pagalba.

#### **3.2 Instituciniai konfliktai ikiteisminėse mokestinio ginčo stadijose**

Prieš išskiriant mokestinį ginčą nagrinėjančių ikiteisminių institucijų didesnio masto panašumus ir skirtumus, privalu akcentuoti momentą, kuomet ginčas yra nagrinėjamas centriniame mokesčių administraciniame departamente. Šiuo atveju ginčas vyksta tarp dviejų tos pačios institucijos – mokesčių administratoriaus (Valtybinės mokesčių inspekcijos) padalinių: teritorinio ir centrinio mokesčių administratorių. „Nes skundo padavimo faktas tiesiogiai reiškia mokesčių mokėtojo nepasitenkinimą mokestinio tikrinimo rezultatu – administratoriaus darbu“ (Egidija Smalakienė, 2002, p. 99). Tai reiškia, kad konfliktas kyla institucijos viduje. Mokesčių mokėtojas yra nepatenkintas priimtu teritorinio mokesčių administratoriaus sprendimu dėl tam tikro papildomo mokesčio priskaičiavimo. Tačiau tuo atveju, kuomet mokestinis ginčas yra nagrinėjamas Mokestinių ginčų komisijoje – institucinio konflikto nėra. Komisija yra nepriklausomas organas ir atskirų padalinių neturi,

todėl, sprendžiant mokesčinį ginčą Komisijoje, kilęs ginčas yra sprendžiamas dėl centrinio mokesčių administratoriaus priimto sprendimo. Todėl šiuo atveju ginčo šalys yra centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija.

### **3.3 Ikiteisminio proceso procedūrinis privalomumas**

Kaip antrąjį skirtumą tarp mokesčinį ginčą nagrinėjančių ikiteisminių institucijų galima išskirti – procedūrinį privalomumą. Šis skirtumas pasižymi iškilus interesų konfliktui tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, kuomet skundo pateikimas centriniam mokesčių administratoriui ir skundo nagrinėjimas joje – privaloma procedūra mokesčių mokėtojui, siekiančiam ginti savo interesus. Skirtingai nuo skundo nagrinėjimo Mokestinių ginčų komisijoje – tai yra antroji galimybė mokesčių mokėtojui apginti savo interesą nešališkoje institucijoje prieš kreipiantis į teismą. Ši antroji galimybė, žvelgiant iš subjektinės teisės gynimo procedūros perspektyvos – nėra privaloma. Mokesčių mokėtojas gavęs netinkamą centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą turi galimybę tiesiai kreiptis į teismą, praleidžiant kreipimąsi į Mokestinių ginčų komisiją. Neprivalomas kreipimasis su skundu į Mokestinių ginčų komisiją yra vienas esminių ikiteisminių institucijų skirtumų nagrinėjant mokesčinį ginčą.

### **3.4. Mokestinio ginčo proceso šalys ir dalyviai ikiteisminėse institucijose**

Šiame poskyryje detaliau lyginami mokestinio ginčo ikiteisminių stadijų dalyviai. Kaip jau buvo paminėta anksčiau, mokesstinis ginčas gali kilti tarp piliečių, piliečių grupių iš vienos pusės ir valstybinio valdymo institucijų iš kitos. „Mokestinių ginčų procese, kaip sudėtinėje mokesstinės politikos dalyje, dalyvauja gana daug tiek fizinių, tiek juridinių asmenų. Tai valstybinio valdymo institucijos, teismai ir mokesčių mokėtojai“ (Egidija Smalakienė., 2002, t. 24(16); 99-104p.). Mokestinių ginčų proceso dalyviais galima vadinti asmenis, dalyvaujančius tiriant ir nagrinėjant mokestinių ginčų bylas ar ginančius savo mokesčines teises ir teisėtus interesus, kurių apimtis leidžia daryti įtaką procesui bei jo rezultatams, ir suinteresuotus bylos baigtimi. Minimas paaiškinimas tai tarsi teorinis mokesčinio ginčo proceso dalyvių bendrinis apibūdinimas.

Vienas iš mokestinio ginčo dalyvių yra atstovas. „Atstovo dalyvavimas mokestinių ginčų procese yra aptartas tik Mokestinių ginčų komisijoje, nors realiai jis mokestinių ginčų procese dalyvauja ir ankstesnėse stadijose, tačiau Mokesčių administravimo įstatymas to nereglamentuoja“ (Egidija Smalakienė, 2002, p. 99). Tarp atstovaujamojo asmens ir atstovo susiklosto visišku pasitikėjimu grindžiami santykiai. Iš to seka atstovo pareiga elgtis tiksliai pagal atstovaujamojo duotus nurodymus. Atstovas negali peržengti įgaliojime nustatytų ribų ir turi stengtis kuo efektyviau ginti savo atstovaujamojo asmens interesus. Atstovas veikia ne savo vardu. Jis veikia atstovaujamojo vardu ir interesais, todėl, dėl atstovo vykdomos veiklos atsirandančios teisės ir pareigos, priklauso ne pačiam atstovui, o ginamam mokesčių mokėtojui.

Taip pat mokestinio ginčo procese kaip dalyvis gali būti ekspertas, nors pagal MAĮ nuostatas specialisto ar eksperto dalyvavimas ikiteisminiame mokestinių ginčų procese nėra numatytas. Šio įstatymo 33 straipsnis mokesčio administratoriui esant būtinybei suteikia teisę pareikalauti iš kitų kompetentingų institucijų: atlikti kontrolinius matavimus; kompiuterinių programų bei jų duomenų patikrinimus; materialinių vertybių inventorizaciją ir kitus faktinius patikrinimus. Centrinio mokesčio administratorius, atsižvelgdamas į šių institucijų specialistų išvadas, priima atitinkamą sprendimą. Tačiau neretai ekspertams pritrūkus specialių žinių, didžioji dalis nenustatytų pažeidimų išlieka hipotezėmis po atliktų tyrimų įvertinimo mokestinių ginčų komisijoje ar teismuose.

Darbe minėtų autorių nuomone, eksperto ir specialisto vaidmuo įgyvendinant teisingumo principus tampa vis svarbesnis. Nagrinėjant mokestinius ginčus ir norint įvertinti tam tikrus faktus, aplinkybes, procesus ar reiškinius, atsakyti į įvairius klausimus, vis dažniau reikia naudotis specialias žinias turinčių asmenų pagalba. Mokslo ir technikos raida teikia naujų, plačių ekspertinių galimybių, kuriomis mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos galėtų pasinaudoti pasitelkusios ekspertus ir specialistus. Pripažįstant mokestinių ginčų procesą teisiniu reiškiniu, lygiaverčiu kitiems teisės šakų procesams ir vadovaujantis proceso dalyvių apibūdinimu tiek specialistą, tiek ekspertą reikėtų įtraukti į mokestinių ginčų procesą kaip visateisius dalyvius ir išsamiai reglamentuoti jų teisinį statusą, teises ir pareigas. Kai kurie teisininkai mano, kad mokesčio administratoriaus pareigūnai yra specialistai, turintys pakankamai mokestinių – finansinių žinių, todėl mokestinių ginčų procese juos galima būtų laikyti specialisto statusą turinčiais proceso dalyviais. Tačiau, pasitelkus mokesčio administratoriaus pareigūnus kaip specialistus, būtų pažeistas nešališkumo principas teikiant specialistų išvadas mokestinių ginčų procese.

Teisė kreiptis į institucijas, galinčias suteikti specialiųjų žinių ar atlikti atitinkamus veiksmus, yra suteikiama visoms proceso šalims: mokesčių administratoriui ir kitai ikiteismine tvarka mokestinius ginčus nagrinėjančiai institucijai – mokestinių ginčų komisijai bei mokesčio mokėtojui.

Mokestinių ginčų komisijos veiklos aprašyme yra nurodyta, kad „komisija, vykdydama savo funkcijas, turi teisę pasitelkti ekspertus ir kitus specialistus, turinčius atitinkamą pasirengimą ir galinčius pateikti išvadas ginčijamu klausimu“. Remiantis mokestinių ginčų komisijos nuostatais, žemiau aptartiami keli pavyzdžiai, kurie gali įrodyti specialisto/eksperto svarbą nagrinėjant mokestinius ginčus (Mokestinių ginčų komisijos prie LR Vyriausybės nuostatai. Žin., 2004, nr. 136-4946).

Vienas iš dažniausiai specialisto išvados reikalaujantis įrodymas – žmogaus rašysena. Atlikus rašysenos ekspertizę, galima nustatyti konkretų tekstą rašiusį asmenį. Rašysenos ekspertizė yra procesas, kuriuo siekiama nustatyti tam tikros kalbos rašybos, gramatikos ir sintaksės klaidas tam tikrame dokumente ar tekste. Ši ekspertizė dažniausiai atliekama siekiant užtikrinti, kad dokumentas atitiktų tam tikrus kalbos normas, reikalavimus arba standartus. Taip pat ekspertizė gali patikrinti parašus ar skaitmenis, tekstą rašiusio asmens lytį, amžių, sąmoningai pakeistos rašysenos faktą, parašo atlikimo pamėgdžiojant tikrąjį parašą faktą, rankraščio parašymo sąlygas bei rašiusiojo psichologinę ir fiziologinę būklę. Kiekvieną rašysenos ekspertizę, tyrimą atlieka du rašysenos teismo ekspertai, todėl ekspertizių užsakovai dar labiau gali pasitikėti ekspertų pateiktomis išvadomis, nes metodo akreditacija ir dviejų ekspertų dalyvavimas tyrime klaidų tikimybę sumažina iki minimumo.

Rašysenos ekspertizė gali apimti veiklas kaip:

- 1) Tikrinama dokumento gramatika ir rašyba, siekiant nustatyti, ar tekste yra klaidų;
- 2) Tikrinama dokumento sintaksė ir stilistika, siekiant nustatyti, ar tekste yra nesklandumų ar neaiškumų;
- 3) Tikrinama, ar dokumento kalba yra tinkama auditorijai, kuria ji skiriama, ir ar jame naudojama terminologija yra tiksli ir suprantama;
- 4) Vertinama dokumento struktūra, kad jis būtų lengvai suprantamas ir naudojamas;
- 5) Tikrinama, ar dokumentas atitinka tam tikrus reikalavimus, standartus arba specifikacijas.

Rašysenos ekspertizė yra svarbi bet kokio tipo dokumentui, nes tinkama kalba ir gramatika yra būtinos tam, kad tekstas būtų suprantamas ir tikslus. Tai gali padėti užtikrinti, kad dokumentas būtų lengvai skaitomas ir naudojamas, ir kad jame būtų pateikta teisinga ir tiksli informacija.

Kaip antrą pavyzdį galima pateikti techninę dokumentų ekspertizę. Techninė dokumentų ekspertizė yra procesas, kurio metu specialistai vertina ir analizuoja tam tikrą techninę dokumentaciją, siekdami užtikrinti, kad ji atitiktų tam tikrus reikalavimus arba standartus. Ši ekspertizė gali būti atliekama skirtingose srityse, tokiose kaip inžinerija, statyba, informacinių technologijų ir kt. Techninė ekspertizė tiria materialų (techninį) dokumento klastojimą tais atvejais, kai yra padaromas visiškai netikras dokumentas. Taip pat, kai į tikrą originalų dokumentą vietoje teisingų duomenų yra įrašomi neteisingi, netikri duomenys, keičiami dokumentų rekvizitai, atskiri jų fragmentai, išskutami, išėsdinami ar kitokiu būdu ištaisomi vertybiniai popieriai, blankai, antspaudai, dokumentai.

Techninė dokumentų ekspertizė dažniausiai apima tokias veiklas kaip:

- 1) Analizuojant dokumentus siekiama nustatyti, ar jie atitinka tam tikrus reikalavimus - standartus arba specifikacijas;
- 2) Tikrinama dokumentų struktūra ir aiškumas, kad jie būtų lengvai suprantami ir naudojami;
- 3) Vertinama dokumentų kokybė ir patikimumas, kad būtų užtikrintas jų tinkamas naudojimas;
- 4) Tikrinama, ar dokumentuose pateikti duomenys yra tikslūs ir patikimi;
- 5) Siekiama nustatyti galimas klaidas, trūkumus arba netinkamumus, kad būtų galima juos ištaisyti arba pakeisti.

Techninė dokumentų ekspertizė yra svarbi bet kuriame techniniame projektų etape, kad būtų užtikrinta tinkama dokumentų kokybė ir patikimumas. Tai gali padėti užtikrinti, kad projektas būtų sėkmingas ir atitiktų klientų ir rinkos poreikius bei reikalavimus.

Verta paminėti ir ekonominę ekspertizę. Ekonominė ekspertizė yra procesas, kurio metu ekonomikos ir finansų specialistai analizuoja ir vertina tam tikrus ekonominius aspektus, siekdami nustatyti jų būklę, perspektyvas arba galimas problemas. Ši ekspertizė gali būti atliekama skirtingose srityse, tokiose kaip verslo, finansų, mokesčių ir kt. Kaip jau buvo paminėta, ekonominė ekspertizė yra kelių rūšių. Iš jų dažniausios – buhalterinės ir finansų kredito. Dažniausiai yra atliekamos kompleksinės ekonominės ekspertizės. Šių

ekspertizių pagalba galima nustatyti valstybinių, akcinių ir individualių įmonių įmokų į biudžetą apskaičiavimo pagrįstumą, įmonių turto pirkimo – pardavimo operacijų vykdymą ir dėl to padarytos turtinės žalos dydį. Taip pat ekonominė ekspertizė labai plačiai apima ir privatizuojamo turto dydžio apskaičiavimo pagrįstumo patikrinimą; sutartinių įsipareigojimų dėl materialinių vertybių tiekimo ir realizavimo įvykdymo pagrįstumą bei atsiskaitymų pagal sutartis pagrįstumą; banko kreditų ir paskolų suteikimo bei grąžinimo operacijas ir dėl to padarytos turtinės žalos dydį; įmonių, įstaigų ir organizacijų bankinių operacijų ir atsiskaitymo įvykdymo pagrįstumą; mūsto mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo pagrįstumą.

Ekonominė ekspertizė gali apimti tokias veiklas kaip:

- 1) Tikrinama finansinė būklė ir vertinama ekonominė situacija, kad būtų galima nustatyti perspektyvas ir galimas problemas;
- 2) Analizuojama verslo strategija ir veiklos planai, kad būtų galima nustatyti jų tinkamumą ir tvarumą;
- 3) Vertinama finansų valdymo sistema, siekiant nustatyti veiklos efektyvumą ir efektyvius resursų panaudojimo būdus;
- 4) Tikrinamas mokesčių teisėtumas ir teisingumas, siekiant išvengti galimų teisinių problemų;
- 5) Tikrinamas finansinių ataskaitų tikslumas ir patikimumas, siekiant užtikrinti, kad verslo veikla būtų tinkamai dokumentuota ir teisėta.

Ekonominė ekspertizė yra svarbi bet kokios organizacijos veiklai, nes ji gali padėti užtikrinti teisingą ir efektyvų finansų valdymą, sumažinti riziką ir užtikrinti ilgalaikę sėkmę. Tai gali padėti organizacijai geriau suprasti savo verslo procesus ir išteklius, ir padėti priimti geriausius sprendimus ateityje.

Mokestinių ginčų procesas, kaip sudėtinis mokesčių politikos dalis, kuriame dalyvauja ganėtinai platus fizinių ir juridinių asmenų ratas: valstybinio valdymo institucijos, teismai, advokatai, liudytojai, kredito įstaigos ir mokesčių mokėtojai - fiziniai ir organizacijų juridiniai asmenys. Mokestinių ginčų procesą galima skirti į dvi dalis: pirma – ikiteisminį procesą, kuomet mokestinis ginčas prasideda vietos mokesčių administratoriaus lygyje ir jį nagrinėja centrinis mokesčių administratorius, o vėliau Mokestinių ginčų komisija; antra – teisminį procesą, kuomet mokestinis ginčas nagrinėjimas apygardos teisme, o vėliau galimas nagrinėti administraciniame teisme. Ikiteisminė mokestinių ginčų bylų nagrinėjimo stadija vyksta palyginti panašiai kaip ir

administracinėje teisenoje. Tai reiškia, kad šalių santykiai reguliuojami viešosios teisės normomis, kurias nustato viešosios valdžios organizacija. Normomis reguliuoja atskirų asmenų santykius su valstybe bei kurios reguliuojamiems santykiams būdinga valdžia ir pavaldumas. Dėl tos priežasties, kad darbo tema tiesiogiai liečia tik ikiteismines mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijas, nenaginėsime teismo proceso. Matome, kad mokestinių ginčų dalyvių dalyvavimo sąlygos išlieka tokios pat abejose stadijose.

„Mokestinių ginčų proceso dalyviai nuo kitų asmenų skiriasi tam tikrais požymiais, būdingais tik šiame procese dalyvaujantiems asmenims, todėl reikėtų nustatyti ir išskirti požymius, kurie leistų mokestinių ginčų proceso dalyvius atiboti nuo kitų mokestinių-teisinių santykių dalyvių“ (Egidija Smalakienė, 2002, p. 101).

Žvelgiant į mokestinius ginčus per materialiąją prizmę, išryškėja dar vienas požymis – „būtinasis valstybinio valdymo institucijos atsakingo pareigūno dalyvavimas mokestiniame ginče“ (Egidija Smalakienė, 2002, p. 101). Mokestinių ginčų proceso dalyviai yra mokesčių teisės subjektai, turintys vienas kito atžvilgiu įstatymo ginamas teises ir pareigas.

Jau prasidėjus teismo procesui, yra galimybė įsitraukti į mokestinio ginčo procesą ir kitiems asmenims. Tai asmenys – ne ginčo šalys, o kiti procese dalyvaujantys asmenys. Šie asmenys taip pat turi tam tikrą suinteresuotumą bylos baigtimi priklausomai nuo to, kiek procesas palies jų teises ir teisėtus interesus, o galbūt net ir nustatys pareigų. Dėl šios priežasties galima išskirti dar vieną mokestinių ginčo proceso dalyvių požymį. Tai - tiesioginį ar netiesioginį suinteresuotumą, mokestinio ginčo bylos baigtimi.

Visi asmenys, dalyvaudami mokestinių ginčų procese, įgyja tam tikrų teisių, nustatytų įstatymo reglamentavimu, kurios leidžia vienaip ar kitaip daryti įtaką proceso eigai. Nuo įgytų teisių apimtys ir šių teisių realizavimo, priklauso mokestinio ginčo proceso rezultatas. Kaip pavyzdį būtų galima paminėti procese dalyvaujančių asmenų teisę pasitelkti ekspertą ar specialistą. Ši privilegija pasitelkti ekspertą arba specialistą nėra privaloma. Ji gali būti rekomenduojama. Todėl asmenys gali pasinaudoti šia teise arba nepasinaudoti, o mokestinio ginčo proceso rezultatas priklausys nuo to, kokią išvadą pateiks arba nepateiks specialistas ar ekspertas. Taigi, trečiasis mokestinių ginčų proceso dalyvių požymis yra tas, kad „dalyviams įstatymas suteikia atitinkamas teises, kurių apimtys ir pobūdis leidžia aktyviai dalyvauti mokestinių ginčų procese ir įtakoti šio proceso rezultatus“ (Egidija Smalakienė, 2002, p.102).

Mokestinių ginčų bylos procese dalyvaujančius asmenis galima jungti į vieną mokestinių ginčų proceso dalyvio sąvoką dėl aukščiau aptartų bendrų požymių:

- 1) dalyvaudami tiriant ir nagrinėjant mokestinių ginčų bylas, šie asmenys gina savo teises ir teisėtus interesus, o gynėjas ir atstovas - atitinkamai atstovaujamojo ar ginamojo;
- 2) visi šie asmenys daugiau ar mažiau yra suinteresuoti bylos baigtimi;
- 3) jiems suteikta teisių, kurių apimtis ir pobūdis leidžia aktyviai dalyvauti mokestinių ginčų procese ir daryti įtaką šiam procesui bei jo rezultatams.

Mokestinio ginčo šalys abiejose stadijose turi tik joms būdingų bruožų, kurių pagalba proceso šalis galima atriboti nuo kitų dalyvaujančių byloje asmenų. Šalys proceso metu realizuoja dispozityvumo principą. Tai reiškia, kad mokestinio ginčo procesas pradamas šalių iniciatyva, jų iniciatyva procesas gali būti ir baigiamas. Į instituciją, ikiteismine tvarka nagrinėjančią mokestinį ginčą, gali kreiptis suinteresuotas mokesčių mokėtojas, kurio teisės ar interesai yra pažeisti. Tokiu atveju reikalavimo teisė priklauso mokesčių mokėtojui. Taip pat ginčo šalys turi tik joms būdingas pagrindines ir papildomas procesines teises ir pareigas, kurias nustato įstatymas. Kaip pavyzdinį atvejį galima pateikti skundo pareiškėjo teisę atsisakyti skundo. Šia teise mokesčių mokėtojas gali naudotis, kai skundą paduoda teismui, nes Mokesčių administravimo įstatymas skundo atšaukimo įstatymas nustato, kad mokesčių mokėtojas turi pats įrodyti savo teisumą mokestinių ginčų procese. Pasak autorių, esminis šalių bruožas yra tas, kad šalis egzistuoja dar iki proceso pradžios.

### **3.5. Mokestinio ginčo ikiteisminių stadijų dalyvių subjektinių teisių palyginimas**

Pagal mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijas yra skirstomos mokestiniame ginče dalyvaujančių šalių subjektinės teisės ir pareigos. Atskirose ginčo stadijose dalyvauja skirtingas subjektų ratas: vieni asmenys dalyvauja nuo pat mokestinio ginčo atsiradimo momento iki pat jo pasibaigimo, o kiti gali sudalyvauti tik vienoje ar keliose proceso stadijose. „Dalyvaudamas atskirose mokestinio ginčo stadijose, subjektas įgyja arba praranda tam tikras teises ir pareigas, bendrosiomis teisėmis ir pareigomis naudojasi viso mokestinių ginčų proceso metu“ (Egidija Smalakienė., 2002, p 103). Pateikus skundą centriniam mokesčių administratoriui per vietos mokesčių administratorių, atsiranda pirmoji mokesčių mokėtojo teisė mokestinių ginčų procese. Ši mokesčių mokėtojo teisė yra



reglamentuojama analogiškai tiek paduodant skundą mokesčių administratoriui, tiek ir kreipiantis į komisiją. Šios teisės mokesčių mokėtojas nepraranda net ir besikeičiant ikiteisminėms ginčo nagrinėjimo stadijoms. Analogiškai atsiranda teisė ir dėl skundo atšaukimo privilegijos.

Vėlesnėje eigoje pats skundo padavimo faktas įpareigoja mokesčių mokėtoją skundą pasirašyti. Kai skundo pateikimo metu dalyvauja kartu atstovai, advokatai ar vertėjai, teikiamą skundą privalo pasirašyti ir jie. Pateiktas skundas be šalių parašų neturi juridinės galios ir nėra nagrinėjamas. VMI priimami prašymai informacijai gauti tiek raštu, įskaitant ir elektroniniu paštu, tiek žodžiu. Žodiniai prašymai priimami tik tuo atveju, kai galima prašymus išnagrinėti tuoj pat, nepažeidžiant mokesčių mokėtojo ir inspekcijos interesų. Priešingu atveju, sudaromos sąlygos žodinį prašymą įforminti raštu. Mokesčių mokėtojas turi teisę gauti privačią informaciją apie save, išskyrus Lietuvos Respublikos įstatymų nustatytus atvejus, kai informacija negali būti pateikiama. Prašymas būtent tokiai informacijai gauti būtinai turi būti pateikiamas raštu. Mokesčių mokėtojas taip pat turi teisę prašyti, kad būtų pateiktas jį dominantis oficialus dokumentas. Tokiu atveju turi būti sudaroma galimybė susipažinti su to dokumento originalu. Jeigu tokios galimybės nėra, parengiama dokumento kopija arba išrašas. Norint gauti oficialų dokumentą, visais atvejais turi būti pateikiamas rašytinis prašymas. Tačiau jeigu reikalaujamos informacijos ar oficialaus dokumento pateikimas pažeistų kitų asmenų teises ir teisėtus interesus arba toks informacijos teikimas yra ribojamas Lietuvos respublikos įstatymų nustatyta tvarka, bus pateikta tik ta dokumentų dalis, kuri nepažeidžia kitų asmenų teisių ir įstatymų nustatyta tvarka nėra ribojama. Iš to galima daryti išvadą, kad teisė gauti informaciją išlieka nepakitusi abiejose proceso nagrinėjimo stadijose.

MAĮ nurodo, kad kiekviename mokestinio ginčo nagrinėjimo etape mokesčių mokėtojas turi teisę būti išklaustytas. Nuo pat mokestinio ginčo atsiradimo momento mokesčių mokėtojas turi teisę teikti žodinius ir rašytinius paaiškinimus, reikšti prašymus, pateikti savo argumentus ar prieštarauti kitų proceso dalyvių prašymams. Taip pat mokesčių mokėtojas turi teisę teikti dokumentus, patvirtinančius tam tikrų faktų buvimą; susipažinti su patikrinimo aktu; teikti paaiškinimus dėl mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo, dėl atskirų patikrinimo aktų, apskųsti mokesčio administratoriaus sprendimus ar atskirų pareigūnų veiksmus. Visus šiuos mokesčių mokėtojo argumentus mokesčių administratorius privalo priimti.

Kita svarbi teisė, kuri įgyjama nagrinėjant skundą tik centriniame mokesčių administratoriuje – įrodymų pateikimas. Įrodymai mokestinio ginčo procese apima mokesčių deklaracijas, sąskaitas – faktūras, sutartis, kiti organizacijų dokumentus. Taip pat įrodymais laikomi ūkinių operacijų registrai, prekių gabenimo važtaraščiai, sąskaitos ir bet kurie kiti dokumentai, kuriuose aprašytos arba patvirtintos svarbios mokestinio ginčo aplinkybės.

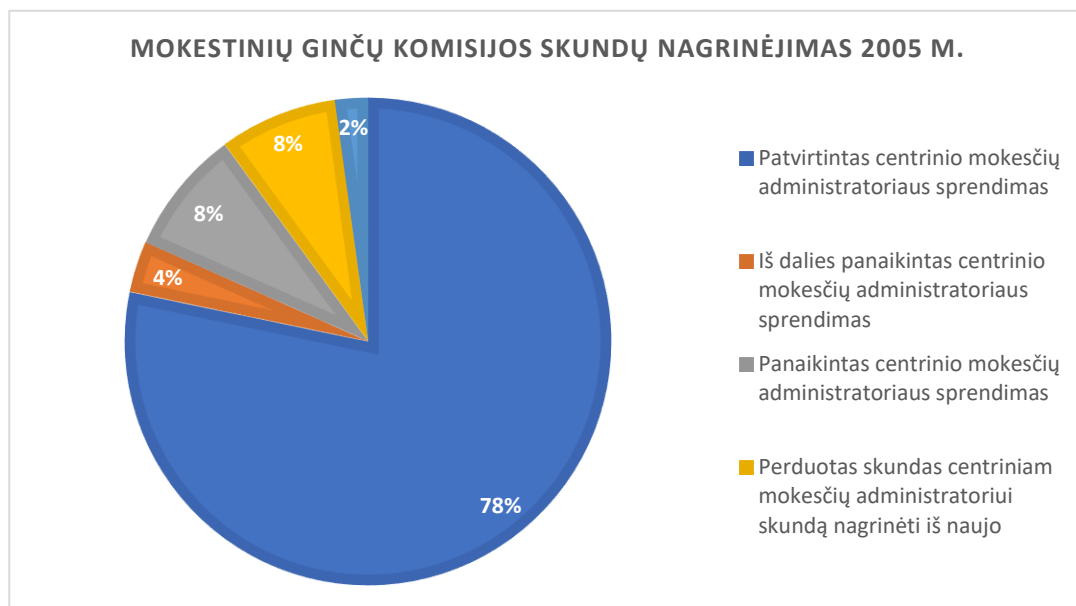
Iki MAĮ pakeitimo ir priimto įstatymo papildymo, mokestinį ginčą nagrinėjant teisme, dažnai būdavo pateikiami nauji įrodymai, kurie ikiteisminėse ginčo nagrinėjimo stadijose pateikti nebuvo. Tokiu būdu siekiama išvengti mokestinių sankcijų taikymo. Teisminėje skundo nagrinėjimo stadijoje buvo dažnai keičiamas ir skundo pagrindas, keliami nauji reikalavimai, kurie nebuvo keliami procese anksčiau. Nepaisant to, naujai keliami reikalavimai dažnai buvo teikiami pažeidžiant numatytą 20 dienų terminą. „Tokiose situacijose centrinis mokesčių administratorius ar Komisija atsidurdavo aklavietėje, nes ikiteisminė tvarka ginčą išnagrinėjusios institucijos priėmė sprendimą tokių įrodymų nemačiusios, o teismas tokius įrodymus priima ir priimdamas sprendimą į juos atsižvelgia“ (Egidija Smalakienė, 2002, p 104). Nagrinėjant įrodymus, matomas esminis skirtumas – nauji įrodymai mokestiniame ginče gali būti pateikiami tik mokesčių administratoriui, bet ne mokestinių ginčų komisijai. Komisija ir centrinis mokesčių administratorius turi turėti tą pačią medžiagą mokestiniam ginčui nagrinėti.

Tarp teisių, kurios atsiranda mokestinio ginčo dalyviams tik mokestinio ginčo metu – atleidimas nuo delspinigių. Centrinis mokesčių administratorius šią teisę išlaiko visada, o Komisija, tik pradedusi darbą su konkrečiu ginču. „Pagal mokesčių administravimo įstatymą, nuo delspinigių mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokestinio ginčo metu – ir mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija“ (Egidija Smalakienė., 2002, p.104). Kai atitinkamo sprendimo priėmimas priklauso mokesčių administratoriaus kompetencijai, atleidimo nuo delspinigių tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius.

### 3.6. Efektyvumo kriterijus mokestinio ginčo ikiteisminėse stadijose

Turėdami Mokestinių ginčų komisijoje nagrinėtų ginčų statistiką ir darant analitinės išvadas įvertinama ir palyginama minėtų stadijų institucijų darbo efektyvumas. Efektyvumas – nėra teisinis kriterijus, tačiau pagal prasmę įeina į stadijų palyginimo loginę visumą. Šiame darbe efektyvumo kriterijus suprantamas ne produktyvumo prasme, o institucijų kokybės interpretuojant teisinius aktus prasme. Darytina prielaida, jei abi institucijos priima tą patį sprendimą, teisės aktai abiejų ikiteisminių institucijų yra interpretuojami teisingai, nes interpretacijos procesas nešališkas.

Mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso efektyvumui įvertinti galima palyginti dviejų skirtingų laikotarpių skundų nagrinėjimo rezultatus. Nors efektyvumo kriterijus nėra numatytas kaip teisinis kriterijus, tačiau jis svarbus stadijų loginei visumai palyginti. Kaip pirmą mokestinį laikotarpį galima paimti 2005 metus, kai mokestinio ginčo sprendimas mokestinių ginčų komisijoje buvo ypač dažnas. Mokestinių ginčų komisija 2005 metais išnagrino 469 mokestinius ginčus. Mokestinių ginčų komisija 2005 metų laikotarpiu priėmė tokius sprendimus:



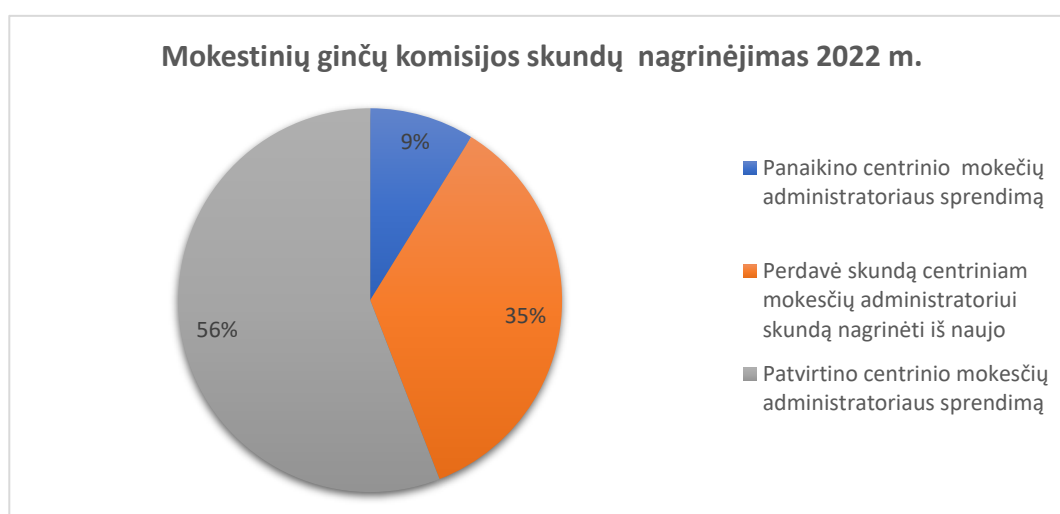
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis MGK pateiktais duomenimis.

**1 pav. Išnagrinęjus mokestinius ginčus 2005 m. Mokestinių ginčų komisijos priimti sprendimai dėl mokesčių mokėtojų pateiktų skundų.**

Remiantis pateikta diagrama, matoma, kad mokestinių ginčų komisija patvirtino net 78% visų nagrinėtų bylų centrinio mokesčio administratoriaus naudai. Tik 8% nagrinėtų bylų mokestinių ginčų komisijos ir centrinio mokesčio administratoriaus nuomonės išsiskyrė. Komisija nagrinėdama mokestinius ginčus, nesiremia centrinio mokesčio administratoriaus pateikta išvada. Spręsdama ginčą, Komisija vadovaujasi remdamasi Lietuvos Respublikoje priimtais teisės aktais. Pagal priimtų skundų baigtinumą galima daryti išvadą, kad tiek centrinis mokesčių administratorius, tiek komisija mokesčių įstatymus interpretuoja panašiai. Akivaizdu, kad komisija būdama kaip antroji mokestinio ginčo ikiteismine instancija daugumoje atvejų patvirtina centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą.

Iš pateiktų statistikos duomenų matyti, kad mokestinių ginčų nagrinėjimas mokestinių ginčų komisijoje nebuvo praleidžiamas beveik kiekvienu atveju. Ginčų nagrinėjimas komisijoje yra svarbi proceso stadija. Kaip yra žinoma, Lietuvoje mokestinius ginčus nagrinėja administraciniai teismai – nėra įkurtas atskiras mokestinių ginčų teismų institutas. Todėl mokestinių ginčų komisijoje galima gauti geriausiai mokestinius ginčus išmanačių specialistų sprendimus. Nepaisant mokestinių ginčų kompetencijos, kreipimasis su skundu į Komisiją procentaliai žymiai sumažėjo.

Antram mokestiniam laikotarpiui palyginti, galima peržiūrėti praėjusių metų išnagrinėtų mokestinių skundų skaičius. Mokestinių ginčų komisija 2022 metais išnagrinėjo tik 35 mokestinius ginčus. Mokestinių ginčų komisija per 2022 metus nagrinėdama skundus priėmė tokius sprendimus, matomus žemiau pateiktoje lentelėje:



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis MGK pateiktais duomenimis.

**2 pav. Išnagrinėjus mokestinius ginčus 2022 m. Mokestinių ginčų komisijos priimti sprendimai dėl mokesčių mokėtojų pateiktų skundų.**

Praėjusiais metais 44 procentai mokesčių mokėtojų skundų Mokestinių ginčų komisijoje buvo patenkinti pilna apimtimi arba dalinai, t.y. tokia dalis mokesčių administratorių sprendimų buvo panaikinta arba pakeista sumažinant apskaičiuotas sumas arba perduota nagrinėti iš naujo. Komisija patvirtino 56 procentus mokesčių administratorių sprendimų. Daugiau kaip pusę atvejų ginčo šalys (mokesčių mokėtojai arba mokesčių administratoriai) neginčijo sprendimų, vadinasi, Komisijos sprendimai tapo vykdytinais.

„Šie duomenys atskleidžia, jog mokesčių mokėtojams vertėjo ginti savo teises ir pasinaudoti galimybe gauti greitą ir paprastą teisinę situacijos įvertinimą Komisijoje. Jei palygintume rezultatus su panašia ikiteismine mokestinių ginčų institucija, veikiančia Danijoje – Nacionaliniu mokesčių tribunolu (*Landsskatteretten*), pastebėtume, kad mokestinių ginčų skaičiai yra panašūs. Ši ikiteisminė įstaiga pilnai ar dalinai patenkina apie 30 procentų mokesčių mokėtojų skundų“, – taip šiuos duomenis komentuoja Komisijos narė Vilma Vildžiūnaitė.

### **3.7 Mokestinio ginčo ikiteisminis procesas Danijos Karalystėje**

Kaip jau buvo minėta darbe, panaši ikiteisminė mokestinių ginčų institucija yra veikianti Danijoje. Kaip ir kitose šalyse, Danijoje mokesčių teisės aktai yra sudėtingi. Danijoje mokestinius ginčus paprastai nagrinėja Danijos mokesčių agentūra (*Skatteankestyrelsen* – toliau SKAT). Ši agentūra yra nepriklausoma vyriausybė agentūra, kuri priima nešališkus sprendimus dėl tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių kilusių ginčų.

Danijoje viešasis sektorius finansuojamas iš mokesčių ir rinkliavų, todėl mokesčių sistema ir jos administravimas atlieka labai svarbų vaidmenį. Nesuderinus tvirtų mokesčių taisyklių, pajamų surinkimo ir pastovaus jų srauto, neįmanoma gauti pajamų, kurios sudaro Danijos valstybės, regionų ir savivaldybių viešųjų paslaugų pagrindą. Taigi, mokesčių sistema ir jos administravimo būdas yra labai svarbus siekiant sėkmingai vykdyti visas kitas pagrindines viešojo sektoriaus užduotis. Kitaip tariant, Mokesčių ministerija padeda sukurti Danijos viešojo sektoriaus finansavimo pagrindą. Ją sudaro departamentas ir devynios specializuotos agentūros, kurių kiekviena yra atsakinga už savo pagrindines užduotis. Viena iš šių agentūrų yra Danijos mokesčių agentūra (*Skattestyrelsen*).

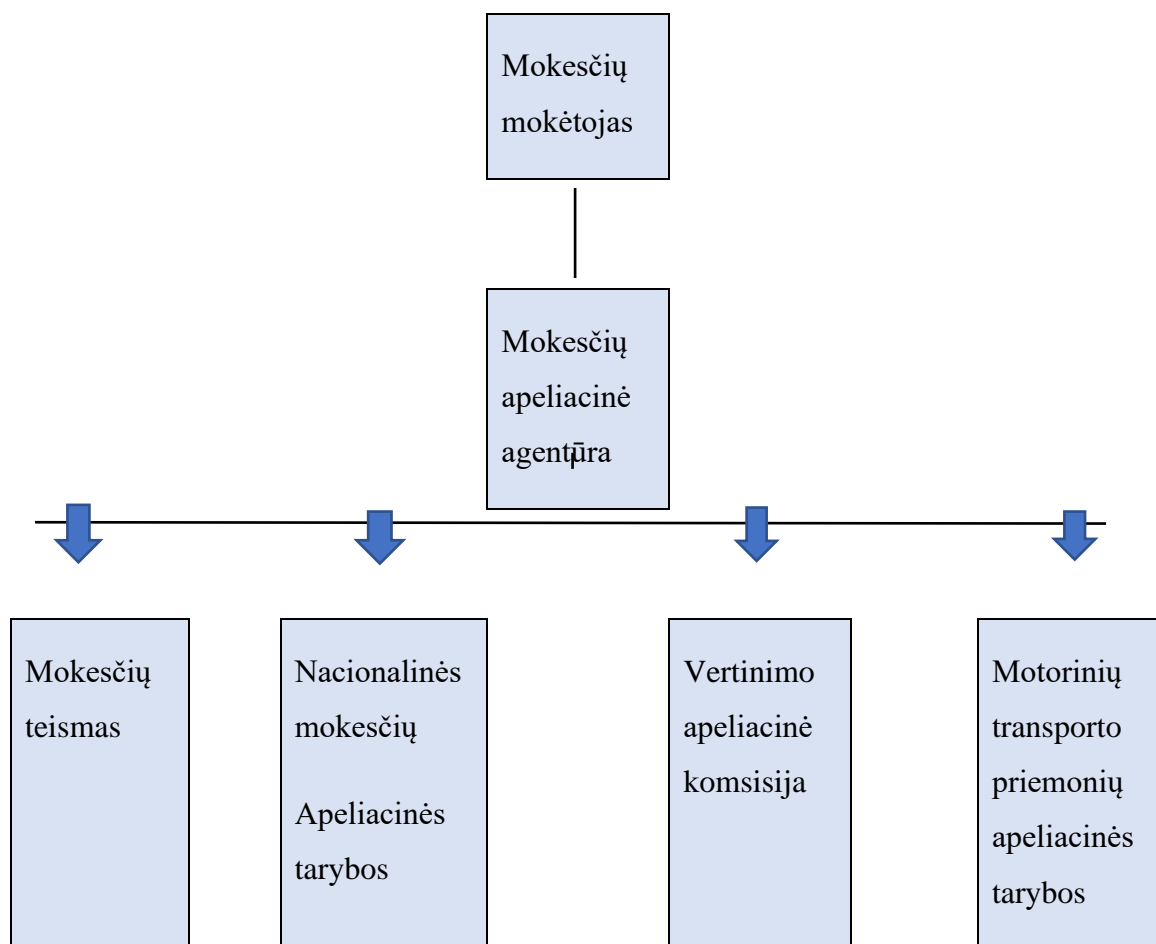
Danijos mokesčių agentūros užduotis užtikrinti, kad fiziniai ir juridiniai asmenys teisingai ir laiku mokėtų mokesčius ir rinkliavas. Kartu su kitomis Mokesčių ministerijai pavaldžiomis įstaigomis užtikrina sąžiningą ir veiksmingą viešojo sektoriaus finansavimą.

Jei mokesčių mokėtojas nesutinka su SKAT atliktu mokesčių apskaičiavimu ar priimtu sprendimu, jis gali apskųsti sprendimą Danijos mokesčių apeliacinei agentūrai per tris mėnesius nuo mokesčių apskaičiavimo gavimo dienos. Apskundimo procesas apima rašytinio skundo pateikimą agentūrai, kuriame išdėtomos skundo priežastys ir pateikiami visi patvirtinamieji dokumentai. Po skundo pateikimo Danijos mokesčių apeliacinė agentūra išnagrinės skundą ir visą susijusią informaciją bei gali paprašyti papildomos informacijos tiek iš mokesčių mokėtojo, tiek iš mokesčių administratoriaus. Agentūra priims sprendimą dėl apeliacijos, kuriuo gali sutikti su pirminiu vertinimu, iš dalies sutikti arba visiškai panaikinti priminį sprendimą.

Jei mokesčių mokėtojas vis dar nepatenkintas Danijos mokesčių apeliacinės agentūros sprendimu, jis toliau gali kreiptis į teismą. Byla bus nagrinėjama Mokesčių teisme (*Skatteforvaltningsretten*), jei ji susijusi su fizinių asmenų ar įmonių pajamų mokesčiu. O jei susijusi su kitų rūšių mokesčiais, pavyzdžiui, PVM ar muitais – bus nagrinėjama Aukščiausioje teisme (*Østre eller Vestre Landsret*).

Visumoje Danijos administracinių mokesčių apskundimo sistemą sudaro keturios atskiros apeliacinės komisijos:

- 1) Nacionalinis mokesčių teismas (*Landsskatteretten*);
- 2) Nacionalinės mokesčių apeliacinės tarybos;
- 3) Vertinimo apeliacinės komisijos;
- 4) Motorinių transporto priemonių apeliacinės tarybos.



Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Danijos mokesčių administratoriaus pateiktais duomenimis.

### 3 pav. Danijos administracinių mokesčių apskundimo sistema

Iš mokesčių apskundimo sistemos Danijoje svarbu plačiau pakomentuoti Nacionalinio mokesčių tribunolo statusą, kitaip dar vadinamą – Tarnautojų teismu. Tarnautojų teismas yra ne teismas, o administracinė apeliacinė tarnyba. Tarnautojų teismas organizaciniu požiūriu yra Mokesčių ministerijos dalis, tačiau mokesčių ministras negali nurodyti tribunolui priimti konkretų sprendimą. Tarnautojų teismą sudaro pagrindinis pirmininkaujantis teisėjas, keletas kitų teisėjų, 30 eilinių narių ir keturi nariai, turintys specialių žinių apie motorines transporto priemones. Pirmininkaujantis teisėjas turi turėti teisinį išsilavinimą.

Tarnautojų teismas sprendžia šių rūšių bylas:

- 1) Apskusti Danijos mokesčių agentūros priimtą sprendimą, jei dėl jo nesprenė nei viena iš kitų apeliacinių tarnybų;

- 2) Apeliacinis skundas dėl Nacionalinės mokesčių valdybos priimto sprendimo;
- 3) Mokesčių ministerijos Tarnautojų teismui pateikti skundai dėl sprendimų, kuriuose pateiktas ES teisės išaiškinimas, ir tam tikrų kitų bylų;
- 4) Pagal lygybės principą sprendimas turi būti objektyvus, nešališkas ir priimtas atsižvelgiant į panašius atvejus. Dėl lygiateisiškumo principo asmenys gali rentis vyraujančia administracine praktika.

Kalbant toliau apie apeliacijos pateikimo terminus, Danijoje bendrasis skundo dėl mokesčių ar PVM pateikimo (apskundimo) terminas yra trys mėnesiai nuo tos dienos, kai mokesčių mokėtojas ir (arba) PVM mokėtojas gavo atitinkamą Danijos mokesčių inspekcijos sprendimą dėl mokesčių ar PVM. Apeliacinį skundą galima pateikti pateikiant mokesstinį skundą arba skundą dėl PVM Danijos mokesčių apeliacinei agentūrai (*Skatteankestytelsen*). Skundas Danijos mokesčių apeliacinei agentūrai turi būti pateiktas per specialią internetinę apeliacijų teikimo paslaugą. E.apeliacinių skundų nagrinėjimo procedūra yra beveik tokia pati kaip ir įprastame Danijos teisme.

Danijoje griežto termino sprendimams priimti nėra numatyta. Žemiau lentelėje pateikta, kiek vidutiniškai laiko kiekviena institucija nagrinėja skundus:

Sprendimus priimančių institucijų vidutinė bylų nagrinėjimo trukmė mėnesiais 2017 – 2021 m.					
	2017	2018	2019	2020	2021
Motorinių transporto priemonių apeliacinės tarybos	16,0	21,1	13,9	13,9	8,9
Nacionalinės mokesčių apeliacinės tarybos	19,3	23,1	20,6	19,4	24,0



Vertinimo apeliacinės tarnybos	22,0	32,9	37,6	40,9	11,0
Nacionalinis mokesčių teismas	29,6	35,6	36,8	33,9	29,7
Danijos mokesčių agentūra	6,1	5,1	5,1	5,7	4,9
Skolų išieškojimo agentūra	0,4	1,0	0,5	0,7	0,8

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Danijos mokesčių administratoriaus pateiktais duomenis.

**4 pav. 2017 – 2021 m. Danijos mokesčių ginčų institucijų sprendimų priėmimo trukmė mėnesiais.**

Plačiau komentuojant pasirengimo procesą, svarbu paminėti, kad Tarnautojų teisme žodinis bylos nagrinėjimas nevyksta. Teismo posėdis rengiamas tik mokesčių mokėtojo prašymu. Bet kuriuo bylos rengimo metu, bet iki Tarnautojų teismo sprendimo priėmimo, mokesčių mokėtojas gali paprašyti, kad Tarnautojų teismas jį išklaustytų. Tarnautojų teismas gali atmesti prašymą surengti posėdį, jei mano, kad jis nereikalingas dėl to, kad klausimas jau yra išsamiai apibrėžtas. Bylose, kuriose vyksta posėdis, Tarnautojų teismas parengia sprendimo projektą, kuris pateikiamas SKAT pastaboms teikti. Tuomet Tarnautojų teismo rekomendacija ir SKAT pastabos pateikiamos mokesčių mokėtojui, kad šis pateiktų savo pastabas. Jei mokesčių mokėtojas palaiko prašymą dėl nagrinėjimo, paskiriamas posėdis. Liudytojai negali būti kviečiami į posėdį, nors tam tikrais atvejais įmonės arba trečiosios šalies atstovams gali būti leidžiama arba jų gali būti prašoma padaryti pareiškimus per posėdį. Po posėdžio Tarnautojų teismas gali priimti žodinį sprendimą, tačiau paprastai vėlesnį sprendimą siunčia raštu.

Kaip ir Lietuvoje, taip ir Danijoje yra skundo priėmimo nagrinėti proceso etapas. Nagrinėti bylą Tarnautojų teisme mokesčių mokėtojas gali paprašyti arba Tarnautojų teismas gali pasiūlyti, kad būtų gauta eksperto nuomonė. Eksperto nuomonė gali būti

susijusi tik su faktais, o ne su tam tikro klausimo teise (pvz., vertinimo klausimas). Miesto teismas paskiria ekspertą, o Tribunolo bylos nagrinėjimas sustabdomas, kol bus pateikta išvada. Kai ekspertizės procedūra baigiama, byla gražinama Tarnautojų teismui.

Tarnautojų teismas yra aukščiausioji administracinė apeliacinė institucija bylose, susijusiose su mokesčiais, PVM, kitais mokesčiais ir priima apeliacijas iš vietinių apeliacinių tarnybų (paprastų mokesčių bylų), regioninių mokesčių administratorių (su įmonėmis susijusios bylos ir išankstiniai sprendimai), Nacionalinės vertinimo tarnybos (sudėtingesnės bylos ir išplėstiniai sprendimai). Per metus Tribunolas išsprendžia maždaug 4500 bylų. Apie 250 bylų yra kasmet iš Tribunolo perduodama į teismą. Tarnautojų teismas 49,9 proc. paliko galioti SKAT sprendimus dėl pajamų mokesčio ir PVM bylų. Taip pat 31,6 proc. iš savo priimtų sprendimų Tribunolas sumažino apmokestinamąją vertę.

Byloms parengti dirba apie 9 skyrių skeretoriatas, kuriame dirba apie 60 jaunesniųjų arba vyresniųjų teisininkų. Tarnautojų teismas privalo tirti bylas savo iniciatyva, o šiuo darbu rūpinasi darbuotojai. Tai gali reikšti susitikimą su mokesčių mokėtoju ir jo atstovais, dokumentų, buhalterinių knygų ir sąskaitų tyrimą, teisinį tyrimą ir nuosprendžio projekto, dažnai turinčio 10 – 15 puslapių, bylos aprašymą, parengimą. Daugeliu atvejų mokesčių mokėtojas turi patarėją arba teisininką patarėją. Toliau bylos pateikiamos vienam iš pirmininkų ir keliems išoriniams nariams, kurie priima sprendimus remdamiesi rašytine medžiaga.

Kalbant apie mokesčių apeliacinę agentūrą (Skatteankestyrelsen), ji yra nepriklausoma institucija, kuri nagrinėja apeliacijas dėl sprendimų priimtų:

- *Skattestyrelsen* (Danijos mokesčių agentūra);
- *Motorstyrelsen* (Danijos motorinių transporto priemonių agentūra);
- *Geadsstyrelsen* (Danijos skolų išieškojimo agentūra);
- *Vurderingsstyrelsen* (Danijos turto vertinimo agentūra);
- *Skatteradet* (Nacionalinė mokesčių valdyba).

Agentūra teikia pagrindą sprendimams dėl apeliacinių skundų, susijusių su mokesčiais, PVM, muitais, muitais ir turto vertinimu, priimti. Agentūra priima sprendimus dėl apeliacinių skundų, susijusių su viešosiomis skolomis.

Visi apeliaciniai skundai turi būti pateikti Mokesčių apeliacinei agentūrai. Ši agentūra atlieka apeliacinių tarybų ir Nacionalinio mokesčių tribunolo sekretoriato funkcijas. Agentūroje dirba apie 400 teisinių bylų tvarkytojų ir studentų.

Už apeliacinio skundo pateikimą mokamas 1100 kronų mokestis. Nemokamai galima apskusti sprendimą dėl skolos išieškojimo arba sprendimą dėl galimybės susipažinti su atitinkamais dokumentais. Mokesčių apeliacinė agentūra bylas skirsto pagal kompetenciją. Gavusi skundą, Apeliacinė agentūra surenka visą susijusią informaciją ir, baigusi rengti bylą, perduoda ją atitinkamai apeliacinei komisijai. Mokesčių apeliacinė agentūra nagrinėja ir rengia sprendimų projektus apeliacinėse bylose, tačiau galutinį sprendimą byloje priima Nacionalinis mokesčių teismas arba apeliacinė tarnyba. Tačiau tam tikrais atvejais, agentūra pati gali priimti sprendimus. Kartu su kitomis Mokesčių ministerijai pavaldžiomis agentūromis Mokesčių apeliacinė agentūra užtikrina viešojo sektoriaus finansavimo pagrindus. Kaip pavyzdys, vienas iš agentūros skelbiamų pranešimų „Kai Mokesčių apeliacinė agentūra gaus jūsų apeliacinį skundą, mes surinksime visą reikiamą informaciją, įskaitant papildomą informaciją iš jūsų, jūsų atstovo (pavyzdžiui, jūsų pasamdyto advokato) Danijos muitinės ir mokesčių administratoriaus. Šios procedūros metu galima aparti bylą ir bet kokią informaciją ar klausimus, kuriuos galite užduoti Mokesčių apeliacinėje agentūroje jūsų bylą nagrinėjančiam asmeniui. Tai galima padaryti telefonu arba atvykus į vieną iš mūsų biurų“.

Kai Mokesčių apeliacinė agentūra parengs bylą, ji bus perduota regioninei apeliacinei tarybai (*ankenævnen*) arba Nacionaliniam mokesčių tribunolui (*Landsskatteretten*), kad šis priimtų sprendimą. Tam tikrais atvejais Mokesčių apeliacinė agentūra priima sprendimą byloje. Jei mokesčių mokėtojas arba mokesčių mokėtojo atstovas pageidauja asmeniškai pristatyti bylą regioninei apeliacinei tarybai arba Nacionaliniam mokesčių tribunolui, jis gali prašyti surengti susitikimą. Vėliau priėmus sprendimą byloje, Mokesčių apeliacinė agentūra siunčia sprendimą mokesčių mokėtojui.

Pagal pateiktus faktus aukščiau, galima matyti, kad Lietuvos ir Danijos ikiteisminių institucijų ginčo proceso nagrinėjimas yra ganėtinai panašus, tačiau galima išvelgti ir skirtumų. Danijos Tarnautojų teismas yra Mokesčių ministerijos dalis, kai Lietuvoje Mokestinių ginčų komisija yra viešasis juridinis asmuo, išlaikomas iš valstybės biudžeto nors centrinis mokesčių administratorius priklauso Finansų ministerijai. Taip pat kaip skirtumą galima išskirti galimybę mokesčių mokėtojui būti išklaustymam Tarnautojų teisme. Lietuvoje nėra numatyto panašaus reglamentavimo. Mokesčių mokėtojas savo

norus ir prašymus išsako pateiktu skundu. Dar vienas skirtumas tai, kad Lietuvoje nėra numatyta galimybės ikiteisminėms institucijoms priimti žodinį sprendimą, kaip yra numatyta Tarnautojų teisme. Svarbu paminėti ir tai, kad Lietuvoje mokestinius ginčus nagrinėja administracinis teismas, o Danijoje, jei byla susijusi su fizinių asmenų ar įmonių pajamų mokesčiais, bus nagrinėjama specialiam Mokesčių teisme. Tačiau, jei susijusi su kitų rūšių mokesčiais, kaip PVM ar muitais - bus nagrinėjama Aukščiausioje teisme.

### **3.8 Mokestinio ginčo nagrinėjimas ikiteisminėse institucijose Airijos Respublikoje**

Airijoje Mokesčių apeliacinė komisija buvo įsteigta 2016 m. kovo 21 d. pagal 2015 m. Finansų (mokesčių apeliacijų) įstatymo nuostatas. Pagrindinis mokesčių apeliacinės komisijos vaidmuo yra nagrinėti ir spręsti skundus dėl Mokesčių komisarų sprendimų ir nustatymų, susijusių su mokesčiais ir muitais. Tai nepriklausoma statutinė įstaiga, pavaldi Finansų departamentui.

Pagrindiniai komisijos įsteigimo tikslai:

- 1) Komisija ir jos nariai, vykdydami savo funkcijas, yra nepriklausomi;
- 2) Komisijos nariai turi įgaliojimus aktyviau nei anksčiau tvarkyti bylas ir stiprinti nepriklausomą apeliacinio proceso veikimą.

Komisiją sudaro: vienas pirmininkas, du finansų ministro paskirti apeliaciniai komisarai, keturi laikinieji apeliacinių skundų komisarai ir administracinis personalas, padedantis Komisijos nariams jų darbe.

Mokesčių apeliacinei komisijai yra skundžiamas mokesčių arba muitų sumos, kurią reikia sumokėti, įvertinimas arba panašūs atvejai. Keletas skundų pavyzdžių:

- 1) Atsisakymas taikyti lengvatą, pavyzdžiui, išlaidų atskaitymą iš prekybos pelno;
- 2) Prašymo grąžinti mokesčius atmetimas;
- 3) Atsisakymas suteikti mokesčių kreditą ar lengvatą;
- 4) Turto vertinimas kapitalo prieaugio mokesčio tikslais;
- 5) Sprendimas, kad asmuo yra Airijos mokesčių rezidentas;
- 6) Sprendimas, ar asmuo yra savarankiškai dirbantis asmuo, ar darbuotojas, ar dirbuojasi mokesčių tikslais;

- 7) Nustatomas mokėtino PVM tarifas;
- 8) Importuoto automobilio vertinimas transporto priemonės registracijos mokesčio tikslais.

Mokesčių apeliacinei komisijai pateikti skundą reikia ne vėliau kaip per 30 dienų nuo pranešimo apie įvertinimą datos arba per Mokesčių inspekcijos ar Nusikalstamo biuro sprendimo laiške nustatytą terminą. Apeliacinių skundų komisarai gali priimti ir pavėluotai pateiktą apeliaciją. Pavėluotai pateikti apeliaciniai skundai tenkinami atvejais:

- 1) Apeliantas negalėjo atvykti dėl neatvykimo į darbą, ligos ar kitos pagrįstos priežasties ir
- 2) Apelacinis skundas pateikiamas be nepagrįsto delsimo ir
- 3) Apelacinis skundas pateikiamas per dvylika mėnesių nuo teisės aktuose nustatyto termino, per kurį galima pateikti apeliacinį skundą, pabaigos.

Airijos mokesčių apeliacinėje komisijoje yra atvejo valdymo konferencija. Tai procesas, kurio metu komisaras turi teisę surengti tiesioginį susitikimą, vadinamąją bylos valdymo konferenciją, kad padėtų tęsti bylos nagrinėjimą. Komisijos nariai gali rengti kitas bylos valdymo konferencijas, kurios jiems atrodo būtinos arba pageidautinos, kad būtų užtikrintas teisingas ir greitas bylos nagrinėjimo užbaigimas.

Dar vienas įdomus proceso aspektas yra kryptys. Kryptys yra tuomet, kai komisijos nariai bet kuriuo apeliacijos nagrinėjimo metu gali duoti šalims nurodymus, susijusius su apeliacijos nagrinėjimu ar sprendimu, jei jie mano, kad tai yra būtina ar tikslinga. Kryptys gali būti:

- 1) Nurodymas, kad šalys parengtų, apsikeistų ir apeliacinės komisijos nariams pateiktų įrodymų, kuriuos ketina pateikti bet kuris liudytojas, kurį ketinama pakviesti į apeliacinio skundo nagrinėjimą, sąrašą;
- 2) Nurodymas, kad visi ekspertai, kuriuos šalys ketina pakviesti liudyti per apeliacinio skundo nagrinėjimą, prieš posėdį susitinka ir parengia sutartą pareiškimą, kuriame išsamiai nurodo sritis, dėl kurių ekspertai sutaria, ir sritis, dėl kurių ekspertų nuomonės skiriasi;
- 3) Nurodymas, kad šalys (arba, atitinkamais atvejais, viena šalis) parengtų, apsikeistų ir apeliacinės komisijos nariams pateiktų raštiškus argumentų, kurie bus pateikti nagrinėjant apeliaciją, matmenis.

Airijos mokesčių apeliacinėje komisijoje yra galimybė priimti sprendimą be teismo posėdžio. Jei Komisijos nariai mano, kad tikslinga priimti sprendimą dėl apskųsto klausimo be posėdžio, jie raštu praneša šalims apie savo ketinimą priimti sprendimą. Jei per 21 dieną nuo tokio pranešimo nė viena iš šalių raštu nepaprašo surengti posėdžio prieš priimant sprendimą, Komisijos nariai gali priimti sprendimą nes surengę posėdžio.

Kiekviena šalis turi teisę pateikti apeliacinį skundą Aukščiausiajam Teismui tik dėl tam tikro teisės klausimo. Kiti apeliacinio komisaro sprendimai yra galutiniai ir neginčijami. Šalis nepatenkinta sprendimu, gali raštu pareikalauti, kad komisarai ne vėliau kaip per 21 dieną nuo pranešimo apie sprendimą pateikimo dienos pateiktų ir pasirašytų Aukščiausiojo Teismo išvadą. Gavę tokį raštišką pranešimą, Komisijos nariai parengs bylos projektą. Komisijos nariai užpildo ir pasirašo pareiškimą dėl bylos kuo greičiau, bet ne vėliau kaip per tris mėnesius nuo tos dienos, kai nepatenkintoji šalis paprašė Komisijos narių pateikti ir pasirašyti tokį pareiškimą dėl bylos. Aukščiausiasis Teismas apeliacinio skundo pakartotinai nenagrinės.

Žemiau lentelėje yra pateikiamas praėjusių metų gautų apeliacijų skaičius ir su koku mokesčiu skundai dažniausiai yra susiję:

	Gautų apeliacijų skaičius	Iš viso proc.
Pajamų mokestis	755	51
PVM	93	6
Transporto priemonių registracijos mokestis	132	9
Pelno mokestis	59	4
Kita	155	11
Kapitalo prieaugio mokestis	109	7

Kapitalo įsigijimo mokestis	8	1
Su „Covid” susijęs	165	11
Iš viso:	1476	100

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Airijos mokesčių apeliacinės komisijos pateiktais duomenis.

**5 pav. 2022 m. Airijos mokesčių apeliacinės komisijos gautų apeliacijų skaičius procentais.**

2021 metais Komisija pateikė pasiūlymus dėl teisės aktų pakeitimų, kuriais siekiama pailginti „bylos nagrinėjimo” proceso užbaigimo terminus – teisės aktuose nustatytas 3 mėnesių terminas procesui užbaigti, apimantis šalių atstovavimo terminus, buvo nepakankamas. Bendras nurodyto proceso pakeitimų poveikis – iš viso 42 dienomis ilgesnis proceso užbaigimo terminas.

Lyginant Lietuvos ir Airijos ikiteisminių institucijų ginčo proceso reglamentavimą, didžiausi skirtumai išryškėja Lietuvos mokestinių ginčų komisijos ir Airijos mokesčių apeliacinės komisijos sudėtis. Mokestinių ginčų komisiją sudaro pirmininkas ir keturi nariai. Komisijos nariu gali būti skiriamas nepriekaištingos reputacijos asmuo, turintis finansų, teisės ar ekonomikos magistro kvalifikacinį laipsnį arba atitinkantį aukštąjį išsilavinimą. Tuo tarpu mokesčių apeliacinę komisiją sudaro vienas pirmininkas, du finansų ministro paskirti apeliaciniai komisarai, keturi laikinieji apeliacinių skundų komisarai. Taip pat Mokestinių ginčų komisija yra viešasis juridinis asmuo, išlaikomas iš valstybės biudžeto, o mokesčių apeliacinė komisija yra nepriklausoma statutinė įstaiga, pavaldi Finansų ministerijai. Dar vienas ryškus skirtumas tarp Airijos ir Lietuvos ikiteisminių institucijų proceso reglamentavimo – sprendimo priėmimo procedūra. Airijos mokesčių apeliacinė komisija sprendimą priima posėdžio metu arba yra galimybė priimti sprendimą be posėdžio, raštu šalims pranešant apie priimamą sprendimą. Lietuvoje numatytojo posėdžio nėra. Sprendimai yra priimami Mokestinių ginčų komisijos narių balsų dauguma. Svarbu paminėti ir tai, kad Lietuvoje visi skundai dėl ikiteisminių ginčų nagrinėjančių institucijų sprendimų yra skundžiami Vilniaus apygardos administraciniam teismui, kai Airijoje šalys skundus turi pateikti Aukščiausiajam Teismui. Aukščiausiajam Teismui galima teikti skundus tik dėl tam tikro teisės klausimo, o kiti apeliacinio komisaro sprendimai yra

galutiniai ir neginčijami. Tuo tarpu Lietuvoje yra suteikiama teisė skųsti visus ikiteisminių institucijų priimtus sprendimus.



## IŠVADOS

1. Mokestinis ginčas - tai viena iš administracinių ginčų rūšių, kylančių tarp mokesčių administratorių ir mokesčių mokėtojų dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai skaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą).
2. Kilusiems mokestiniams ginčams tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo yra Lietuvoje įstatymais numatyta privaloma šių ginčų nagrinėjimo ikiteisminė procedūra.
3. Mokestinius ginčus Lietuvoje nagrinėja trys institucijos:
  - a) Centrinis mokesčių administratorius nagrinėja mokestinius ginčus, kilusius tarp mokesčių mokėtojo ir vietinio mokesčių administratoriaus;
  - b) Mokestinių ginčų komisija nagrinėja ginčus, kurie kilo tarp centrinio mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų, priimtų išnagrinėjus mokesčių mokėtojų skundus dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimų;
  - c) Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę jį apskusti teismui.
4. Po 2001 m. birželio mėn. priimtų LR Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimų ir papildymų buvo atsisakyta galiojusiame Mokesčių administravimo įstatyme numatyto mokestinio ginčo nagrinėjimo vietos mokesčio administratoriaus, o dėl to sutrumpėjo mokestinio ginčo nagrinėjimo procedūra.
5. Mokestinių ginčų nagrinėjimas ikiteisminėse institucijose iš esmės vyksta remiantis analogiškais principais ir taisyklėmis. Siekiant išskirti tam tikrus palyginimo kriterijus buvo atsižvelgta į skirtumus bei panašumus, kuriuos lemia abiejose stadijose dalyvaujantys proceso dalyviai, reikalavimai įrodymams, institucinė padėtis.
6. Teisminis mokestinio ginčo nagrinėjimas yra gana aiškiai reglamentuotas ABTĮ, tačiau ikiteisminis mokestinio ginčo nagrinėjimas turi trūkumų, nors ir pripažįstama šio proceso ypatinga svarba. Labiausiai trūkumai išryškėja mokestinio ginčo nagrinėjimo atveju centriniame mokesčių administraciniame departamente, kuris nėra išsamiai reglamentuotas, trūksta ginčo šalių teisių ir pareigų, proceso principų nuoseklus įtvirtinimo mokestinio ginčo nagrinėjimo procese.

7. Išanalizavus ikiteisminį mokestinio ginčo proceso reglamentavimą, matyti, kad dažnu atveju kyla nesutarimai dėl Mokestinių ginčų komisijos kaip ikiteisminė tvarka mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos reikalingumo. Dabartinis mokestinio ginčo proceso reglamentavimas sudaro prielaidas ginčą nagrinėti net du kartus ikiteisminė tvarka. Dėl šios priežasties ne teismo tvarka mokestinio ginčo nagrinėjimas yra neoperatyvus. Taip pat neoperatyvumą ir neefektyvumą lemia ir ribojimas mokesčių mokėtojui teikti naujus įrodymus Mokestinių ginčų komisijai skundžiant centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą.
8. Remiantis kitų užsienio valstybių praktika, greičiausias ir tiksliausias būdas mokesčių mokėtojui ginti jo pažeistas teises yra kreipiantis į ikiteismines institucijas. Lietuvoje, kaip žinoma, mokestinius ginčus nagrinėja teisiniu procesu administraciniai teismai, todėl tik mokestinių ginčų komisijoje galima gauti geriausiai mokestinius ginčus išmanačių specialistų sprendimus. Atsižvelgiant į tai, mokestinių ginčų nagrinėjimas administraciniame teisme yra nefektyvus, todėl turėtų būti svarstoma dėl tam tikrų pakeitimų. Mokestiniam ginčui nagrinėti yra reikalingos tam tikros specifinės žinios, todėl Vilniaus Apygardos administraciniame teisme būtų efektyvu reglamentuoti teisėjų specializaciją mokestinių ginčų bylose. Tai užtikrintų kokybišką mokestinio ginčo sprendimą.
9. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojas dažnesniu atveju renkasi kreiptis su skundu ne į teismą, o į ikiteisminė tvarka nagrinėjančias institucijas, todėl turėtų būti pakeitimų dėl skundų nagrinėjimo Mokestinių ginčų komisijoje. Kad būtų užtikrinti kokybiško mokestinio ginčo sprendimai, turėtų būti palikta Mokestinių ginčų komisija kaip ikiteisminė tvarka mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija, tačiau reikėtų suteikti jai įstatyminių statusą ir neriboti mokesčių mokėtojui kreipiantis į Komisiją su skundu teikti naujus įrodymus.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

### Norminiai teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos administratorius bylų teisenos įstatymas Nr. VIII-1029 (Valstybės žinios, 1999, Nr. 13-308);
2. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės žinios, 2004, Nr. 171-6320);
3. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas Nr. I-430 (Valstybės žinios, 1990, Nr. 24-596);
4. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės žinios, 2000, Nr. 5-126);
5. Lietuvos Respublikos Konstitucija (Valstybės žinios 1992, Nr. 3-1014);
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. I-974 (Valstybės žinios, 1995, Nr. 61-1525);
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX-394 (Valstybės žinios, 2001, Nr. 62-2211);
8. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243);
9. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262);
10. Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 36-140);
11. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946);
12. 2004 m. rugsėjo 2 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1119 Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo (Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946);

### Specialioji literatūra

13. Dworkin R., Teisės imperija. Vilnius: Lietuvos rašytojų sąjungos leidykla, 2005;
14. Marcijonas. A, Sudavičius B., Mokesčių teisė: mokomoji priemonė, Vilnius, 1998;
15. Medelienė A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese // Teisė. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2004, Nr. 53;

16. Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė, VĮ Registrų centras, Vilnius 2011;
17. Medelienė A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija, Vilnius: Vilniaus universitetas, 2005;
18. Murphy, K. Regulating More Effectively: The Relationship between Procedural Justice, Legitimacy, and Tax Non-Compliance // Journal of Law and Society. 2005, Volume 32, Issue 4;
19. Pajuodienė G. M. Lietuvos mokesčių teisiniai pagrindai., Teisės problemos, 1998;
20. Palijanskas M. Mokesčių administravimo įstatymo naujovės palengvins mokesčių mokėtojų dalį. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2001, Nr. 10;
21. Smalakienė E. Ikiteisminio mokestinių ginčų proceso aktualijos // Jurisprudencija.– Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2001, Nr. 21(13),;
22. Smalakienė E. Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė (rankraštis): daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). – Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2002;
23. Stravinskaitė R. Mokestiniai ginčai pagal naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2004, Nr. 12;
24. Strazdienė, A. Kai kurie probleminiai mokestinio ginčo sąvokos aspektai // Teisė. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2004, Nr. 51, ;
25. Šedbaras S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje: monografija. – Vilnius: Justitia, 2006;
26. Togler B., Murphy K. „Tax morale in Australia: what factors shape it and has it changed over time? 2005;
27. Žilys, J. Administracinių teisės aktų teisėtumo problema prof. Mykolo Romerio mokslo darbuose. Jurisprudencija, 2005, Nr. 64, .

### **Teismų praktika**

28. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. vasario 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. TA15-04-05;
29. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. lapkričio 17 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A10-1142/2006;
30. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. gruodžio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-21-21/2013;
31. Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje C-255/02;
32. Teisingumo Teismo 2010 m. spalio 21 d. sprendimas byloje Nr. C-385/09;

## Kiti šaltiniai

33. Consolidated Act on Local Government (Denmark) (1970). (Consolidated Act No. 47 of 15 January 2019). Prieiga per internetą: [https://elections.im.dk/local-elections/act-on-local-government-web-accessible?Consolidated%20Act%20on%20Local%20Government%20\(web%20accessible\)?Consolidated%20Act%20on%20Local%20Government%20\(web%20accessible\)](https://elections.im.dk/local-elections/act-on-local-government-web-accessible?Consolidated%20Act%20on%20Local%20Government%20(web%20accessible)?Consolidated%20Act%20on%20Local%20Government%20(web%20accessible))
34. Danijos mokesčių agentūros prie mokesčių ministerijos apžvalga. Prieiga per internetą: <https://www.sktst.dk/english/> ;
35. Danijos mokesčių administravimo struktūra. Prieiga per internetą: <https://www.skatteforvaltningen.dk/> ;
36. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės 2020 m. veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: [https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2020%20m\\_%20veiklos%20ataskaita.pdf](https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2020%20m_%20veiklos%20ataskaita.pdf) ;
37. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės 2021 m. veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: <https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2021%20met%C5%B3%20veiklos%20ataskaita.pdf> ;
38. The Constitutional Act of Denmark (1953). Prieiga per internetą: [https://www.ft.dk/-/media/sites/ft/pdf/publikationer/engelske-publikationer-pdf/grundloven\\_samlet\\_2018\\_uk\\_web.ashx](https://www.ft.dk/-/media/sites/ft/pdf/publikationer/engelske-publikationer-pdf/grundloven_samlet_2018_uk_web.ashx)

## SANTRAUKA

### Mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos

**Martyna Sakavičiūtė**

Magistro baigiamojo darbo tema aktuali mokestinio ginčo proceso dalyviams, taip pat kitiems asmenims ir institucijoms, dalyvaujančioms mokestinio ginčo procese. Darbe aptarinėjamos ikiteisminės ir teisminės institucijos, kurios nagrinėja mokestinius ginčus.

Baigiamajame darbe koncentruotai atskleidžiama mokestinių ginčų samprata, apžvelgiamas mokestinių ginčų nagrinėjimas ikiteisminėse ir teisminėse institucijose. indentifikuojamos mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos, atskleidžiamas nagrinėjimo procesas, teisinis reglamentavimas, įvardijamos pagrindinės problemos, kylančios sprendžiant mokestinį ginčą skirtingose institucijose.

Daugiausia dėmesio skiriama ikiteismine tvarka mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų teisinio reglamentavimo analizei. Atskleisti ikiteisminio ir teismo mokestinio ginčo nagrinėjimo proceso teisinio reglamentavimo ypatumai, įvardinti proceso trūkumai. Tyrimo metu buvo palygintos ikiteismine tvarka mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos Lietuvoje bei lyginama su institucijomis, nagrinėjančiomis mokestinius ginčus, užsienyje. Pagal atlikto institucijų vertinimo rezultatus matyti, kad dabartinis mokestinio ginčo proceso reglamentavimas sudaro prielaidas mokestinį ginčą nagrinėti neoperatyviai. Skatinant proceso efektyvumą, turėtų būti svarstoma dėl tam tikrų mokestinio ginčo proceso reglamentavimo pakeitimų.

Mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų analizei atlikti buvo remiamasi Lietuvoje reglamentuojančiais teisės aktais bei teisės doktrina, užsienio šalių priimtais teisės aktais, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, Europos Teisingumo Teismo praktika.

## SUMMARY

### **Institutions handling tax disputes**

#### **Martyna Sakavičiūtė**

The topic of the Master's thesis is relevant to the participants in the tax dispute process, as well as to other persons and institutions involved in the tax dispute process. The thesis discusses the pre-trial and judicial institutions that deal with tax disputes.

The thesis provides a concentrated overview of the concept of tax disputes, an overview of the tax dispute resolution process in pre-trial and judicial institutions, identifies the institutions that deal with tax disputes, reveals the process of the proceedings, the legal regulation, and identifies the main problems that arise in the resolution of a tax dispute in different institutions.

The main focus is on the analysis of the legal regulation of the institutions dealing with tax disputes in the pre-litigation procedure. The peculiarities of the legal regulation of the pre-trial and judicial tax dispute resolution process are highlighted and the shortcomings of the process are identified. The study compared the institutions dealing with tax disputes in Lithuania and compared them with institutions dealing with tax disputes abroad. According to the results of the assessment of the institutions, it is evident that the current regulation of the tax dispute process creates preconditions for non-operative handling of tax disputes. In order to promote the efficiency of the process, some changes to the regulation of the tax dispute process should be considered.

For the analysis of the institutions dealing with tax disputes, reference was made to the legislation and legal doctrine in Lithuania, legislation adopted by foreign countries, the case law of the Supreme Administrative Court of Lithuania and the case law of the European Court of Justice.