

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Konstitucinės ir administracinės teisės katedra**

Jolitos Zakaraitės,
V kurso, finansų ir mokesčių
teisės studijų atšakos studentės

Magistro darbas

Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesiniai principai

Vadovas: lekt. dr. Aistė Medelienė
Recenzentas: doc. dr. Bronius Sudavičius

Vilnius 2007

TURINYS

Įvadas.....	3
I. Mokestinių ginčų samprata.....	6
Mokestinių ginčų sąvoka.....	6
Mokestinio ginčo šalys.....	10
Ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas.....	16
Teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas.....	22
II. Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesinių principų samprata	24
III. Atskiri mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso principai.....	30
3.1 Proceso operatyvumo principas.....	30
3.2 Proceso šalių lygiateisiškumo principas	39
3.3 Objektyvumo principas.....	47
3.4 Proceso viešumo principas.....	51
3.5 Turinio viršenybės prieš formą principas	53
3.6 Mokesčių teisės aktų prieštaravimai ir neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojų naudai.....	58
Išvados.....	60
Santrauka.....	63
Summary.....	64
Literatūros sąrašas.....	65

ĮVADAS

Nagrinėjamos temos aktualumas. „Mokesčiai – pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas, istoriškai atsiradęs kartu su valstybe. Renkant mokesčius gaunamos lėšos valstybės institucijoms išlaikyti, jos funkcijoms finansuoti“¹. Siekiant surinkti mokesčius, būtinas aiškus ir tikslus mokesčių administravimo reglamentavimas nepaliekant galimybės nesąžiningiems mokesčių mokėtojams piktnaudžiauti įstatymų spragomis, o mokesčių administratoriams neviršyti suteiktų įgaliojimų ir nepiktnaudžiauti savo teisėmis. Tačiau vis tik dažnai pasitaiko atvejų, kai mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių nuomonės mokesčių administravimo srityje išsiskiria. Viena iš ginčų, kylančių tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus, rūšių yra mokestiniai ginčai. Nagrinėjama tema aktuali tiek teoriniu, tiek praktiniu aspektu, nes mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso tinkamas reglamentavimas turi užtikrinti ne tik mokesčių mokėtojų teisių gynimo mechanizmą, bet ir efektyvų valstybės pajamų surinkimo šaltinį. Norint pasiekti šiuos abu tikslus, būtina detaliai reglamentuoti visą mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą. Tačiau mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas dažnai kinta (jį ir toliau numatoma reformuoti: yra rengiamas Lietuvos administracinio proceso kodekso projektas, kuriame planuojama reglamentuoti mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą tiek ikiteisminėje, tiek teisminėje stadijoje), todėl mokestinių ginčų nagrinėjimo procesiniai principai išlaiko tam tikrą mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso stabilumą, nes keičiantis mokestinių ginčų procesui vis tik pagrindiniai proceso principai, kaip pamatinės proceso idėjos, išlieka tie patys, tačiau skiriasi jų teisinis reglamentavimas.

Nagrinėjamos temos originalumas ir naujumas. Magistro darbas parašytas aktualia ir Lietuvoje mažai nagrinėta tema. Temos naujumą lemia tai, kad atskirai mokestinių ginčų nagrinėjimo procesiniai principai iki šiol Lietuvoje buvo mažai analizuoti moksliniu lygmeniu. Tam tikrais aspektais mokestiniai ginčai buvo nagrinėti magistriniuose darbuose ir daktaro disertacijose. Šiuo klausimu rašant dažniausiai apsiribojama mokestinių ginčų sąvokos ir mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarkos aiškinimu be nuodugnesnės atskirų mokestinių ginčų nagrinėjimo elementų analizės. Pastebėtina, kad dažniausiai darbuose pateikiamas tik apibendrintas požiūris apie mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, jo metu kylančias problemas, tačiau atskiri mokestinių ginčų nagrinėjimo procesiniai principai nebuvo tyrinėti. Todėl magistriniame darbe bus aptariamasi mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas, remiantis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesiniais principais, t. y. analizuojant

¹ Marcijonas, A.; Sudavičius, B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 15.

mokestinių ginčų procesinius principus, bus siekiama atskleisti mokestinių ginčų nagrinėjimo metu išskylančias problemas.

Darbo objektas ir tikslai. Magistro darbo objektas – Lietuvos teisės aktuose įtvirtintų mokestinių ginčų nagrinėjimo procesinių principų samprata ir šių principų tinkamo įgyvendinimo problemos.

Pagrindinis darbo tikslas – visapusiškai išanalizuoti ir įvertinti mokestinių ginčų nagrinėjimo procesinius principus. Darbe bus siekiama identifikuoti mokestinių ginčų nagrinėjimo procesinius principus, atskleisti jų turinį, reikšmę, įvardinti pagrindines problemas, įgyvendinant ir taikant mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso principus, taip pat išsiaiškinti proceso principų ir specifinių mokesčių teisės principų santykį bei juos aptarti. Siekiant magistro darbo tikslų, mokestinių ginčų nagrinėjimo procesinių principų analizė pradedama nuo mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso sampratos atskleidimo, norint suvokti proceso principų santykį su visu mokestinių ginčų nagrinėjimo procesu. Todėl trumpai ir koncentruotai bus atskleista mokestinių ginčų samprata, apžvelgtas mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas ikiteisminėse ir teisminėse institucijose. Pagrindinis dėmesys bus skiriamas mokestinių ginčų nagrinėjimo procesinių principų sampratai, pasirinktų principų įgyvendinimo ir taikymo problematikai atskleisti. Atkreiptinas dėmesys, kad dėl ribotos magistro darbo apimties bus analizuojami ne visi mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso principai, o tik tie, kurie mokestinių ginčų nagrinėjimo procese turi tam tikros specifikos. Kadangi mokesčių teisėje suformuluoti principai yra labai reikšmingi mokestinių ginčų nagrinėjimo procesui, nuo jų priklauso mokestinio ginčo nagrinėjimo eiga, todėl magistro darbe taip pat bus aptarti du specifiniai mokesčių teisės principai: turinio viršenybės prieš formą ir visų mokesčių teisės aktų neaiškumų bei prieštaravimų aiškinimo mokesčių mokėtojų naudai.

Tyrimo metodai. Siekiant magistro darbe užsibrėžtų tikslų, magistro darbe naudoti šie pagrindiniai mokslinio pažinimo metodai: dogminis, sisteminis, lyginamasis, aprašomasis ir loginis. Dogminis metodas panaudotas įstatymų ir kitų teisės aktų turiniui analizuoti ir aiškinti. Sisteminiu metodu bus remiamasi siekiant visapusiškai atskleisti konkretaus mokestinių ginčų nagrinėjimo procesinio principo turinį, nustatyti jo vietą mokestinių ginčų nagrinėjimo procese, procesinių principų ryšį su mokesčių teisės principais. Taip pat šio metodo pagalba buvo analizuojamas mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas. Lyginamojo metodo pagalba buvo lyginami įvairių redakcijų mokesčių įstatymai, ikiteisminis ir teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas. Aprašomasis metodas padėjo pateikti teismų praktikoje esamą teisės normų aiškinimą. Loginis metodas buvo naudojamas vertinant įvairių autorių pateiktas nuomones, vertinant mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso problemas,

identifikuojant probleminius aspektus teoriniu ir praktiniu lygiu bei pateikiant apibendrinančio pobūdžio išvadas ir pasiūlymus.

Svarbiausi šaltiniai. Mokestinių ginčų proceso tema pastaruoju metu diskutuojama vis dažniau. Tačiau mokslinių publikacijų šia tema Lietuvoje negausu, ypač kalbant apie mokestinių ginčų nagrinėjimo procesinius principus, todėl bus remiamasi civilinio ir administracinio proceso teisės mokslininkų darbais, atsižvelgiant į mokestinių ginčų nagrinėjimo specifiką. Taip pat darbe remiamasi Lietuvos Respublikos įstatymais, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimais, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos apibendrintais mokesčių įstatymų paaiškinimais, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika. Be to, siekiant magistro darbe apžvelgti ir pakomentuoti kuo daugiau nuomonių, susijusių su nagrinėjama tema, remiamasi Lietuvos teisininkų straipsniais, daktaro disertacijomis, leidiniais, kuriuose analizuojamos su darbo tema susijusios problemos.

I. Mokestinių ginčų samprata

1.1 Mokestinių ginčų sąvoka

Mokestiniai ginčai yra savarankiškas ginčų porūšis, įstatymai nustato specifinę jų nagrinėjimo tvarką, todėl svarbu tiksliai apibrėžti mokestinių ginčų sąvoką, kad būtų galima mokestinius ginčus atriboti nuo kitų ginčų, kylančių tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus.

Mokestinių ginčų terminas Lietuvoje pradėtas vartoti 1995 m. priėmus Mokesčių administravimo įstatymą² (toliau – MAĮ) Nr. I-974. Šio mokesčių administravimo įstatymo paskirtis – nustatyti pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių sąrašą, nustatyti mokesčių administratoriaus teises ir pareigas, mokesčio mokėtojo teises ir pareigas, mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką, mokesčio bei su juo susijusių sumų išieškojimo bei ginčų nagrinėjimo tvarką. Šiame teisės akte jau kalbama apie mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką, tačiau nebuvo apibrėžta mokestinių ginčų sąvoka.

Mokestinių ginčų sąvoka įstatyminiu lygmeniu pirmą kartą buvo reglamentuota tik 1999 m. sausio 14 d. priimtame Administracinių bylų teisenos įstatyme³ (toliau – ABTĮ) Nr. VIII-1029, kurio 2 str. 18 d. buvo nustatyta, kad mokestiniai ginčai – tai ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio apskaičiavimo, mokėjimo ar išieškojimo, mokesčių nepriemokų ir permokų, taip pat dėl sankcijų už mokesčio prievolių nevykdymą ar pažeidimus. Manytina, kad toks mokestinio ginčo sąvokos reglamentavimas neracionalus, nes mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka buvo reglamentuota MAĮ, tuo tarpu sąvoka pateikiama tik ABTĮ.

2001 m. birželio 26 d. buvo priimtame Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatyme⁴ Nr. IX-394 įtvirtinta mokestinių ginčų sąvoka siauresnės apimties ir susieta su patikrinimo aktu: „mokestiniai ginčai – tai 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)“. Tačiau tokia mokestinių ginčų sąvoka buvo irgi per daug plati, nes beveik kiekvienas ginčas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, remiantis tokiu mokestinių ginčų apibrėžimu, buvo priskiriamas mokestiniams ginčams.

²Valstybės žinios, 1995, Nr. 61-1525.

³Valstybės žinios, 1999, Nr. 13-308.

⁴Valstybės žinios, 2001, Nr. 62-2211.

2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojusiame Mokesčių administravimo įstatymo⁵ 2 str. 20 d. pateikiama siauresnė ir tikslesnė mokestinio ginčo sąvoka: „mokestiniai ginčai - ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)“. Toks mokestinių ginčų apibrėžimas daug aiškesnis ir racionalesnis, nes mokesčių mokėtojas gali pradėti mokestinį ginčą ne dėl bet kurio sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, o tik dėl tokio, pagal kurį apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis. Pavyzdžiui, jeigu vietos mokesčių administratorius, išnagrinėjęs mokesčių mokėtojo pateiktas pastabas ir atsikirtimus, nuspręs, kad dėl patikrinimo akte apskaičiuotų sumų yra tikslinga ir reikalinga atlikti pakartotinį patikrinimą, tuomet mokesčių mokėtojui apskundus sprendimą atlikti pakartotinį patikrinimą, toks ginčas nebus laikomas mokestiniu ginču, nes tokiu sprendimu mokesčių mokėtojui nebus suformuotas nurodymas sumokėti mokestį. Toks ginčas turi būti nagrinėjamas ABTĮ nustatyta tvarka, t. y. mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus sprendimu atlikti pakartotinį patikrinimą, tokį sprendimą gali skųsti atitinkamos apygardos administraciniam teismui. Tokią poziciją patvirtino ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija 2006 m. lapkričio 17 d. priėmusi sprendimą administracinėje byloje Nr. A-10-1142/2006. Šiame sprendime išplėstinė teisėjų kolegija konstatavo, kad ne kiekvienas ginčas, kylantis tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, yra mokestinis ginčas. Mokestiniu ginču laikytinas tik toks ginčas, kylantis tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, kai sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo iš naujo apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis; taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti mokesčio permoką.

Taigi, tokiu mokestinių ginčų apibrėžimu mokestiniai ginčai buvo atskirti nuo kitų tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus kylančių ginčų, kurie pagal savo pobūdį nelaikomi mokestiniais, t. y. mokestiniai ginčai atriboti nuo administracinių ginčų, kylančių tarp valstybės institucijų ir kitų asmenų, ir nustatoma skirtinga šių ginčų nagrinėjimo tvarka.

Atkreiptinas dėmesys, kad mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra taip pat taikoma nagrinėti mokesčių mokėtojo skundams dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų bei (arba) delspinigių mokėjimo ir mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymo (MAĮ 145 str. 2 d.). Šios dvi kategorijos ginčų nelaikomos mokestiniais ginčais, bet jiems taikoma privaloma mokestinių ginčų

⁵ Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

nagrinėjimo procedūra. Analizuojant mokestinių ginčų nustatyta tvarka nagrinėtinus nemokestinius ginčus, darytina išvada, kad šie ginčai neabejotinai susiję su mokestiniais ginčais⁶. Manytina, kad minėtus ginčus būtų tikslinga priskirti prie mokestinių ginčų, taip išvengiant painumo ir klaidingumo, su kuo gali susidurti mokesčių mokėtojas norėdamas apskusti jį netenkinančią vietos mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo dalį, kurioje apskaičiuoti delspinigiai ir už akte konstatuotus mokesčių įstatymų pažeidimus skirtos baudos, t. y. mokesčių mokėtojui nereikėtų kiekvieną kartą svarstyti, ar toks ginčas priskirtinas mokestiniais ginčams ir kokia ginčo nagrinėjimo tvarka.

Pažymėtina, kad ABTĮ 2 str. 18 p. įtvirtinta mokestinio ginčo sąvoka nesuderinta su MAĮ 2 str. 20 p. vartojama sąvoka. ABTĮ mokestiniais ginčais pripažįsta ginčus tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl patikrinimo akto, mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo). Kadangi administracinių bylų teiseną apima ir mokestinių ginčų nagrinėjimą, todėl mokestinių ginčų sąvoka turėtų likti ABTĮ, tačiau siūlytina suderinti mokestinių ginčų sąvokos apibrėžimą tiek MAĮ, tiek ABTĮ. Manytina, kad toks teisinio reglamentavimo neaiškumas gali būti pašalintas rengiamame Lietuvos administracinio proceso kodekse.

Analizuojant mokestinius ginčus reglamentuojančius teisės aktus, mokslinę literatūrą ir periodiniuose leidiniuose publikuojamų teisininkų straipsnius, pastebėtina, kad niekur nesvarstyta, remiantis kokiais požymiais mokestiniai ginčai atribojami nuo kitų ginčų. Mokestinių ginčų esminius požymius išskyrė tik A. Medelienė daktaro disertacijoje: „Mokestinius ginčus galima būtų identifikuoti pagal keletą esminių požymių. Pirma, pagal ginčo šalis – mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius. Šiuo požiūriu, mokestinių ginčų sąvoka išliko stabili. Antra, šis ginčas turi kilti dėl kompetentingo mokesčių administratoriaus sprendimo, kurį įvykdžius pasikeistų mokesčio mokėtojo finansinių – turtinių teisių apimtis, t. y. mokesčio mokėtojas įgytų papildomą prievolę valstybei sumokėti atitinkamas mokesčines nepriemokas. Pažymėtina, kad ginčas turi kilti dėl šio sprendimo esmės, o ne dėl jo vykdymo. Taip pat mokestinio ginčo dalyku laikytinos mokesčio mokėtojo mokesčinės ir su jomis susijusios prievolės valstybei, jų egzistavimas, dydis, apimtis. Paskutinis mokestinių ginčų skiriamasis požymis – specifinė privaloma kitokia jų nagrinėjimo procedūra specializuotose institucijose“⁷. Mokestinių ginčų požymių išskyrimas yra naudingas, nes leidžia išvengti problemų, kurios kyla sprendžiant, ar konkretus ginčas priskirtinas mokestiniais ginčams, kuriems taikoma privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų

⁶ Medelienė, A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Vilniaus: Vilniaus universitetas, 2005. P. 20.

⁷ Ten pat. P. 24.

nagrinėjimo procedūra, ar kitiems administraciniams ginčams, kurie nagrinėjami ABTĮ nustatyta tvarka.

Mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso sąvoka mokestinius ginčus reglamentuojančiuose teisės aktuose nėra įtvirtinta. Mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso apibrėžimą buvo pateikusi E. Smalakienė: „mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas – mokestinėmis procesinėmis teisės normomis sureguliuota valstybės įgaliotų institucijų veikla, atliekama nagrinėjant mokestinių ginčų bylas, kylančias tarp mokesčių mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) ar jo atstovo ir mokesčio administratoriaus mokesčių administravimo srityje: dėl mokesčio apskaičiavimo, sumokėjimo ar išieškojimo, mokestinių nepriemokų ar permokų (įskaitymo, grąžinimo), dėl sankcijų taikymo ar skyrimo už mokestinių prievolių nevykdymą ir pažeidimus“⁸. Tačiau šis apibrėžimas buvo suformuluotas remiantis anksčiau galiojusiu MAĮ, todėl pagal dabar galiojančius teisės aktus toks mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso apibrėžimas turėtų būti koreguojamas. Atsižvelgiant į anksčiau išdėstytą mokestinių ginčų sąvoką, požymius, mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas turėtų būti suprantamas siauriau, t. y. mokestinių ginčų nagrinėjimo procesu turėtų būti pripažinta valstybės įgaliotų institucijų veikla, atliekama nagrinėjant mokestinių ginčų bylas, kylančias ne visoje mokesčių administravimo srityje, o tik 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 mokestinį ginčą galima apibūdinti kaip nesutarimą tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus dėl mokesčio įstatymo taikymo. Mokestinis ginčas, kaip ypatingas teisinis santykis, formuojasi, kai toks nesutarimas perduodamas nagrinėti įgaliotai institucijai nustatyta procesine tvarka⁹. Mokestiniai ginčai yra savarankiškas ginčų porūšis, todėl įstatymai nustato specifinę jų nagrinėjimo tvarką.

Mokestinių ginčų nagrinėjimas skirstomas į dvi dalis:

1. ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas, kurį atlieka centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės;

2. teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas administraciniuose teismuose – Vilniaus apygardos administraciniame teisme ir Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme.

Prieš aptariant mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, tikslinga trumpai paanalizuoti mokestinių ginčų šalis, jų teises ir pareigas.

⁸ Smalakienė, E. Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė. Daktaro disertacija. Vilnius: LTU, 2002. P. 109.

⁹ Marcijonas, A.; Sudavičius, B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 103.

1.2 Mokestinio ginčo šalys

„Šalys – tai asmenys, kurių ginčas dėl teisės ar įstatymų saugomų interesų yra nagrinėjamas teisme arba yra vykdomas vykdomasis dokumentas ir kurie turi tik jiems būdingas procesines teises ir pareigas“¹⁰. Analogiškai mokestinio ginčo šalimis pripažįstami asmenys, kurių mokestinis ginčas yra nagrinėjamas ikiteisminėse mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijose ar teisme, turintys materialinį ir procesinį suinteresuotumą šio mokestinio ginčo baigtimi bei atitinkamas procesines teises ir pareigas šiame ginče.

Mokestinio ginčo šalys identifikuotos mokestinio ginčo apibrėžime: „mokestiniai ginčai – tai ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus...“. Iš šios sąvokos akivaizdu, kad mokestinio ginčo šalimis laikytinos mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius.

Mokesčių administratoriaus sąvoka yra įtvirtinta MAĮ 2 straipsnio 12 punkte: „Mokesčių administratorius - už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje“. Valstybės institucija, atsakinga už mokesčių, išskyrus muitus, administravimą Lietuvos Respublikoje, yra Valstybinė mokesčių inspekcija, kurią sudaro Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos – centrinis mokesčių administratorius ir teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos – vietos mokesčių administratoriai. Už muitų administravimą Lietuvos Respublikoje yra atsakinga Lietuvos Respublikos muitinė (MAĮ 15 str. 1 d. ir 18 str.).

Mokesčių mokėtojas - asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesť (MAĮ 2 str. 15 d.). Mokesčių mokėtoju laikomas ir mokesť išskaičiuojantis asmuo, tai yra MAĮ nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas). Mokesť išskaičiuojančiu asmeniu laikomas asmuo, kuriam mokesčių teisės aktuose nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesť ir jį sumokėti į biudžetą.

Kiekviena iš mokestinio ginčo šalių turi tam tikrą procesinį ir materialinį teisinį suinteresuotumą bylos baigtimi. Mokesčių mokėtojas siekia įrodyti, kad atitinkama mokestinė nepriemoka jam apskaičiuota nepagrįstai, tuo tarpu mokesčių administratorius siekia užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti.

Kadangi mokestiniam ginčams nagrinėti nustatyta specifinė procedūra buvo susiduriama su kai kuriais procesiniais sunkumais, priskiriant vieniems ar kitiems

subjektams atitinkamą procesinę padėtį. Nagrinėjant MAĮ nuostatas, reglamentuojančias mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką, gali susidaryti nuomonė, kad jeigu Mokestinių ginčų komisija priima sprendimą, su kuriuo mokesčių mokėtojas ar centrinis mokesčių administratorius nesutinka ir apskundžia jį teismui, bylos šalimi reikėtų laikyti Mokestinių ginčų komisiją.

Atkreiptinas dėmesys, kad teismų praktikoje pasitaikydavo atveju, kai Mokestinių ginčų komisija buvo laikoma bylos šalimi. Tačiau ilgainiui susiformavo praktika, kad Mokestinių ginčų komisija nepripažįstama mokestinio ginčo bylos šalimi. Tai patvirtino Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo sprendime¹¹, kuriame pažymėjo, kad, „pagal MAĮ nuostatas, Mokestinių ginčų komisija yra speciali mokestiniams ginčams nagrinėti įsteigta išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka institucija. Jokių viešojo administravimo funkcijų ši komisija neatlieka ir dėl to ABTĮ taikymo prasme negali būti laikoma viešojo administravimo subjektu (ABTĮ 2 str. 1, 4 d.). Pagal ABTĮ 2 straipsnio 17 dalyje pateiktą administracinių ginčų sąvokos išaiškinimą, administracinio ginčo apibūdinimo esminis kriterijus yra tai, kad yra asmens konfliktas su viešojo administravimo subjektu (arba konfliktas tarp nepavaldžių vienas kitam viešojo administravimo subjektu). Taigi konstatuotina, kad ABTĮ taikymo prasme Mokestinių ginčų komisija (net ir tuo atveju, kai sprendžia termino paduoti jai skundą praleidimo ar tokio termino praleidimo priežasčių klausimą) negali būti laikoma administracinės bylos šalimi (atsakovu) nei administraciniame, nei mokestiniame ginčiuose“.

Įstatymo leidėjo pozicija, kad viena mokestinio ginčo šalimi laikomas mokesčių administratorius, yra visiškai racionali, nes mokesčių administratorius dalyvauja mokestinio ginčo nagrinėjimo procese nuo pat mokestinio ginčo pradžios, todėl tikslinga mokestinio ginčo šalimi laikyti mokesčių administratorių, o ne Mokestinių ginčų komisiją. Pažymėtina, kad mokesčių administratoriaus funkcija atstovauti ir ginti valstybės interesus teismuose ir kitose institucijose įtvirtinta MAĮ 25 straipsnyje.

Apibendrintai galima teigti, kad mokestinio ginčo šalimis apibūdinami asmenys, kurių mokestinis ginčas yra nagrinėjamas ikiteisminėse mokestinius ginčus nagrinėjančiose institucijose ar teisme ir kurie turi tik jiems būdingas procesines teises ir pareigas. Išanalizavus minėtas teisės aktų nuostatas ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką, galima daryti pagrįstą išvadą, kad mokestinių ginčų atveju ginčo šalimis per visą mokestinio ginčo nagrinėjimo procesą lieka mokesčių mokėtojas ir mokesčių

¹⁰ Laužikas, E.; Mikelėnas, V.; Nekrošius, V. Civilinio proceso teisė I tomas. Vilnius: Justitia, 2003. P. 263.

¹¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. kovo 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹¹ – 276/2005.

administratorius. Tuo tarpu Mokestinių ginčų komisija yra valstybės vykdomosios valdžios institucija, kuri nagrinėja mokestinius ginčus ir ji nepripažįstama mokestinio ginčo šalimi.

Mokestinio ginčo šalys mokestinio ginčo nagrinėjimo procese turi tam tikras procesines teises ir pareigas. „Šalių teisių ir pareigų turinį procese sudaro tos kategorijos, kurios lemia galimo ir privalomo jų elgesio ribas. Šalys negali naudotis turimomis teisėmis tik savo nuožiūra. Tai reiškia, kad šalių teises galima vertinti kaip procesines galimybes, kuriomis šalys gali naudotis įstatymų nustatyta tvarka“¹². Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę jį apskusti teismui. Skundas teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos (MAĮ 159 str.). Taigi įstatymų leidėjas šaliai pasinaudoti minėta teise nustato konkretų terminą, kurį praleidus prarandama galimybė apskusti ikiteisminio nagrinėjimo institucijų sprendimus teismui. Tokia procesinių teisių įgyvendinimo tvarka užtikrina nuoseklia, logišką ir greitą mokestinių ginčų nagrinėjimo eigą įgyvendinant ypatingai svarbų mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumo principą.

Atkreiptinas dėmesys, kad šalių procesinės teisės nėra absoliučios ir jų įgyvendinimo tvarką bei ribas nustato įstatymai. Be to, mokestinio ginčo šalių teisės gali būti ribojamos tik esant pateisinamam pagrindui ir ribojimai neturi būti neproporcingi siekiamam tikslui. Pavyzdžiui, mokestinio ginčo šalies teisė skusti ikiteisminio nagrinėjimo institucijų ir teismo sprendimus reiškia, kad tai galima daryti tik laikantis įstatyme įtvirtintų reikalavimų.

Svarbu pažymėti, kad sistemiškai analizuojant ir lyginant mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teises ir pareigas pastebėtina, jog dauguma teisės aktuose įtvirtintų teisių ir pareigų, kurios tenka abiem mokestinio ginčo šalims, yra tapačios (teisė susipažinti su mokestinio ginčo bylos medžiaga, įrodinėjimo pareiga ir kt.), tik kai kurios teisės ar pareigos, atsižvelgiant į specifinį mokestinio ginčo šalies pobūdį, tam tikrais atvejais skiriasi apimtimi arba tenka tik vienai šaliai. Pavyzdžiui, mokesčių administratoriaus teisė skusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimus savo apimtimi yra siauresnė nei tokia pati mokesčių mokėtojo teisė, nes mokesčių administratorius gali skusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Tuo tarpu mokesčių mokėtojui tokio ribojimo skundžiant Mokestinių ginčų komisijos sprendimą nenustatyta.

¹² Laužikas, E.; Mikelėnas, V.; Nekrošius, V. Civilinio proceso teisė I tomas. Vilnius: Justitia, 2003. P. 269.

Mokestinio ginčo šalys negali piktnaudžiauti savo teisėmis ir turi siekti, kad jos būtų įgyvendinamos neprieštaraujant mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso tikslams ir pamatiniams principams. „Pareiga sąžiningai naudotis priklausančiomis procesinėmis teisėmis, reiškia ir šalies pareigą rūpintis proceso skatinimu, t. y. laiku pateikti byloje būtinus ir turimus įrodymus siekiant, kad byla būtų teisingai išspręsta kiek galima greičiau. Pareigos rūpintis proceso skatinimu nesilaikymas gali sukelti atitinkamai šaliai tam tikrų neigiamų padarinių – atsisakymą priimti tam tikrus įrodymus ir pan. Šių padarinių nereikėtų laikyti tam tikra sankcija; atvirksčiai, šitai yra tam tikras padarinys, atsirandantis šaliai nepasinaudojus suteiktomis procesinėmis galimybėmis“¹³.

Pareiga – tai teisės normose nustatytas įpareigojimas asmeniui atlikti tam tikrus veiksmus ar nuo tokių veiksmų susilaikyti. Kalbant apie mokestinio ginčo šalių pareigas, galima būtų pritarti civilinio proceso teisės teoretikų nuomonei, kad „nors įstatyme neretai vartojama sąvoka „pareiga“, tačiau čia turimi galvoje būtent procesiniai varžymai arba sąlyginės pareigos, nes įstatymas nenumato procesinės sankcijos už jų nevykdymą. Jeigu procesinė pareiga yra nevykdoma arba vykdoma netinkamai, jeigu nėra pasinaudojama įstatymo suteikiamomis galimybėmis, įstatymų leidėjas nenumato sankcijos, tačiau numato atitinkamą tolesnę proceso eigą ir ji paprastai yra naudinga tai šaliai, kuri pasinaudoja savo procesinėmis galimybėmis“¹⁴. Pavyzdžiui, MAĮ 149 straipsnyje įtvirtinta mokesčių mokėtojo pareiga pranešti apie adresą pasikeitimą. Mokesčių mokėtojas tinkamai neįvykdyęs šios pareigos, t. y. nepranešęs apie adresą pasikeitimą, gali prarasti teisę skųsti ikiteisminių mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijų sprendimus, nes gali būti praleistas skundo padavimo terminas. Taigi galima daryti pagrįstą išvadą, kad tinkamas mokestinio ginčo šalies pareigų vykdymas nulemia kai kurių mokestinio ginčo šalies teisių įgyvendinimą ir proceso principų tinkamą taikymą.

Mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teisės ir pareigos mokestinių ginčų nagrinėjimo procese yra įtvirtintos MAĮ, Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės darbo reglamente, patvirtintame Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14¹⁵, Mokestinių ginčų komisijos nuostatuose, patvirtintuose Lietuvos respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimu Nr. 1119¹⁶, Skundų dėl mokestinių ginčų tvarkymo taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos viršininko 2005 m. birželio 16 d. įsakymu Nr. V-112 (mokestinio ginčo šalių teisės ir pareigos nagrinėjant

¹³ Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodekso komentaras (autorių kolektyvas). I dalis. Vilnius: Justitia, 2004. P. 165.

¹⁴ Laužikas, E.; Mikelėnas, V.; Nekrošius, V. Civilinio proceso teisė I tomas. Vilnius: Justitia, 2003. P. 270.

¹⁵ Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373.

ginčą ikiteisminėse nagrinėjimo institucijose) ir ABTĮ (mokestinio ginčo šalių teisės ir pareigos nagrinėjant ginčą teisme).

Mokestinio ginčo šalių procesinės teisės ir pareigos MAĮ įtvirtintos nenuosekliai, galima sakyti chaotiškai, t. y. MAĮ mokestinio ginčo šalių teisės ir pareigos nėra išdėstytos viename straipsnyje, jas galima išskirti tik sistemaiškai analizuojant minėto įstatymo nuostatas.

Taigi analizuojant teisės aktų, reglamentuojančių ikiteisminį mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, nuostatas išskirtinos tokios mokesčių mokėtojo teisės:

- asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose (MAĮ 36 str. 4 p.);
- teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto (MAĮ 36 str. 6 p.);
- gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu (MAĮ 36 str. 7 p.);
- apskųsti bet kurį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą arba neveikimą (MAĮ 144 str.);
- prašyti atnaujinti skundo padavimo terminą (MAĮ 152 str. 3 d.);
- apskųsti mokesčių administratoriaus ar Mokestinių ginčų komisijos sprendimus teismui (MAĮ 159 str. 1 d.);
- prašyti proceso atnaujinimo (MAĮ 160 str. 3 d.);
- dalyvauti Mokestinių ginčų komisijos posėdyje nagrinėjant jų mokestinį ginčą (MGK darbo reglamentas 26 p., nuostatai 27 p.);
- mokesčių mokėtojas, nemokantis lietuvių kalbos, Mokestinių ginčų komisijos posėdžio metu turi teisę naudotis vertėjo paslaugomis (reglamento 23 p.);
- skundo nagrinėjimo metu pateikti paaiškinimus (VMI skundų tvarkymo taisyklių 21 p.);
- Mokestinių ginčų komisijoje susipažinti su byloje esančia medžiaga (MAĮ 155 str. 2 d.);
- inicijuoti pasiūlymą dėl susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų (MAĮ 71 str.);

Mokesčių mokėtojas mokestinio ginčo nagrinėjimo metu privalo:

¹⁶ Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946.

- laikytis reikalavimų, nustatytų skundo mokestiniame ginče turiniui (MAĮ 153 str. 1 d.);
- pranešti apie adreso pasikeitimą (MAĮ 149 str.);
- pateikti centriniam mokesčių administratoriui visus dokumentus ir įrodymus, kuriais grindžia savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu ir savo reikalavimą (MAĮ 153 str. 3 d., 155 str. 6 d.);
- laikytis skundo padavimo terminų (MAĮ 152 str. 1 d., 2 d.);
- įrodinėjimo pareiga (MAĮ 67 str.).

Mokesčių teisės aktuose, reglamentuojančiuose ikiteisminį mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, įtvirtintos tokios mokesčių administratoriaus teisės:

- pagal savo kompetenciją pareikšti ieškinį teismui dėl sandorio ar jo dalies pripažinimo negaliojančiu; būti ieškovu ar atsakovu teisme kitose bylose (MAĮ 33 str. 17 p.);
- nagrinėti mokestinius ginčus (MAĮ 25 str. 1d. 9 p.);
- atstovauti valstybės interesams teismuose ir kitose institucijose (MAĮ 25 str. 1 d. 11 p.);
- dalyvauti Mokestinių ginčų komisijos posėdyje nagrinėjant jų mokestinį ginčą (MGK darbo reglamentas 26 p., nuostatai 27 p.);
- skųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą teismui (MAĮ 159 str. 2 d.);
- Mokestinių ginčų komisijoje susipažinti su byloje esančia medžiaga (MAĮ 155 str. 2 d.);
- sustabdyti skundo dėl mokestinio ginčo nagrinėjimą (MAĮ 156 str.);
- atnaujinti skundo padavimo terminą (MAĮ 152 str. 3 d.);
- inicijuoti pasiūlymą dėl susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų (MAĮ 71 str.).

Mokesčių administratoriaus pareigos mokestinio ginčo nagrinėjimo metu:

- patikrinti, ar skundas atitinka MAĮ nurodytus reikalavimus (MAĮ 153 str. 4d.);
- laikytis MAĮ nustatytų terminų sprendimo priėmimui (MAĮ 154 str. 3 d.);
- parengti mokestinio ginčo bylą ir perduoti ją Mokestinių ginčų komisijai (MAĮ 155 str. 2 d.).

Mokestinio ginčo šalių teisės ir pareigos teismo nagrinėjimo metu yra aiškiau reglamentuojamos ABTĮ: proceso dalyvių teisė susipažinti su byla (51 str.), skundo atsisakymas (52 str.), pareikšti nušalinimus ir prašymus, teikti įrodymus, dalyvauti tiriant įrodymus, užduoti klausimų kitiems proceso dalyviams, liudytojams, specialistams ir ekspertams, duoti paaiškinimus, pateikti savo argumentus ir samprotavimus, prieštarauti kitų proceso dalyvių prašymams, argumentams ir samprotavimams, prašyti teismo priimti nutartį

dėl bylos medžiagos neviešinimo, gauti teismo sprendimų, nutarimų ar nutarčių, kuriais išsprendžiama byla, nuorašus, apskūsti teismo sprendimus, nutarimus bei nutartis ir naudotis kitomis šio įstatymo numatytomis teisėmis (53 str.), pareiškėjo teisė atsiimti skundą (prašymą) iki jo priėmimo, taip pat tikslinti ir pakeisti skundo (prašymo) pagrindą ar dalyką arba atsisakyti skundo (prašymo) bet kurioje bylos nagrinėjimo stadijoje iki teismui išeinant į pasitarimų kambarį (52 str.), atsiliepimo į skundą reikalavimas (72 str.) ir kt.

Analizuojant minėtas teisės aktų nuostatas, akivaizdu, kad daugelis mokestinio ginčo šalių teisių ir pareigų yra tiesiogiai įtvirtintos įstatymuose ir poįstatyminiuose teisės aktuose. Tačiau būtų tikslinga ir naudinga teises išdėstyti viename teisės akte. Todėl siūlytina rengiamame Administracinio proceso kodekse išsamiai išdėstyti šalių procesines teises ir pareigas.

Praktikoje įgyvendinat kai kurias teises ir vykdant pareigas susiduriama su tam tikromis problemomis. Pavyzdžiui, šalių teisė susipažinti su bylos nagrinėjimo medžiaga yra ribojama siekiant užtikrinti valstybės, tarnybos ar profesinę paslaptį, tačiau toks vienos šalies teisės susipažinti su bylos medžiaga ribojimas suponuoja šalių lygiateisiškumo principo pažeidimą. Todėl toliau darbe analizuojant mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso principus bus siekiama išsiaiškinti ir mokestinio ginčo šalių tinkamo teisių įgyvendinimo ir pareigų vykdymo įtaką mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso principams.

1.3 Ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra

Ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas – tai mokestinių ginčų nagrinėjimas ne teismo tvarka, specialiose mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijose. Teorijoje ir praktikoje vyrauja įvairių nuomonių dėl ikiteisminės mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarkos reikalingumo. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos Apeliacijų skyriaus Vyriausioji specialistė R. Stravinskaitė, kalbėdama apie ikiteisminių mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijų reikalingumą, taip pat neturi vieningos 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

ginčo etape kaip ekspertas dalyvauja centrinis mokesčių administratorius, kuris revizuoja vietos mokesčių administratoriaus darbą ir koordinuoja jo veiksmus, ir Mokestinių ginčų komisija¹⁷.

„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“¹⁸. „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“¹⁹.

S. Šedbaras knygoje „Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje“ siūlo vietoj ikiteisminių mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijų steigti specializuotą, tik mokestinius ginčus nagrinėsiantį teismą²⁰. Tačiau vargu, ar toks pasiūlymas sulauktų pritarimo, nes mokestiniai ginčai Lietuvoje sudaro tikrai nedidelę visų administraciniuose teismuose sprendžiamų ginčų dalį.

Analizuojant įvairių autorių nuomones, akivaizdu, kad sprendžiant klausimą dėl ikiteisminės mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarkos reikalingumo, mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumo principą nusveria teisingo sprendimo priėmimo principas, nes nagrinėjant mokestinius ginčus reikalingos specialios žinios, ypač finansų, mokesčių, buhalterijos. Tokio pobūdžio žinios leidžia kvalifikuotai ir gana greitai spręsti bylas, kylančias iš mokestinių teisinių santykių. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad ikiteisminės mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijos nagrinėja tik vienos rūšies administracinius ginčus – mokestinius ginčus. Tai leidžia efektyviai, kvalifikuotai ir ekonomiškai nagrinėti bylas išvengiant formalaus bylinėjimosi, su kuriuo mokesčių mokėtojas susiduria nagrinėjant mokestinę bylą administraciniuose teismuose. Visgi neabejotina, kad ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas užtikrina kvalifikuotus ir teisingus sprendimus mokestinėse bylose.

Iki 2001 m. birželio 26 d. mokestinių ginčų bylas nagrinėjo vietos mokesčių administratorius, centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija ir teismas. Tačiau 2001 m. birželio 26 d. priėmus MAĮ pakeitimo ir papildymo įstatymą²¹, buvo atsisakyta vietos mokesčių administratoriaus, kaip mokestinius ginčus nagrinėjančios

¹⁷ Stravinskaitė, R. Mokestiniai ginčai pagal naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją. Apskaitos ir mokesčių apžvalga Nr. 12, 2004. P. 36.

¹⁸ Smalakiene, E. Ikiteisminio mokestinių ginčų proceso aktualijos. Jurisprudencija t. 21(13), 2001. P. 84.

¹⁹ Кваши Ю.Ф. Налоговое наследование. Москва, 2000. P. 238.

²⁰ Šedbaras, S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje. Vilnius: Justitia, 2006. P. 150.

²¹ Valstybės žinios, 2001, Nr. 62-2211.

institucijos. Tuo siekta išvengti vienos mokestinių ginčų nagrinėjimo stadijos ir taip padaryti mokestinių ginčų nagrinėjimą operatyvesnį.

2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojusiame MAĮ²² įstatymų leidėjas numatė galimybę mokesčių mokėtojui pasirinkti, į kelias ikiteismines mokestinių ginčų institucijas kreiptis, t. y. tik į centrinį mokesčių administratorių arba į centrinį mokesčių administratorių ir po to į Mokestinių ginčų komisiją. Tokiu būdu, mokesčio mokėtojui pasirinkus tik vieną ikiteisminę mokestinių ginčų nagrinėjimo instituciją, būtų sutrumpintas ikiteisminis ginčo nagrinėjimo procesas.

MAĮ 145 str. 1 d. nustatyta, kad „mokestiniam ginčams šiame Įstatyme nustatoma ir reglamentuojama privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra. Ši nuostata neriboja mokesčių mokėtojo teisės po atitinkamo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokestinio ginčo tiesiogiai kreiptis į teismą“. To paties įstatymo 147 str. įtvirtinta, kad mokestinius ginčus nagrinėja centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija ir teismas.

Pagal MAĮ privaloma ikiteisimine mokestinių ginčų nagrinėjimo institucija laikomas centrinis mokesčių administratorius, t. y. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (VMI prie FM) ir Muitinės departamentas. Mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką šiose institucijose reglamentuoja MAĮ IX skyrius. Mokestinių ginčų nagrinėjimą VMI prie FM reglamentuoja ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos viršininko 2005 m. birželio 16 d. įsakymu Nr. V-112 patvirtintos „Skundų dėl mokestinių ginčų tvarkymo taisyklės“ (toliau – Taisyklės).

Mokestinis ginčas kyla mokesčių mokėtojo skundo centriniam mokesčių administratoriui pateikimo momentu. Centrinis mokesčių administratorius nagrinėja mokestinius ginčus, kurie kyla tarp mokesčių mokėtojo ir vietos mokesčių administratoriaus (MAĮ 150 str.). Skundas paduodamas raštu ne vėliau kaip per 20 dienų nuo sprendimo, kurį skundžia mokesčių mokėtojas, įteikimo jam. Skundas dėl mokestinio ginčo centriniam mokesčių administratoriui paduodamas per vietos mokesčių administratorių, kurio sprendimas yra skundžiamas. Vietos mokesčių administratorius gautą mokesčių mokėtojo skundą ir jam nagrinėti reikiamą medžiagą per 3 darbo dienas privalo nusiųsti centriniam mokesčių administratoriui.

MAĮ 153 str. yra išdėstyti konkretūs turinio reikalavimai mokesčių mokėtojo skundui. Labai svarbu, kad mokesčių mokėtojo skundas atitiktų nurodytus reikalavimus, nes tai turi įtakos mokestinio ginčo nagrinėjimo operatyvumui. Detaliau apie tinkamo skundo surašymo

²² Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

reikšmę ginčo nagrinėjimui bus dėstoma kalbant apie operatyvumo principą mokestinių ginčų nagrinėjimo procese. Skundo formos reikalavimas nėra tiesiogiai nurodytas MAĮ, tačiau sistemiškai analizuojant MAĮ nuostatas aišku, kad skundas turi būti rašytinės formos.

Mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka VMI prie FM kiek detaliau reglamentuota Taisyklėse, kurios nustato mokesčių mokėtojų skundų dėl mokesčių administratorių sprendimų dėl patikrinimo aktų tvirtinimo ar kitų panašaus pobūdžio sprendimų, pagal kuriuos mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl sprendimų neatleisti nuo baudų ir/ar delspinigių mokėjimo, dėl sprendimų atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčių permokas ar skirtumus tvarkymo procedūras (1 punktas).

VMI prie FM mokesčių mokėtojų skundus nagrinėja Apeliacijų skyrius. Apeliacijų skyriaus vedėjas iš Vietos mokesčių administratoriaus gautą mokesčių mokėtojo skundą kartu su jam nagrinėti reikalinga medžiaga ne vėliau kaip per dvi darbo dienas nukreipia konkrečiam Apeliacijų skyriaus darbuotojui nagrinėti. Darbuotojas, gavęs mokesčių mokėtojo skundą, privalo patikrinti, ar skundai yra taikoma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka, ar skundas pateiktas per MAĮ nustatytus terminus, ar skundas atitinka MAĮ nustatytus turinio reikalavimus.

Pažymėtina, kad analizuojant teisės aktus, reglamentuojančius mokestinių ginčų nagrinėjimą centriniame mokesčių administracijoje, pastebėtina, kad nėra numatyta žodinio mokestinių ginčų nagrinėjimo centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje proceso, todėl vyksta tik rašytinis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas. Taigi mokesčių mokėtojo skundas nagrinėjamas mokesčių mokėtojui ar jo atstovui nedalyvaujant. Nors mokestinis ginčas nagrinėjamas rašytinio proceso tvarka, tačiau mokesčių mokėtojas taip turi teisę dalyvauti jame. Šiuo atveju mokesčių mokėtojas, norėdamas išdėstyti savo poziciją, pateikti papildomus dokumentus mokestinio ginčo bylos nagrinėjimo metu, turi galimybę tiesiogiai kreiptis į centrinį mokesčių administratorių ir pareikšti savo poziciją dėl ginčo esmės tiek raštu, tiek žodžiu (Taisyklių 21 punktas).

Centrinis mokesčių administratorius turi priimti sprendimą dėl skundo dėl mokestinio ginčo per 30 dienų nuo jo gavimo dienos. Jeigu skundas yra sudėtingas, reikia papildomo tyrimo, šis terminas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu gali būti pratęstas iki 60 dienų. Tačiau apie tai turi būti raštu pranešta skundą padavusiam mokesčių mokėtojui. (MAĮ 154 str. 3 d.)

Centrinis mokesčių administratorius, išnagrinėjęs mokesčių mokėtojo skundą, priima vieną iš šių sprendimų: patvirtina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina

vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; paveda vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Pažymėtina, kad sprendime mokesčių mokėtojui turi būti priminta apie jo teisę centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą apskųsti Mokestinių ginčų komisijai arba teismui ir turi būti nurodyti tokio apskundimo terminai.

Mokesčių mokėtojas, kurio netenkina centrinio mokesčių administratoriaus priimtas sprendimas, turi teisę per 20 dienų nuo sprendimo gavimo dienos apskųsti jį Mokestinių ginčų komisijai arba tiesiogiai Vilniaus apygardos administraciniam teismui. Mokesčių mokėtojui neapskundus sprendimo per MAĮ nustatytą terminą, centrinio mokesčių administratoriaus priimtas sprendimas tampa privalomas vykdyti abiemis mokestinio ginčo šalims, taip pat su mokestiniu ginču susijusiems tretiesiems asmenims.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Mokestinių ginčų komisija) įsteigta 1998 m. gruodžio 3 d. Vyriausybės nutarimu Nr. 1396²³ ginčų tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus nagrinėjimui. Mokestinių ginčų nagrinėjimą Mokestinių ginčų komisijoje reglamentuoja MAĮ IX skyrius bei Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės darbo reglamentas²⁴, patvirtintas Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 (toliau – Reglamentas), Mokestinių ginčų komisijos nuostatai²⁵, patvirtinti Lietuvos respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimu Nr. 1119 (toliau – Nuostatai).

Skundas dėl mokestinio ginčo Mokestinių ginčų komisijai paduodamas per centrinį mokesčių administratorių. Centrinis mokesčių administratorius per 3 darbo dienas nuo skundo gavimo dienos parengia mokestinio ginčo bylą ir perduoda ją Mokestinių ginčų komisijai.

Nuostatų 19 punkte nustatyta, kad gavęs skundą, Mokestinių ginčų komisijos narys per 5 darbo dienas nuo skundo gavimo Mokestinių ginčų komisijoje įvertina, ar skundą galima priimti, t.y. patikrina, ar skundas priklauso jos kompetencijai, ar pateiktas įstatymų nustatyta tvarka ir atitinka jų reikalavimus.

Svarbu paminėti, kad skundai nagrinėjami Mokestinių ginčų komisijos posėdžiuose (Nuostatų 26 p.). Taigi priešingai nei centriniame mokesčių administraciniame teisme, mokestiniai ginčai Mokestinių ginčų komisijoje nagrinėjami žodžiu, išskyrus atvejus, kai mokesčių mokėtojo sutikimu Mokestinių ginčų komisija turi teisę nuspręsti skundą mokestiniame

²³ Valstybės žinios, 1998, Nr. 108-2967.

²⁴ Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373.

²⁵ Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946.

ginče nagrinėti į posėdį nekviessdama ginčo šalių ir joms nedalyvaujant, jeigu tai netrukdo objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą.

Mokestinių ginčų komisija, išnagrinėjusi mokesčio mokėtojo skundą, 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.

Atkreiptinas dėmesys, kad pagal MAĮ 156 str. ikiteisminės mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos gali nuspręsti skundą dėl mokestinio ginčo nagrinėjimo sustabdyti: „Ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija gali nuspręsti skundo dėl mokestinio ginčo (jo dalies) nagrinėjimą sustabdyti, jeigu priimamas sprendimas visiškai ar iš dalies priklauso nuo tam tikro juridinio fakto buvimo ar nebuvimo ir tokio juridinio fakto buvimas ar nebuvimas dar turi būti nustatytas teismo ar teisėsaugos institucijos arba užsienio valstybės įstaigos ar institucijos. Skundo ar jo dalies dėl mokestinio ginčo nagrinėjimas sustabdomas, iki ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija sužinos, kad minėta įstaiga ar institucija nustatė tokio fakto buvimą ar nebuvimą. Skundo nagrinėjimas mokestiniame ginče taip pat sustabdomas, jei dėl ginčijamų sumų pradedama abipusio susitarimo procedūra, numatyta Lietuvos Respublikos sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse arba Konvencijoje 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. Nagrinėjimas sustabdomas iki nurodytų procedūrų užbaigimo“. Analogiškos nuostatos įtvirtintos centrinio mokesčių administratoriaus Skundų tvarkymo taisyklėse, bei Mokestinių ginčų komisijos Nuostatuose ir Reglamente.

Apibendrintai galima teigti, kad mokestinių ginčų nagrinėjimas centriniame mokesčių administratoriuje nėra pakankamai reglamentuotas. Manytina, kad turėtų būti aiškiau apibrėžta mokestinio ginčo nagrinėjimo tvarka centriniame mokesčių administratoriuje, ginčo nagrinėjimo forma, mokesčių mokėtojo teisė dalyvauti ginčo nagrinėjime, teisė susipažinti su bylos medžiaga ir pan. Atkreiptinas dėmesys, jog VMI prie FM ginčo nagrinėjimas kiek plačiau reglamentuotas nei Muitinės departamente, tačiau vistiek naujai rengiamame Administracinio proceso kodekse reikėtų detaliau įstatymiškai reglamentuoti mokestinio ginčo nagrinėjimą centriniame mokesčių administratoriuje siekiant užtikrinti mokesčių mokėtojų teises mokestinio ginčo metu.

1.4 Teisminis mokesčių ginčų nagrinėjimo procesas

Mokesčių ginčų teismuose tvarką reglamentuoja ABTĮ. Mokesčių mokėtojas, kuris nesutinka su cetrinio mokesčių administratoriaus arba mokesčių ginčų komisijos sprendimu turi teisę per 20 dienų nuo bet kurios iš minėtų institucijų sprendimo įteikimo dienos kreiptis į Vilniaus apygardos administracinę teisumą: „Atitinkamos administracinių ginčų komisijos ar kitos išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka institucijos sprendimą, priimtą išnagrinėjus administracinį ginčą ne teismo tvarka, administraciniam teismui gali skųsti ginčo šalis, nesutinkanti su administracinių ginčų komisijos ar kitos išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka institucijos sprendimu. Tokiu atveju į administracinę teisumą galima kreiptis per dvidešimt dienų nuo sprendimo gavimo dienos.“

Visi mokesčiai ginčai yra nagrinėjami Vilniaus apygardos administraciniame teisme, nes tai yra išimtinė šio teismo kompetencija. Šioje teisminėje institucijoje mokesčių ginčas nagrinėjamas pagal bendruosius administracinių bylų teismo nagrinėjimo principus.

Pirmiausiai gavus teisme skundą (prašymą), administracinio teismo pirmininkas ar teisėjas jo priėmimo klausimą išsprendžia ne vėliau kaip per septynias dienas priimdamas nutartį.

Skirtingai nei ikiteisminėse mokesčių ginčų nagrinėjimo institucijose, mokesčiai ginčai teisme nagrinėjami tik sumokėjus žyminį mokesť. Tai dar viena priežastis, kuri turėtų paskatinti mokesčių mokėtoją apsiriboti mokesčių ginčo nagrinėjimu ikiteisminėse mokesčių ginčų nagrinėjimo institucijose.

Ginčo (administracinės bylos) šalys yra pareiškėjas ir atsakovas (ABTĮ 48 str. 1 d.). Kaip jau minėta, mokesčių ginčų šalys per visą mokesčių ginčo nagrinėjimo procesą yra mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius. Šiuo atveju pareiškėju laikomas mokesčių mokėtojas, o atsakovu – centrinis mokesčių administratorius. Mokesčių mokėtojas nagrinėjant bylą teisme gali dalyvauti pats arba gali turėti atstovą, dažniausiai įgaliojais atstovais būna advokatai. Centrinį mokesčių administratorių mokesčių ginčų nagrinėjimo teisme metu atstovauja VMI prie LR FM Apeliacijų skyriaus darbuotojai ir Muitinės departamento įgaliojais atstovai. Šie asmenys pateikia teismui dokumentus, patvirtinančius jų pareigas.

Visas mokesčių ginčo nagrinėjimas teisme susideda iš trijų stadijų: 1) pasiruošimas bylos nagrinėjimui (ABTĮ 68 str.); 2) bylos nagrinėjimas teisme (ABTĮ XII skirsnis); 3) sprendimo priėmimas (ABTĮ XIII skirsnis).

Šio magistrinio darbo tikslas nėra atskleisti visą detalų teisminių mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą atskirose stadijose, todėl apsiribojama tik kai kurių esminių proceso principų dėstymu.

Atkreiptinas dėmesys, kad mokestinių ginčų bylos teisme nagrinėjamos žodžiu ir viešai. Tuo tarpu ikiteisminėse mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijose taikomi kiti proceso principai: centriniame mokesčių administraciniame departamente – bylos uždarymas ir rašytinis nagrinėjimo procesas, Mokestinių ginčų komisijoje – žodiškumo ir bylos nagrinėjimo konfidencialumo principai.

Administracinis teismas sprendimą dėl iš esmės išnagrinėtos bylos priima pasitarimų kambaryje teisėjų balsų dauguma. Išnagrinėjęs bylą, administracinis teismas priima vieną iš šių sprendimų: 1) atmesti skundą (prašymą) kaip nepagrįstą; 2) patenkinti skundą (prašymą) ir panaikinti skundžiamą aktą (ar jo dalį) arba įpareigoti atitinkamą administravimo subjektą pašalinti padarytą pažeidimą ar įvykdyti kitokį teismo patvarkymą; 3) patenkinti skundą (prašymą) ir įpareigoti savivaldybių administravimo subjektą atitinkamai įgyvendinti įstatymą, vykdyti Vyriausybės nutarimą ar kitą teisės aktą; 4) patenkinti skundą ir išspręsti ginčą kitu įstatymų numatytu būdu; 5) patenkinti skundą (prašymą) ir priteisti atlyginti turtinę ar moralinę žalą fiziniam asmeniui ar organizacijai, padarytą valstybės ar vietos savivaldos institucijų, įstaigų, tarnybų bei jų tarnautojų, einančių tarnybines pareigas, neteisėtais veiksmais ar neveikimu viešojo administravimo srityje (Civilinio kodekso 485 straipsnis).

Taigi Vilniaus apygardos administracinis teismas, išnagrinėjęs mokestinį ginčą bei visą su juo susijusią ikiteisminio nagrinėjimo medžiagą, priima atitinkamą sprendimą. Jeigu nei viena iš šalių neskundžia teismo priimto sprendimo, tai mokestinis ginčas baigiasi įsiteisėjus priimtam sprendimui. Tačiau jeigu mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius apskundė nepalankų sprendimą, nes jį netenkina priimtasis sprendimas, tai paskutinė instancija, nagrinėjanti mokestinius ginčus, yra Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, kurio priimtas sprendimas yra galutinis ir neskundžiamas. Apygardų administracinių teismų sprendimai, priimti nagrinėjant bylas pirmąją instancija, apeliacine tvarka per keturiolika dienų nuo sprendimo paskelbimo gali būti skundžiami Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui. Šiuo atveju, Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui priėmus sprendimą, mokestinio ginčo procesas baigiasi nepriklausomai nuo priimto sprendimo.

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

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 mokesčių 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“²⁶.

Kalbant apie visą mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, t. y. tiek ikiteisminį, tiek teisminį, reikalinga kai kurių MAĮ ir ABTĮ nuostatų suderinimo, pvz. mokestinių ginčų sąvokos suderinimo, įrodymų pateikimo momento tikslaus apibrėžimo, subjektų, galinčių skusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimus, suvienodinimas abiejuose teisės aktuose ir pan. Taigi įstatymų leidėjas rengdamas ir tobulindamas teisės aktus, reglamentuojančius mokestinių ginčų nagrinėjimą turėtų atsižvelgti į skirtingą kai kurių nuostatų relamentavimą ir jas suvienodinti.

II. Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesinių principų samprata

Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas grindžiamas tam tikrais principais. Lotyniškai žodis *principum* reiškia „pradžia, pagrindas, pirminis šaltinis“. Lietuvių kalboje žodis *principas* suprantamas kaip svarbiausia, pamatinė, bendra, vadovaujanti nuostata. Įvairiuose žodynuose ir žinynuose principai įvardijami kaip pagrindiniai, pradiniai teiginiai, veikimo dėsniai, veikimo ypatybė.

„Teisės principai – svarbiausi teisės esmės, konkretėjimo, reiškimosi būdai, arba pagrindinės teisinės idėjos, vertybinės orientacijos, kurios nurodo, kaip konkrečiomis teisės normomis turi būti reguliuojami žmonių santykiai, kad įgautų teisių ir pareigų vienovės pavidalą ir būtų humanizuojami ir demokratizuojami“²⁷. „Principai yra ne tik visos teisės sistemos, bet ir kiekvienos teisės šakos ar teisės instituto pagrindas“²⁸.

Teisės teorijoje galima išskirti keletą teisės principų sampratų tipų. Vienoje iš jų teigiama, kad „teisės principai gali būti suprantami kaip bendro pobūdžio vadovujančios idėjos, kurios priklauso teisinės sąmonės sričiai ir nėra priskiriamos teisės sistemai, tai yra, teisės principai šiuo atveju suprantami ne kaip teisės normų, bet kaip teisinės sistemos dalis“²⁹.

²⁶ Medelienė, A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Vilniaus: Vilniaus universitetas, 2005. P. 99.

²⁷ Vaišvila, A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia 2000. P. 123-124.

²⁸ Mikelėnienė, D.; Mikelėnas, V. Teismo procesas: teisės aiškinimo ir taikymo aspektai. Vilnius: Justitia, 1999. P. 23.

²⁹ Vansevičius, S. Valstybės ir teisės teorija. Vilnius: Mintis, 1989. P. 150 – 151.

Kitoje teisės principų sampratoje teisės principai suprantami kaip „ypatingos bendro pobūdžio pamatinės normos, kurias sukonkretina kitos, detalizuojančios teisės normos. Šiuo atveju teisės principai užima tam tikrą vietą teisės normų sistemoje, tačiau tiesiogiai reguliuojančios funkcijos neatlieka“³⁰.

Manytina, kad labiausiai tinkanti mokesčių ginčų nagrinėjimo procesiniams principams atskleisti yra teisės principų samprata, kuria remiamasi konstitucinėje teisėje. Joje teisės principai suprantami kaip „savarankiški, savitus požymius bei funkcijas turintys teisės sistemos elementai“³¹.

Akivaizdu, kad principų svarba ir reikšmė teisės moksle neabejojama. Tačiau principai, kaip pagrindinė teisinė idėja, pagrindas, mokesčių ginčų nagrinėjimo procese išsamiai nebuvo analizuoti, skirtingai nei kitose teisės šakose. Kadangi, vadovaujantis mokesčių ginčų nagrinėjimo proceso principais, įgyvendinami mokesčių ginčų nagrinėjimo proceso uždaviniai, tikslai, užtikrinama mokesčių mokėtojo teisių apsauga mokesčių ginčų bylose, todėl tikslinga platesnė mokesčių ginčų nagrinėjimo proceso principų analizė atskleidžiant jų turinį ir pagrindines įgyvendinimo problemas.

Analizuojant tiek ikiteisminį, tiek teisminį mokesčių ginčų nagrinėjimo procesą nepavyko aptikti mokesčių ginčų nagrinėjimo proceso principų sąvokos. Atliekant mokslinės literatūros apžvalgą, susidurta su mokesčių ginčų nagrinėjimo proceso principų analizės stoka, todėl aiškinant proceso principus pasinaudota civilinio proceso teisės teoretikų nuomone dėl proceso principų sampratos. Taigi, manytina, kad mokesčių ginčų nagrinėjimo proceso principų sąvoka galėtų būti formuluojama remiantis civilinio proceso teisės teoretikų įtvirtinta civilinio proceso teisės principų sąvoka: „Civilinio proceso teisės principai – tai pagrindinės nuostatos, įtvirtintos atitinkamose teisės normose ar suformuluotos teismų praktikos ir teisės doktrinos, kurios išreiškia proceso esmę ir yra visos teisės šakos plėtros bazė“³². Kalbant apie mokesčių ginčų nagrinėjimo proceso principus, galima būtų pateikti tokį mokesčių ginčų nagrinėjimo procesinių principų apibrėžimą: mokesčių ginčų nagrinėjimo procesiniai principai – tai pagrindinės nuostatos, idėjos, vertybinės orientacijos, įtvirtintos atitinkamose teisės normose ar suformuluotos teismų praktikos ir teisės doktrinos, kurios išreiškia mokesčių ginčų nagrinėjimo proceso esmę ir nurodo, kaip turi būti tinkamai organizuojamas mokesčių ginčų nagrinėjimo procesas. Proceso principai atspindi svarbiausius ginčų nagrinėjimo ypatumus, sudaro ginčų nagrinėjimo pagrindą tikslingai siekiant mokesčių ginčų nagrinėjimo proceso tikslų.

³⁰ Vaišvila, A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2000. P. 58.

³¹ Kūris, E. Konstituciniai principai ir Konstitucijos tekstas. Jurisprudencija, t. 23(15), 2001.

³² Laužikas, E.; Mikelėnas, V.; Nekrošius, V. Civilinio proceso teisė I dalis. Vilnius: Justitia, 2003. P. 132.

Mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso principai turi būti suformuluoti taip, kad mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas būtų aiškus ir suprantamas ginčo šalims, ypač mokesčių mokėtojui, kuris pripažįstamas silpnesne šalimi ne teisių ir pareigų apimtimi, bet atsižvelgiant į tai, kad mokestinių teisinių santykių viena šalis – mokesčių administratorius - visada turi tam tikrus valdžios įgaliojimus.

Teisės teoretikai išskiria keturias svarbiausias principų atliekamas funkcijas:

1. principai atlieka reglamentavimo funkciją. Ši funkcija mokestinių ginčų nagrinėjimo procese reiškia, kad įstatymų leidėjas, mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą reglamentuojančiuose teisės aktuose įtvirtinęs pagrindinius šio proceso teisės principus, įsipareigojo jų laikytis reglamentuodamas visą mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą. „Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesui tai ypatingai aktualu dėl skirtingų teisės aktų, reglamentuojančių šį procesą“³³.

2. principai atlieka interpretavimo funkciją. Interpretavimo funkcija mokestinių ginčų nagrinėjimo procese reiškia, kad mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso teisės normos turi būti aiškinamos neatsiejamai nuo procesinių principų, pavyzdžiui, MAĮ 155 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta nuostata, kad Mokestinių ginčų komisija, priimdama sprendimą dėl mokesčių mokėtojo skundo, neatsižvelgia ir nevertina tų mokesčių mokėtojo pateiktų įrodymų, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, išskyrus atvejus, kai apie jų negalimumą pateikti buvo nurodyta mokesčių mokėtojo skunde centriniam mokesčių administratoriui, negali būti aiškinama atsietai nuo mokestinių ginčų nagrinėjimo operatyvumo principo, nes mokesčių mokėtojas įrodymus, kuriuos galėjo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, pateikdamas tik Mokestinių ginčų komisijai, elgiasi nesąžiningai ir vilkina mokestinio ginčo nagrinėjimo procesą. Be to, „principas, kaip pagrindinė idėja, neretai gelbsti subjektams, taikantiems ir aiškinantiems teisę, teisingai išspręsti tam tikrą ginčą. Vadovaudamiesi principais tokie subjektai gali nustatyti tam tikros teisės normos tikslą arba sistemiškai išaiškinti teisės normą“³⁴.

3. principai atlieka teisės spragų užpildymo funkciją. ABTĮ 4 straipsnio 6 dalyje nurodoma, kad jeigu nėra įstatymo, reglamentuojančio ginčo santykį, teismas taiko įstatymą, reglamentuojantį panašius santykius, o jei ir tokio įstatymo nėra, – vadovaujasi bendraisiais įstatymų pradmenimis ir jų prasme, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijais. Tai reiškia, kad susidūrus su teisės spraga ir nesant galimybės taikyti įstatymo analogiją ginčą, būtina spręsti vadovaujantis teisės principais.

³³ Medelienė, A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Vilniaus: Vilniaus universitetas, 2005. P. 192.

³⁴ Ten pat. P. 192.

4. principai atlieka argumentavimo funkciją. Mokesčių mokėtojas, pateikdamas skundą kaip skundo pagrindą gali nurodyti konkretaus mokestinių ginčų nagrinėjimo procesinio principo pažeidimą, padarytą ikiteisminių mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijų ar teismo. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas kaip vieną iš skundo motyvų gali nurodyti proceso šalių lygiateisiškumo principo pažeidimą kuomet teismas išnagrinėja mokestinį ginčą nedalyvaujant mokesčių mokėtojui, kuriam nebuvo tinkamai pranešta apie posėdžio vietą ir laiką. Be to, mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijų sprendimai priimti vadovaujantis principais visuomet bus teisėti, pagrįsti, argumentuoti.

Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesiniai principai įtvirtinti įstatymuose – MAĮ ir ABTĮ. Kai kurie mokestinių ginčų nagrinėjimo principai išreikšti ir konkrečiai apibrėžti atskirose įstatymų nuostatose, reglamentuojančiose mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, pavyzdžiui, bylų nagrinėjimo viešumo (ABTĮ 8 str.), proceso kalbos (ABTĮ 9 str.), šalių lygiateisiškumo (ABTĮ 53 str.), teisės į gynybą (ABTĮ 5 str.), teismų ir teisėjų nepriklausomumo (ABTĮ 7 str.). Kiti principai yra numatyti keliuose teisės aktų nuostatose, kuriose principai siejasi su mokestinių ginčų nagrinėjimo tikslais, uždaviniais, t. y. šie principai formuluojami apibendrinant tam tikrą mokesčių teisės normų grupę, pavyzdžiui, MAĮ 148 straipsnio 2 dalyje įtvirtintas Mokestinių ginčų komisijos tikslas – objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą; Viešojo administravimo įstatymo³⁵ 3 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad administracinio sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs. Iš minėtų teisės aktų nuostatų atsiskleidžia proceso objektyvumo, teisėtumo principai. MAĮ 155 straipsnio 3 dalies nuostata, įtvirtinančia įrodymų pateikimo momentą, siekiama užtikrinti proceso operatyvumo principo įgyvendinimą. Operatyvumo principo elementai numatyti ir kituose MAĮ bei ABTĮ straipsniuose.

Pažymėtina, kad mokestinių ginčų nagrinėjimo procesiniai principai nėra absoliutūs, jie gali turėti ir išimčių. Taip pat pasitaiko atveju, kai galima kai kurių teisės principų konkurencija ar net priešybė. Pavyzdžiui, galima operatyvumo ir teisingo bylos išsprendimo principų konkurencija, šalių lygiateisiškumo ir informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumo principų priešybė. „Tokių atvejų turi būti randama principų pusiausvyra, nes negalima iškelti vieno principo, ignoruojant ar pažeidžiant kitą. Esant tokiai kolizinei padėčiai, reikia vadovautis principų subordinacijos, hierarchijos kriterijais, remtis protingumo ir teisingumo, asmenų lygiateisiškumo principais. Prireikus aukoti vieną principą

³⁵ Valstybės žinios, 1999, Nr. 60-1945.

dėl kito, reikia pasirinkti tokį būdą, kuris proceso šalims būtų mažiausiai žalingas, nes vis dėlto jos yra pagrindiniai proceso dalyviai“³⁶.

Mokestinių ginčų nagrinėjimo principų grupavimas padėtų geriau suvokti kiekvieno principo ir jų visumos turinį bei reikšmę mokestinių ginčų nagrinėjimo procesui. Mokestinių ginčų nagrinėjimui reikšmingus principus sąlyginai galėtume suskirstyti į tris grupes:

1. Bendrieji teisės principai, būdingi visai teisės sistemai (pvz., teisėtumo, objektyvumo);

2. Specifiniai mokesčių teisės principai (pvz., turinio viršenybės prieš formą, visi mokesčių teisės aktų prieštaravimai ir neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojų naudai);

3. Proceso principai (pvz., operatyvumo, proceso kalbos ir kt.).

Kadangi kaip minėta pirmoje magistrinio darbo dalyje, mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas yra specifinis, susidedantis iš ikiteisminio ir teismo nagrinėjimo, tai mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso principai yra įtvirtinti ne viename teisės akte. Nėra lengva nurodyti tikslų principų skaičių, tačiau sistemiškai analizuojant mokestinių ginčų nagrinėjimą reglamentuojančius teisės aktus (MAĮ ir ABTĮ) galima teigti, kad mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas grindžiamas šiais pagrindiniais principais: proceso operatyvumo; šalių lygiateisiškumo; teisėtumo; objektyvumo; teisės į gynybą; teisingumą vykdo tik teismai; proceso viešumo; proceso kalbos; tinkamo proceso ir kt.

Vieni iš šių principų gali būti taikomi tiek nagrinėjant ginčus ikiteisimine tvarka, tiek teismine, pavyzdžiui, šalių lygiateisiškumo principas, operatyvumo principas. Tuo tarpu yra ir tokių principų, kurie gali būti taikomi tik nagrinėjant ginčus Mokestinių ginčų komisijoje ar teisme, pavyzdžiui, žodinio proceso principas. Tačiau nagrinėjant ginčus centriniam mokesčių administratoriui taikomas rašytinio proceso principas.

„Mokesčių teisės principai aktualūs ir mokestinių ginčų nagrinėjimui, t. y. materialiniai teisiniai ir procesiniai teisiniai principai šioje vietoje yra persipynę. Kertiniai mokesčių teisės kaip materialinės teisės principai yra įtvirtinti MAĮ, o proceso principai sutinkami tik ABTĮ, t. y. jie nesiskiria nuo bendrų administracinio proceso teisės principų“³⁷. Akivaizdu, kad mokesčių teisėje suformuluoti principai taip pat yra labai reikšmingi kalbant apie mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, nuo jų priklauso mokestinio ginčo nagrinėjimo eiga. Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesiniai teisiniai ir materialiniai teisiniai principai nagrinėjami kartu padeda geriau suvokti mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą.

³⁶ Laužikas, E.; Mikelėnas, V.; Nekrošius, V. Civilinio proceso teisė I dalis. Vilnius: Justitia, 2003. P. 136.

³⁷ Medelienė, A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Vilniaus: Vilniaus universitetas, 2005. P. 193.

Kadangi pripažįstama, jog mokesčių teisės principai yra neabejotinai susiję su mokestinių ginčų nagrinėjimu, todėl tikslinga plačiau aptarti ir kai kuriuos specifinius mokesčių teisės principus. Magistro darbe bus aptarti du mokesčių teisės principai: turinio viršenybės prieš formą ir mokesčių teisės aktų neaiškumai ir prieštaravimai aiškinami mokesčių mokėtojų naudai. Šie principai pasirinkti tikslingai, nes labiausiai siejasi su mokestinių ginčų nagrinėjimu, t. y. šie principai tiesiogiai taikomi nagrinėjant mokestinius ginčus. Tuo tarpu kiti mokesčių teisės principai (mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo ir kt.) yra labiau susiję su teisiniu reglamentavimu.

Apibendrintai galima teigti, kad mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas teisme yra ne kas kita kaip administracinis procesas, todėl jame taikomi bendrieji administracinio proceso teisės principai. Daugumos šių principų turinys ir apimtis mokestinių ginčų nagrinėjimo procese nesiskiria nuo šių principų turinio ir apimties kitose administracinio proceso teisenose. Kadangi dauguma ABTĮ įtvirtintų principų išreiškia bendrąsias viso administracinio proceso idėjas ir neparodo mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso specifikos, todėl papildoma visų šių principų analizė šiame darbe nebūtų naudinga ir tikslinga. Todėl atskirai norėtuši aptarti tik tuos proceso principus, kurie mokestinių ginčų nagrinėjimo procese turi tam tikros specifikos. Taigi darbe toliau bus plačiau analizuojami šie mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso principai: proceso operatyvumo, šalių lygiateisiškumo, objektyvumo ir teisėtumo, proceso viešumo. Be to, pripažinus, kad mokestinių ginčų nagrinėjimo procesui turi įtakos specifiniai mokesčių teisės principai, taip pat bus plačiau aptarti turinio viršenybės prieš formą principas bei mokesčių teisės aktų neaiškumai ir prieštaravimai aiškinami mokesčių mokėtojų naudai. Šie principai pasirinkti neatsitiktinai, nes dažnai jų įgyvendinimas sukelia problemų mokestinių ginčų nagrinėjimo procese, todėl siekiant atskleisti pasirinktų principų turinį, toliau bus analizuojami teisės aktai, įtvirtinantys šiuos principus, pateikiama teismų praktika, susijusi su minėtų principų taikymu.

III. Atskiri mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso principai

3.1 Proceso operatyvumo principas

„Kiekvienas ginčas daro neįkainojamai didelę neigiamą įtaką visuomenės dvasiai, jeigu jis kaip galima greičiau nėra pašalinamas. Ilgas procesas trukdo taip pat priimti teisingą sprendimą, kadangi kuo didesnis laiko tarpas tarp konflikto ir sprendimo, tuo sunkiau nustatyti konfliktą sukėlusias aplinkybes, įsitikinti vienų ar kitų teiginių teisingumu“³⁸.

Proceso operatyvumo principo pagrindinė užduotis yra užtikrinti greito mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso idėją, užtikrinti, kad mokestinis ginčas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus būtų kuo greičiau išspręstas, nes ilgas mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas yra sunki našta ir mokesčių mokėtojui, ir centriniam mokesčių administratoriui, kadangi atima daug laiko ir finansinių sąnaudų. Pabrėžtina, kad mokesčių mokėtojas, įgyvendindamas savo teisę ginti, jo nuomone, pažeistas teises ir teisėtus interesus, pagrįstai tikisi, kad byla bus išspręsta operatyviai per protingą terminą. Todėl turi būti siekiama greito bylos išnagrinėjimo su sąlyga, kad tai nekenkia tinkamai išnagrinėti bylą ir priimti teisingą sprendimą įvertinus visus byloje esančius įrodymus.

Proceso operatyvumo principas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese įgyvendinamas įvairiomis formomis, pavyzdžiui, teisės aktuose nustatyti trumpi skundų padavimo terminai, naujų įrodymų pateikimo ribojimai Mokestinių ginčų komisijoje, numatyta mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teisė sudaryti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų, mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimo principas ir pan. Todėl tikslinga aptarti labiausiai mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumo principą įtakojančius veiksnius.

1) Įrodymų pateikimo momento įtaka mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumo principui.

Mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumo principas yra ypatingai svarbus ir siektinas. Analizuojant mokestinių ginčų nagrinėjimo operatyvumo principą tikslinga aptarti įrodymų pateikimo ribojimą Mokestinių ginčų komisijoje bei įrodymų pateikimo momento reikšmę mokestinių ginčų nagrinėjimo procesui.

Ypatingai daug ginčų kyla dėl naujų įrodymų pateikimo ribojimo Mokestinių ginčų komisijoje. Yra nuomonė, kad vardan proceso operatyvumo kenčia teisingumo vykdymas. Tačiau tokia nuomonė kritikuotina, nes toks ribojimas yra taikomas įrodymams, kurie galėjo

³⁸ Klein F., Engel F. Der Zivilprozess Österreichs. Mannheim, 1927. S. 599. P. 197.

būti pateikti anksčiau ir apie šiuos įrodymus mokesčių mokėtojas žino iš anksto, todėl mokesčių mokėtojas turėjo visas galimybes pateikti turimus įrodymus centriniam mokesčių administratoriui.

Teisės teorijoje įrodinėjimo pareiga apibrėžiama kaip būtinybė šaliai nustatyti aplinkybes, kurių nenustačius jai gali atsirasti neigiamų padarinių³⁹. Todėl šaliai labai svarbu pateikti visus turimus įrodymus, kurie pagrindžia šalies nurodomas aplinkybes, kad vėliau jai nekiltų neigiamų padarinių, t. y. mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija gali nepriimti šalies pateikiamų įrodymų, jei jie galėjo būti pateikti anksčiau ir šalis negali nurodyti svarbių įrodymų nepateikimo priežasčių. Įrodinėjimo pareigos įgyvendinimas laiku labai įtakoja mokestinių ginčų nagrinėjimo trukmę: jei šalis įrodymus pateikia laiku, tai žymiai efektyviau įgyvendinamos mokestinių ginčų šalių teisės ir priimamas teisingas sprendimas.

Pagal bendrą įrodinėjimo naštos paskirstymo teisme taisyklę, pareiškėjas turi įrodyti aplinkybes, kurios nurodytos kaip skundo pagrindas, t. y. faktus, liudijančius, kad pareiškėjo teisės arba įstatymų saugomas interesas pažeisti. Ginčo šalių nurodytos aplinkybės patvirtinamos tiesioginiais rašytiniais įrodymais, t. y. faktiniais duomenimis, betarpiškai patvirtinančiais arba paneigiančiais turinčių bylai reikšmės aplinkybių buvimą ar nebuvimą.

Iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojusiame MAĮ⁴⁰ 26 straipsnyje buvo įtvirtinta nuostata, kad jei mokesčių mokėtojas nesutinka su mokesčio administratoriaus apskaičiuota suma, jis privalo įrodyti, jog apskaičiuota suma yra neteisinga. Pažymėtina, kad analogiška nuostata įtvirtinta ir Latvijos MAĮ 38 straipsnyje⁴¹. Tačiau nuo 2004 m. gegužės 1 d. Lietuvos Respublikoje įsigaliojusiame MAĮ⁴² 67 straipsnyje įtvirtinta norma, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, o mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Analizuojant minėtas teisės aktų nuostatas galima susidaryti nuomonę, kad anksčiau galiojusiame MAĮ įrodinėjimo pareiga buvo nustatyta tik mokesčių mokėtojui. Su tuo negalima sutikti, nes vadovaujantis Viešojo administravimo įstatymo⁴³ 3 straipsnio 1 dalies 2 punktu, viešojo administravimo subjektai savo veikloje vadovaujasi objektyvumo principu, kuris reiškia, kad administracinio sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs. Taigi mokesčių administratoriaus pareiga pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo

³⁹ Laužikas, E.; Mikelėnas, V.; Nekrošius, V. Civilinio proceso teisė I dalis. Vilnius: Justitia, 2003. P. 118.

⁴⁰ Valstybės žinios, 1995, Nr. 61-1525.

⁴¹ Latvijos mokesčių administravimo įstatymas.

Prieiga per internetą: [http://www.fm.gov.lv/image/file/Par_nodokliem_nodevam\(Engl\).doc](http://www.fm.gov.lv/image/file/Par_nodokliem_nodevam(Engl).doc)

⁴² Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

⁴³ Valstybės žinios, 1999, Nr. 60-1945.

susijusias sumas išplaukė iš Viešojo administravimo įstatymo nuostatų, viešojo administravimo principų, nes mokesčių administratorius būdamas viešojo administravimo subjektu savo veikloje privalo vadovautis Viešojo administravimo įstatymo nuostatomis ir principais. Tai ne kartą pabrėžė ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo nutartyse⁴⁴. Todėl byloje esančių įrodymų turėjo pakakti padarytam įstatymo pažeidimui konstatuoti, o mokesčių mokėtojas mokestinio ginčo nagrinėjimo metu turėjo paneigti mokesčių administratoriaus veiksmų teisėtumo prezumpciją, pateikdamas savo veiksmų teisėtumą patvirtinančius įrodymus, ir įrodyti, jog jis neturi mokėti mokesčio ir mokestis jam buvo apskaičiuotas neteisingai. Toks tiesioginis mokesčių administratoriaus įrodinėjimo pareigos įtvirtinimas įstatyme iš esmės nekeičia iki tol galiojusios praktikos, tačiau aiškiau apibrėžia ginčo šalių įrodinėjimo pareigos ribas.

Įrodymų pateikimo momentas yra labai svarbus kalbant apie mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumą ir nuoseklumą. Praktikoje dažnai pasitaiko atvejų, kad, kilus mokestiniam ginčui mokesčių mokėtojas pateikia naujus įrodymus, kurie yra reikšmingi sprendžiant mokesčių mokėtojo apmokestinimo klausimą. „Tokie įrodymai gali būti, pavyzdžiui, turto vertinimo ataskaitos, nauji asmenų paaiškinimai, sutartys tarp trečiųjų šalių, turinčios įtakos mokesčių mokėtojo apmokestinimui, mokesčių mokėtojo sudarytos sutartys, nepateiktos patikrinimo metu, ir panašiai“⁴⁵. Pažymėtina, kad naujų įrodymų pateikimas bet kurioje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje paprastai pailgina mokestinio ginčo nagrinėjimo procesą, nes šalis, pateikdama vis naujus įrodymus, gali vilkinti procesą ir taip bus pažeistas mokestinio ginčo nagrinėjimo operatyvumo principas. Siekiant to išvengti, nagrinėjant mokestinį ginčą ikiteismine tvarka, jei šiame procese dalyvauja visos galimos institucijos, įrodymų pateikimo momentas griežtai reglamentuotas, nurodant, kad visi įrodymai turi būti pateikti centriniam mokesčių administratoriui (MAĮ 153 str. 3 d.). Tokia MAĮ nuostata siekiama užtikrinti, kad įrodymai būtų pateikiami kiek įmanoma anksčiau, ir taip sutrumpinti procesą bei išvengti atvejų, kai nauji įrodymai pateikiami tik teismui. Tačiau nors ir MAĮ įtvirtintas įrodymų pateikimo momentas yra griežtai apibrėžtas, bet praktikoje tokia nuostata nepadedą išvengti naujų įrodymų pateikimo tik teismui, nes ABTĮ nėra įtvirtinta jokių įrodymų pateikimo ribojimų.

Mokestinių ginčų komisija turi teisę priimti ir nagrinėti tik tuos naujus įrodymus, kurie atsirado ar byloje dalyvaujantiems asmenims tapo žinomi tik išnagrinėjus bylą centrinio mokesčių administratoriaus institucijoje (MAĮ 155 str. 6 d.). Mokesčių mokėtojas privalo įrodyti, kad apie tam tikrų įrodymų egzistavimą nagrinėjant bylą centriniam mokesčių

⁴⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-648/2003.

administratoriui mokesčių mokėtojas nežinojo ar negalėjo žinoti. Šiuo ribojimu siekiama skatinti bylos dalyvius palaikyti greitą ir išsamų bylos išnagrinėjimą, bylinėtis sąžiningai, atskleisti bylai reikšmingas aplinkybes ir pateikti visus įrodymus nagrinėjant bylą mokesčių administratoriaus institucijose. Šių įrodymų pateikimo ribojimai pirmiausia skirti nesąžiningiems proceso dalyviams. Paminėtina, kad vėlesnis įrodymų pateikimas verčia atidėti bylos nagrinėjimą, nes paprastai ne tik kita šalis, bet ir teismas negali apsieiti be papildomo pasiruošimo.

Atkreiptinas dėmesys, kad praktikoje mokestinių ginčų nagrinėjimo procese MAĮ 153 straipsnio 3 dalies ir 155 straipsnio 6 dalies nuostatos nėra įgyvendinamos efektyviai, tai daugiau deklaratyvaus pobūdžio normos, nes, kaip minėta anksčiau, ABTĮ nėra įtvirtinta jokių įrodymų pateikimo ribojimų. Minėto įstatymo 57 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta tik bendro pobūdžio norma, kad įrodymus pateikia proceso šalys ir kiti proceso dalyviai. Todėl siekiant operatyvaus mokestinio ginčo išnagrinėjimo galbūt reikėtų Mokestinių ginčų komisijai suteikti teisę priimti mokesčių mokėtojo pateikiamus naujus įrodymus ir juos įvertinti pačiai arba pavesti juos įvertinti mokesčių administratoriui. Be to, siūlytina taip pat įvesti įrodymų pateikimo apribojimą ir pateikiant įrodymus Vilniaus apygardos administraciniam teismui siekiant MAĮ minėtų straipsnių dėl įrodymų pateikimo momento realaus ir efektyvaus taikymo, kas kartu užtikrintų operatyvumo principo tinkamą įgyvendinimą.

A.Wach nuomone, „greitumas ir pigumas – tai realiatyvios vertybės, nes pigiai ir greitai, bet blogai – tai visada netinkanti formulė“⁴⁵. Todėl kyla klausimas, kaip turėtų elgtis teismas, jei mokesčių mokėtojas dėl kažkokių priežasčių laiku nepateikia svarbių įrodymų, turinčių lemiamą įtaką teisingo ir pagrįsto sprendimo priėmimui. Paminėtina, kad šiuo atveju susiduria du mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso principai: operatyvumo ir teisingumo. Šalies pateikti įrodymai privalo būti analizuojami visų bylos aplinkybių kontekste. Esant pagrįstam pagrindui manyti, kad šalies pateikiami nauji įrodymai turės įtakos bylos teisingam išsprendimui, atsisakymas priimti įrodymus vien remiantis formaliais argumentais reikštų atsisakymą vykdyti teisingumą. Todėl teismas turi pareigą kiekvieną bylą spręsti remiantis teisingumo principu. Nusprendamas atsisakyti priimti pavėluotai pateiktus įrodymus, teismas turi atsižvelgti į tai, ar toks atsisakymas byloje leis priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą. Neabejotina, kad ši sąlyga lemia teismo apsisprendimą priimti ar

⁴⁵ Medelienė, A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese. Teisė, T. 51, 2004. P. 130.

⁴⁶ Nekrošius V. Francas Kleinas apie civilinio proceso tikslus ir principus bei jų įgyvendinimo metodus. Teisė, 1999 Nr. 33(1). P. 47.

atsisakyti priimti pavėluotai pateiktą įrodymą. Manytina, šiuo atveju visgi svarbesnis būtų teismo sprendimo teisingumas ir pagrįstumas nei proceso operatyvumas.

Išanalizavus minėtas teisės aktų nuostatas akivaizdu, kad dabar galiojančiame MAĮ yra tiesiogiai nustatyta abiejų mokestinio ginčo šalių pareiga įrodyti savo teiginių pagrįstumą, t. y. tiek mokesčių administratorius, tiek mokesčių mokėtojas savo teiginius turi pagrįsti tam tikrais motyvais, argumentais, kuriuos gali įrodyti, nes nuo šios mokestinio ginčo šalių pareigos tinkamo įvykdymo priklauso tolesnė proceso eiga, proceso operatyvumo ir kitų principų tinkamas vykdymas.

Atsižvelgiant į įrodymų pateikimo momentą reglamentuojančius teisės aktus, galima daryti išvadą, jog šie teisės aktai nėra tarpusavyje suderinti. Akivaizdu, kad teismas mokestinio ginčo nagrinėjimo metu priims mokesčių mokėtojo pateiktus įrodymus, jei pateikiami nauji įrodymai turi ar gali turėti esminę įtaką jo apmokestinimui, taip pat teismas, vykdydamas teisingumą, tokius įrodymus ištirs ir įvertins. Svarbu pažymėti, kad mokestinis ginčas yra specifinė ginčų rūšis, kurios nagrinėjimui reikia specialių mokesčių teisės žinių, todėl teismas dažnai nusprendžia priimti šalies pateikiamus įrodymus ir mokesčių administratoriui paveda atlikti papildomą patikrinimą ir priimti naują sprendimą, nes pateikti nauji įrodymai ir informacija gali turėti įtakos mokesčių mokėtojo mokesčio bazės apskaičiavimui, o mokesčių apskaičiuoja mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu. Visa tai rodo, kaip svarbu tinkamai įgyvendinti MAĮ 153 str. 3 d. nuostatą ir įrodymus pateikti centriniam mokesčių administratoriui. Todėl siūlytina ABTĮ įtvirtinti įrodymų pateikimo ribojimą Vilniaus apygardos administraciniam teismui, kai akivaizdu, jog mokestinio ginčo nagrinėjimo metu šalies pateikti įrodymai galėjo būti pateikti ikiteisminėms mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijoms. Tokiu ribojimu būtų užkirstas kelias nesažiningai proceso šaliai vilkinti mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą.

2) *Mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teisė inicijuoti pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio mokestinio ginčo nagrinėjimo metu.* Šią mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teisę nustato MAĮ 71 straipsnio 1 dalis: „Mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Pasirašius tokį susitarimą, mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą negu nurodyta susitarime. Minėtas susitarimas gali būti pasirašytas mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat visų mokestinių ginčų nagrinėjimo etapų metu“. Detaliau šios mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teisės įgyvendinimo tvarką reglamentuoja Valstybinės mokesčių

inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. V-283 patvirtintos „Darbo organizavimo priimant sprendimus dėl susitarimo su mokesčių mokėtoju dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo pagrįstumo ir tikslingumo taisyklės“ (toliau – Pasirašymo pagrįstumo ir tikslingumo taisyklės) ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. VA-210 patvirtintos „Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės“ (toliau - Pasirašymo taisyklės).

Analizuojant minėtus teisės aktus, galima daryti išvadą, kad teisę inicijuoti pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio mokestinio ginčo nagrinėjimo metu turi tiek mokesčių administratorius, tiek mokesčių mokėtojas. Pagrindinė sąlyga tokiam susitarimui pradėti yra nei vienos iš šalių neturėjimas pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Minėtose Pasirašymo pagrįstumo ir tikslingumo taisyklės yra rekomenduojama susitarimus dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašyti mokestinio patikrinimo metu, ar bet kuriame mokestinio ginčo nagrinėjimo etape. Tai logiška išvada, nes daugeliu atveju tik atlikus mokestinį patikrinimą galima nustatyti svarbius faktus, aplinkybes, kurie gali tapti pakankamais įrodymais mokesčių administratoriui savo apskaičiavimams pagrįsti.

Atkreiptinas dėmesys, kad toks mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susitarimas negali būti pasirašytas bet kurio mokestinio ginčo nagrinėjimo atveju siekiant kuo greičiau užbaigti mokestinį ginčą. Pasirašymo pagrįstumo ir tikslingumo taisyklių 24 punkte įtvirtinti reikalavimai, keliami sprendimui dėl susitarimo pasirašymo pagrįstumo ir tikslingumo. Visų pirma, priimant sprendimą dėl susitarimo pasirašymo pagrįstumo ir tikslingumo, turi būti vertinamas įrodymų apskaičiavimams pagrįsti pakankamumas, atsižvelgiant į mokestinių ginčų praktiką analogiškais klausimais. Pažymėtina, kad susitarimas gali būti pasirašytas tik dėl tos mokesčių ir su juo susijusių sumų dalies, kuriai pagrįsti nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų, pavyzdžiui, kai mokesčių mokėtojui mokestis apskaičiuojamas naudojant MAĮ numatytus specialius mokesčių apskaičiavimo būdus (pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ar taikant turinio viršenybės prieš formą principą), taikant atitinkamo mokesčio įstatyme numatytas specialias nuostatas (pvz., mokesčių administratoriaus sprendimu koreguojant prekių (paslaugų) apmokestinamąją vertę (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 17 str.), koreguojant sandorius (Pelno mokesčio įstatymo 40 str. ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 str.)), kai įrodinėjamas ūkinės operacijos įvykdymo ar neįvykdymo faktas.

Kai pasiūlymas pasirašyti susitarimą inicijuojamas mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo, kurį atlieka VMI prie FM, metu, taip pat mokestinio ginčo metu, derybas su mokesčių mokėtoju veda ir susitarimo projektą rengia VMI prie FM darbo grupė. Taigi mokesčių mokėtojas, neturintis pakankamai įrodymų savo mokesčių apskaičiavimams pagrįsti, ir susitarimą pageidaujantis pasirašyti mokestinio ginčo nagrinėjimo metu, dėl susitarimo pasirašymo raštu turi kreiptis į VMI prie FM, arba pasiūlymą pateikti per apskrities valstybinę mokesčių inspekciją, atlikusią mokestinį patikrinimą.

MAĮ 71 straipsnyje įtvirtinta nuostata, kad mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui pasirašius tokį susitarimą, mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą nei nurodyta susitarime. Analogiška nuostata įtvirtinta Pasirašymo taisyklių 18 punkte. Tačiau pažymėtina, kad dėl susitarime nurodytų sumų mokesčių mokėtojui išlieka teisė kreiptis į mokesčių administratorių dėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo, dėl atleidimo nuo baudų ir/ar delspinigių esant MAĮ numatytiems pagrindams.

Mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susitarimams, kaip priemonei užtikrinti greitą mokestinio ginčo išsprendimą, pritaria ir teisės mokslininkai. S. Šedbaras teigia, kad „Mokestinių ginčų komisija galėtų turėti daugiau teisių tarpininkauti mokesčio administratoriaus ir mokesčio mokėtojo, nesutinkančio su mokesčių administravimo institucijos sprendimu, deryboms. Praktika rodo, kad dažnai gali būti pasiektas kompromisas ir išsaugota tam tikra mokestinės prievolės dalis, kuri teisme gali būti visiškai panaikinta. Šiuo atveju išsaugoma dalis biudžeto pinigų, laimi ir mokesčio mokėtojas, nors ir praranda dalį lėšų, bet sutaupo bylinėjimosi išlaidų ir mažiau sugaišta laiko“⁴⁷.

Svarbu paminėti, kad taikius susitarimus nagrinėjant administracinius ginčus skatina Europos Tarybos Ministrų Komiteto rekomendacija Rec (2001) 9 „Dėl bylinėjimosi tarp administravimo institucijų ir privačių asmenų alternatyvų“⁴⁸.

Taigi akivaizdu, jog mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teisė inicijuoti pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio mokestinio ginčo nagrinėjimo metu yra svarbi siekiant įgyvendinti proceso operatyvumo principą, nes pasirašius minėtą susitarimą yra užbaigiamas mokestinis ginčas. Toks mokestinio ginčo išsprendimo būdas leidžia mokestinį ginčą išspręsti mažesnėmis laiko ir finansinėmis sąnaudomis. Be to, nei vienai šaliai neturint pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams

⁴⁷ Šedbaras, S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje. Vilnius: Justitia, 2006. P. 150.

⁴⁸ Alternatives to Litigation between Administrative Authorities and Private Parties: Conciliation, Mediation and Arbitration. Multilateral conference Lisbon (Portugal), 31 May – 2 June 1999. Council of Europe Publishing. P. 107-159.

pagrįsti mokestinį ginčą nagrinėjančiai institucijai būtų problematiška priimti teisingą sprendimą dėl įrodymų trūkumo. Todėl tokiu atveju optimaliausias ginčo išsprendimo būdas yra mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų pasirašymas. Tačiau būtina nepamiršti, kad minėtas susitarimas gali būti pasirašomas, jei atitinka dvi sąlygas: 1) nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti, ir 2) turi vykti mokestinis tyrimas, mokestinis patikrinimas ar mokestinis ginčas dėl apskaičiuotos sumos.

3) Kiti veiksniai, įtakojantys mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumą.

Mokestinių ginčų trukmei yra reikšmingas skundai keliamų reikalavimų tinkamas laikymasis, nes mokestinį ginčą nagrinėjančiai institucijai nustačius skundo turinio trūkumus, toks skundas nebus nagrinėjamas. MAĮ 153 straipsnis detaliai reglamentuoja skundo, pateikiamo centriniam mokesčių administratoriui ir Mokestinių ginčų komisijai, turiniui keliamus reikalavimus. Šio straipsnio 5 dalis nurodo, kad „nustačiusi, kad skundas neatitinka šio Įstatymo reikalavimų, ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija priima sprendimą ir nustato skundą padavusiam mokesčių mokėtojui 15 dienų terminą trūkumams pašalinti. Šis terminas pradedamas skaičiuoti nuo dienos, kai mokesčių mokėtojui minėtas sprendimas buvo įteiktas“. Dėl to mokestinio ginčo trukmė ilgėja, nes jeigu mokesčių mokėtojas ir pašalins nustatytus skundo trūkumus ir skundas bus laikomas paduotu jo pradinio pateikimo dieną, tačiau skundo nagrinėjimo terminai bus pradėti skaičiuoti tik nuo reikalavimų įvykdymo dienos, nes jeigu mokesčių mokėtojas per nustatytą 15 dienų terminą įvykdo sprendime nurodytus reikalavimus, skundas nagrinėjamas ir laikomas paduotu pradinio jo pateikimo dieną, o skundo dėl mokestinio ginčo išnagrinėjimo terminai pradėti skaičiuoti nuo reikalavimų įvykdymo dienos. Nurodytų reikalavimų laiku neįvykdžius, skundas laikomas nepaduotu ir gražinamas jį pateikusiam mokesčių mokėtojui. Todėl mokesčių mokėtojas rašydamas skundą turėtų laikytis visų įstatyme nustatytų reikalavimų skundo turiniui ir taip užtikrinti greitesnį mokestinio ginčo išnagrinėjimą.

Taip pat su proceso operatyvumo principu yra glaudžiai susijęs proceso paprastumo principas, kuris gali būti suprantamas kaip formalizuoto ir griežtai įstatymiškai reglamentuoto proceso priešybė bei užtikrinantis laisvesnę ginčo nagrinėjimo procedūrą. Proceso paprastumo principas gali būti pasiekiamas ikiteisminėse mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijose, kur nagrinėjant mokestinius ginčus išvengiama didelio formalizmo. Mokestinių ginčų nagrinėjimas teismuose yra daug formalesnis ir griežčiau reglamentuotas.

Mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumo principo įgyvendinimui turi įtakos ir nagrinėjant mokestinius ginčus centriniame mokesčių administratoriuje įtvirtintas bendradarbiavimo su mokesčių mokėtoju principas. Skundų dėl mokestinių ginčų tvarkymo taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos viršininko 2005 m. birželio 16 d. įsakymu Nr. V-112, 21 punkte nurodyta, kad mokesčių mokėtojas skundo nagrinėjimo metu paaiškinimus gali pateikti ir raštu, ir žodžiu. Manytina, kad mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas mokestinio ginčo nagrinėjimo metu turėtų aktyviai įgyvendinti šį principą, nes abiem šalim išsiaiškinus visas aplinkybes greičiau, tai leistų užtikrinti operatyvesnį skundo nagrinėjimą centriniame mokesčių administratoriuje. Kita vertus, prasidėjus mokestiniam ginčui sunkiai įsivaizduojamas mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimas, tačiau vis tik bendradarbiavimo principas turėtų būti aktyviai įgyvendinimas tiek iš mokesčių mokėtojo pusės, pateikiant visus turimus įrodymus ir reikšmingą informaciją mokestinio ginčo nagrinėjimui, tiek ir iš mokesčių administratoriaus pusės siekiant išsiaiškinti visas bylai reikšmingas aplinkybes. Neabejotina, jog bendradarbiavimas nepašalina ginčo dėl teisės, bet padeda operatyviau surinkti visus reikalingus mokestinio ginčo nagrinėjimui įrodymus.

Svarbu pažymėti, kad bendradarbiavimo principas yra įtvirtintas tik nagrinėjant mokestinius ginčus centriniame mokesčių administratoriuje. Visiškai pagrįsta būtų nustatyti bendradarbiavimo principą ir nagrinėjant mokestinę bylą teisme. Šia linkme jau einama, kadangi rengiant naują Lietuvos administracinio proceso kodekso projektą⁴⁹ 13 straipsnyje siūloma įtvirtinti bendradarbiavimo principą, reikalaujantį, kad teismas, bendradarbiaudamas su administraciniame procese dalyvaujančiais asmenimis, imtųsi Kodekse nustatytų priemonių, jog laiku ir operatyviai būtų surinkti visi administraciniam ginčui nagrinėti reikalingi įrodymai, kad būtų užkirstas kelias administraciniam procesui vilkinti, ir siektų, kad administracinis ginčas būtų išnagrinėtas per kiek įmanoma trumpiausią laiką, jeigu tai galima tinkamai padaryti. Ši nuostata, įtvirtindama bendradarbiavimo principą, kartu išsamiai atskleidžia operatyvumo principo turinį. Siūlytina rengiamame Lietuvos administracinio proceso kodekso projekte įtvirtinti ir šalių pareigą rūpintis tinkamu ir greitai bylos išnagrinėjimu siekiant operatyvumo principo įgyvendinimo mokestinių ginčų nagrinėjimo procese.

Apibendrintai galima teigti, kad nuo tinkamo operatyvumo principo įgyvendinimo priklauso visa mokestinių ginčų nagrinėjimo eiga. Todėl norėdami užtikrinti šio principo įgyvendinimą mokestinius ginčus nagrinėjantys subjektai turi tiksliai vykdyti savo funkcijas ir neperžengti įgaliojimų, o mokestinio ginčo šalys sąžiningai įgyvendinti savo procesines

teises ir tinkamai vykdyti pareigas. Tačiau negalima operatyvumo principo suabsoliutinti. Nors šis principas yra ypatingai reikšmingas ir siektinas, bet dėl operatyvumo principo negalima aukoti kitų mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso principų – proceso šalių lygiateisiškumo, teisingumo ir kt.

3.2 Proceso šalių lygiateisiškumo principas

Procesinis šalių lygiateisiškumas garantuoja, kad procesines teises ir pareigas šalys įgyvendina nevaržomai, įstatymo numatytomis sąlygomis ir tvarka, nepažeisdamos priešingos šalies teisių. Proceso lygiateisiškumo principas yra konstitucinio asmenų lygybės principo išraiška proceso teisėje.

Proceso šalių lygiateisiškumo principas įtvirtintas ABTĮ 53 straipsnio 1 dalyje, kurioje teigiama, kad šalių procesinės teisės yra lygios. Kituose mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą reglamentuojančiuose teisės aktuose šalių lygiateisiškumo principas nėra įtvirtintas. Tačiau proceso šalių lygiateisiškumo principas yra pripažįstamas ir ikiteisminiame mokestinių ginčų nagrinėjimo etape. Tokia išvada darytina remiantis bendraisiais mokestinių ginčų proceso teisės principais ir tikslais: objektyvumu, nešališkumu, visapusiškumu ir kt.

Kalbant apie mokestinio ginčo šalių lygiateisiškumo principą, gali kilti klausimas, ar mokestinio ginčo šalys, t. y. mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius, yra lygiavertės teisių ir pareigų apimtimi mokestinio ginčo nagrinėjimo procese. Toks klausimas kyla todėl, kad vis tik mokesčių administratorius yra vykdomosios valdžios įsteigta institucija. Be to, patys mokesčių teisiniai santykiai būdami viešosios teisės dalimi yra paremti subordinacijos principu. Esant tokiai situacijai, gali susidaryti nuomonė, jog mokesčių administratorius yra pranašesnėje padėtyje nei mokesčių mokėtojas. Tačiau nors ir mokesčių administratorius yra valdžios institucija, bet proceso teisės prasme jis turi tokias pat teises ir pareigas kaip ir kita šalis, t. y. mokesčių mokėtojas. Taigi kalbant apie proceso šalių lygiateisiškumo principą turėtų būti atsižvelgta į mokestinių teisinių santykių, grindžiamų viešojo intereso užtikrinimu ir pavaldumu, specifiką.

Mokestinio ginčo nagrinėjimo proceso šalių lygiateisiškumo principo turinys geriausiai atskleidžiamas sistemiškai analizuojant proceso šalių teises ir pareigas. Kadangi kai kurių proceso šalių teisių įgyvendinimas yra tiesiogiai susijęs su proceso šalių lygiateisiškumo principu, todėl toliau bus plačiau nagrinėtinos tokios šalių teisės: mokestinio ginčo šalių teisė susipažinti su bylos medžiaga bei mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teisė apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą.

⁴⁹ Lietuvos administracinio proceso kodekso projektas. Neskelbtas.

1) *Teisė susipažinti su bylos medžiaga.* Administracinių ginčų bylos šalys, t. y. tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius, turi teisę mokestinio ginčo nagrinėjimo Mokestinių ginčų komisijoje ir teisme metu susipažinti su bylos medžiaga. Tokia mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teisė yra įtvirtinta MAĮ 155 straipsnio 2 dalyje ir ABTĮ 51 straipsnio 1 dalyje.

Svarbu pažymėti, kad mokesčių mokėtojo teisė susipažinti su bylos medžiaga nėra numatyta nagrinėjant mokestinį ginčą centriniame mokesčių administraciniame departamente. Tai laikytina lygiateisiškumo principo pažeidimu, nes mokesčių mokėtojas tampa silpnesne ginčo šalimi, kuri neturi teisės susipažinti su bylos medžiaga ir geriau pasiruošti tolimesniam jos nagrinėjimui. Todėl manytina, kad šalių procesinių teisių lygybės principo šioje ikiteisminėje mokestinių ginčų nagrinėjimo stadijoje nėra.

MAĮ 155 straipsnio 2 dalies nuostata numato, kad mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius turi teisę Mokestinių ginčų komisijoje susipažinti su byloje esančia medžiaga. Tai yra bendro pobūdžio norma, įtvirtinanti minėtą mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teisę. Detalesnę šios teisės įgyvendinimo tvarką nustato Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004 m. lapkričio 25 d. įsakymu Nr. 1-14 patvirtintas Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės darbo reglamentas⁵⁰, kurio 20 punkte nustatyta, kad mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius, norėdami susipažinti su mokestinio ginčo bylos medžiaga, turi pateikti asmenį bei įgaliojimus liudijančius dokumentus ir pasirašyti išduodamų susipažinti bylų apskaitos žurnale.

ABTĮ 51 straipsnio 1 dalis nustato, kad proceso dalyviai turi teisę teisme susipažinti su byloje esančiais dokumentais, kita medžiaga ir teismo (teisėjo) leidimu, savo lėšomis daryti jų kopijas bei išrašus. Šios nuostatos įgyvendinimo tvarką nustato Vilniaus apygardos administracinio teismo pirmininkės 2005 01 05 įsakymu Nr. T-4 patvirtintos „Susipažinimo su bylos medžiaga, bylos medžiagos kopijų išdavimo ir mokesčio už kopijas paėmimo tvarka“.

Administracinių ginčų bylos dalyviai – pareiškėjai, atsakovai ir tretieji suinteresuoti asmenys ir jų atstovai, taip pat administracinio teisės pažeidimo bylos dalyviai (asmenys, patraukti administracinėn atsakomybėn, nukentėjusieji ir jų atstovai, institucijos ir pareigūnai surašę administracinio teisės pažeidimo protokolus, pareigūnai ir institucijos, priėmę nutarimus administracinių teisės pažeidimų bylose) turi teisę susipažinti su visa bylos medžiaga išskyrus tą dalį, kuri sudaro valstybės ar tarnybos paslaptį (pažymėtą grifais „visiškai slaptai“, „slaptai“, „konfidencialiai“ ar „riboto naudojimo“), jei ta dalis nėra

išslaptinta įstatymų nustatyta tvarka (negautas paslapties subjekto sprendimas išslaptinti medžiagą ar asmeniui, pateikusiam prašymą susipažinti su medžiaga, neišduotas paslapties subjekto leidimas susipažinti su išslaptinta bylos medžiagos dalimi).

Analizuojant minėtas teisės aktų nuostatas galima pastebėti, kad teisė susipažinti su bylos medžiaga yra vienodai apibrėžta tiek MAĮ 155 straipsnio 2 dalyje, tiek ABTĮ 51 straipsnio 1 dalyje, tik skiriasi šių teisių įgyvendinimo tvarka atskirose mokestinius ginčus nagrinėjančiose institucijose. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad ABTĮ 51 straipsnio 2 dalis nustato, kada teisė susipažinti su bylos medžiaga gali būti ribojama, t. y. šalis arba institucija, teikianti teismui dokumentus ar medžiagas, kurių duomenys sudaro valstybės, tarnybos, profesinę ar komercinę paslaptį, gali prašyti teismo neteikti jų susipažinti ir kopijuoti. Taigi tam tikrais atvejais asmenims gali būti apribota teisė susipažinti su bylos medžiaga, jei joje yra informacijos, sudarančios valstybės, tarnybos, profesinę ar komercinę paslaptį.

Valstybės ir tarnybos paslapties sąvokos yra apibrėžtos Valstybės ir tarnybos paslapčių įstatyme⁵¹: „Valstybės paslaptis – šio Įstatymo nustatyta tvarka išslaptinta politinė, karinė, žvalgybos, kontržvalgybos, teisėsaugos, mokslo ir technikos informacija, kurios praradimas arba neteisėtas atskleidimas gali sukelti grėsmę Lietuvos Respublikos suverenitetui, teritorijos vientisumui, gynybinei galiai, padaryti žalos valstybės interesams, sukelti pavojų žmogaus gyvybei (2 str. 2 d.).

Tarnybos paslaptis – šio Įstatymo nustatyta tvarka išslaptinta politinė, karinė, ekonominė, teisėsaugos, mokslo ir technikos informacija, kurios praradimas arba neteisėtas atskleidimas gali pakenkti valstybės ar jos institucijų interesams arba sudaryti prielaidas neteisėtam valstybės paslaptį sudarančios informacijos atskleidimui, sukelti pavojų žmogaus sveikatai. Tarnybos paslapčių kategorijų sąrašą nustato šis Įstatymas (2str. 3 d.).“

Komercinės paslapties sąvoka yra įtvirtinta Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso⁵² 1.116 straipsnio 1 dalyje, kurioje įtvirtinta, kad informacija laikoma komercine (gamybine) paslaptimi, jeigu turi tikrą ar potencialią komercinę (gamybinę) vertę dėl to, kad jos nežino tretieji asmenys ir ji negali būti laisvai prieinama dėl šios informacijos savininko ar kito asmens, kuriam savininkas ją yra patikėjęs, protingų pastangų išsaugoti jos slaptumą. Be to, Civilinio kodekso 1.116 straipsnio 5 dalyje apibrėžiama profesinės paslapties sąvoka: „Informacija pripažįstama profesine paslaptimi, jei ją pagal įstatymus ar sutartį privalo saugoti tam tikros profesijos asmenys (advokatai, gydytojai, auditoriai ir kt.). Šią informaciją tie asmenys gauna atlikdami jiems įstatymų ar sutarčių numatytas pareigas.“ Apibendrintai komercinę ar profesinę paslaptį galima apibrėžti kaip bet kuria forma išreikštą, viešai

⁵⁰ Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373.

⁵¹ Valstybės žinios, 1999, Nr. 105-3019.

neprieinamą ir aktualią ar potencialią ekonominę vertę turinčią finansinę, verslo, mokslinę, techninę ar inžinerinę informaciją, kurios praradimas arba neteisėtas atskleidimas gali padaryti žalą informacijos savininkui.

Valstybės ir tarnybos paslapčių įstatymo 11 straipsnio 1 dalis nustato, kad susipažinti su valstybės paslaptį sudarančia informacija, žymima slaptumo žymomis „Visiškai slaptai“, „Slaptai“ bei „konfidencialiai“, turi teisę tik leidimą dirbti ar susipažinti su šia informacija turintis asmuo ir tik su ta informacija, kuri yra susijusi su jo pareigų atlikimu. Nurodyto straipsnio 2 dalis nustato, kad asmeniui teisę susipažinti su įslaptinta informacija, kuria disponuoja kitas paslapčių subjektas, suteikia šia informacija disponuojančio paslapčių subjekto vadovas.

Tokiu būdu Valstybės ir tarnybos paslapčių įstatymo 11 straipsnio 1 ir 2 dalyse įtvirtintos teisės normos be jokių išimčių neleidžia asmeniui, neturinčiam leidimo dirbti ar susipažinti su įslaptinta informacija. Nurodytos normos asmeniui nesuteikia teisės susipažinti su įslaptinta informacija ir tuo atveju, kada teisme nagrinėjama šio asmens mokestinė byla ir byloje įrodymais pripažįstama ir vertinama informacija, sudaranti valstybės, tarnybos ar profesinę paslaptį. Esant šiai teisinei situacijai, įstatymas asmeniui ne tik neleidžia susipažinti su visais byloje esančiais įrodymais ir informacija, tačiau šį asmenį padaro nelygiateisiu kitos ginčo šalies, kuriai valstybės, tarnybos ar profesinė paslaptį sudaranti informacija yra žinoma, atžvilgiu. Tai gali būti traktuojama kaip akivaizdus asmenų lygiateisiškumo principo pažeidimas, įtvirtintas ABTĮ 53 straipsnyje, kuomet asmenims nesudaromos lygios galimybės remtis vienos ir tos pačios kategorijos (valstybės, tarnybos ar profesinę paslaptį sudarančiais) įrodymais.

Būtina atkreipti dėmesį, kad analizuojant šias teisės aktų nuostatas kyla abejonės ar Valstybės ir tarnybos paslapčių įstatymo 11 straipsnio 1 ir 2 dalys neprieštarauja ABTĮ 51 straipsnio 1 ir 2 dalims ir 53 straipsnio 1 daliai, kad šalių procesinės teisės yra lygios. Taigi nagrinėjant šią situaciją akivaizdu, jog yra šalių lygiateisiškumo principo ir valstybės, tarnybos, profesinės ar komercinės paslapties išsaugojimo principų konkurencija. Tokiu atveju teismas nagrinėdamas bylą turi rasti pusiausvyrą tarp šių principų taikymo, nes negalima iškelti vieno principo pažeidžiant kitą. Galbūt tokiu atveju būtų racionaliausia teismui remtis protingumo ir teisingumo principais. Kita vertus, teismas yra saistomas įstatymų, o minėtų valstybės, tarnybos, profesinės ir komercinės paslapčių išsaugojimas ir šalių lygybės principas yra įtvirtinti norminiuose teisės aktuose. Todėl teismas pripažindamas šalių lygiateisiškumo principą automatiškai pažeistų minėtų paslapčių

⁵² Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262.

saugojimo reikalavimą, ir atvirkščiai, teismui vadovaujantis draudimais atskleisti minėtas paslaptis bus pažeistas proceso šalių lygybės principas.

Galbūt mokestinių ginčų nagrinėjimo metu tai daugiau teorinė problema, nes praktikoje su ja dar neteko susidurti. Tačiau lygiateisiškumo principo ir paslaptių problema paminėta ir kalbant apie mokestinių ginčų nagrinėjimą, nes, kaip minėta anksčiau, mokestiniai ginčai nagrinėjami teisme remiantis bendraisiais administracinio proceso principais.

Kalbant apie proceso šalių lygiateisiškumo principą, paminėtina ir MAĮ 36 straipsnio 10 punkte įtvirtinta mokesčių mokėtojo teisė reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą, ir šią mokesčių mokėtojo teisę supuonuojanti mokesčio administratoriaus pareiga užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą, įtvirtinta MAĮ 32 straipsnio 5 punkte. Nagrinėjant mokestinių ginčų bylas, dažnai remiamasi apie pareiškėjo kontrahentą turima informacija, kuri buvo gauta atliekant pareiškėjo kontrahento mokestinį patikrinimą. Šiuo atveju, įgyvendinant šalių teisę susipažinti su mokestinio ginčo nagrinėjimo medžiaga tiek Mokestinių ginčų komisijoje, tiek teisme, gali būti pažeista kito mokesčių mokėtojo teisė į informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą užtikrinimą, jei tokio mokesčių mokėtojo kaltė už mokesčio įstatymo pažeidimus nėra įrodyta. Pagal MAĮ 38 straipsnio 2 dalies 6 punkto nuostatą paslapyje nelaikoma „informacija, susijusi su mokesčių teisės aktų pažeidimais, kai mokesčių mokėtojo kaltė už mokesčio įstatymo pažeidimus įrodyta. Mokesčių mokėtojo kaltė laikoma įrodyta, kai mokesčių mokėtojas per įstatymų nustatytus terminus ir tvarka neapskundė mokesčių administratoriaus veiksmų arba kai apskundus mokesčių administratoriaus veiksmus skundą nagrinėjanti institucija savo sprendimu jų nepripažįsta neteisėtais ir tokio sprendimo mokesčių mokėtojas įstatymų nustatytais terminais bei tvarka neapskundė, arba kai skundą nagrinėjančios institucijos sprendimas, nepripažįstantis mokesčių administratoriaus veiksmų neteisėtais, yra galutinis“. Kita vertus, pareiškėjui nesuteikiant teisės susipažinti su tokio pobūdžio bylos medžiaga, t. y. su kontrahento patikrinimo aktu, gali būti pažeistas proceso šalių lygiateisiškumo principas. Manytina, kad teisiškai pagrįsta būtų leisti pareiškėjui susipažinti su informacija apie kitą mokesčių mokėtoją tokią informaciją nuasmeninant arba leisti susipažinti tik su ta informacijos dalimi, kuri tiesiogiai susijusi nagrinėjamu mokestiniu ginču ir yra svarbi teisingam mokestinio ginčo išsprendimui.

2) *Mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus teisė apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą.* Mokesčių mokėtojo teisė apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą yra įtvirtinta MAĮ 159 straipsnio 1 dalyje: „Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę jį apskusti teismui.“ Apskusti Mokestinių ginčų komisijos

sprendimą dėl mokesčio ginčo taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprenddami mokesčio ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas (MAĮ 159 str. 2 d.). Tai reiškia, kad centrinis mokesčių administratorius neturi teisės ginčyti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl skirtingo faktinių aplinkybių vertinimo.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2005 m. kovo 4 d. nutartyje⁵³ konstatavo, kad „mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprenddami mokesčio ginčą, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo ir Buhalterinės apskaitos įstatymo nuostatų aiškinimo aspektu priėjo prie iš esmės tokių pat išvadų, jog ne tik tinkamas ūkinės operacijos įforminimas apskaitos dokumente, bet ir realus PVM objekto egzistavimas (įsigijimas iš kitų PVM mokėtojų) yra būtina prielaida mokesčių mokėtojo teisei įtraukti į PVM atskaitą sumokėtas pirkimo PVM sumas atsirasti. Iš sprendimuose dėstomų argumentų matyti, kad mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija priėjo skirtingų išvadų tik įrodymų pakankamumo prasme, vertindami, ar prekės, kurios UAB „Medinovus“, UAB „Vitrum“ ir UAB „Ventimeksas“ išrašytose PVM sąskaitose faktūrose įvardijamos kaip PVM objektas, realiai neegzistavo. Mokestinių ginčų komisijai konstatavus, kad nėra pakankamų duomenų, jog prekės neegzistavo, atsakovo pozicija, kuria remdamasis jis ginčijo pareiškėjo teisę į PVM atskaitą, neteko faktinio pagrindo. Mokesčių administratorių sprendimai dėl nurodymų sumokėti mokesį, nebuvo grindžiami kitomis faktinėmis aplinkybėmis, nei ta, kad prekės faktiškai neegzistavo, todėl pagal atsakovo skundą vertinant sprendimų teisėtumo klausimą, analizuoti kokių nors kitų faktinių aplinkybių (pavyzdžiui, kad prekės nors ir egzistavo, jų pardavėjai PVM nemokėjo ir pareiškėjas apie tai žinojo ar turėjo galimybę žinoti), pagrindo nėra“.

Iš minėtos MAĮ 59 straipsnio formuluotės pastebėtina, kad, pirma, ji skirta reglamentuoti administracinio teismo jurisdikcinę kompetenciją nagrinėti mokesčius ginčus pagal centrinio mokesčių administratoriaus skundus ir, antra, riboja bylos pagal mokesčių administratoriaus skundą nagrinėjimo pagrindus, t. y. mokesčio ginčą pagal mokesčių administratoriaus skundą nagrinėjantis administracinis teismas yra saistomas Mokestinių ginčų komisijos nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis ir gali vertinti tik materialinės bei proceso teisės normų taikymo ir aiškinimo teisingumą. Iš to seka, kad centrinio mokesčių administratoriaus skundo priėmimo stadijoje nenustačius, jog mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprenddami mokesčio ginčą skirtingai aiškino teisę, centrinio

⁵³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵ – 236/2005.

mokesčių administratoriaus skundą teismas turėtų atsisakyti priimti, o šią aplinkybę nustatius bylos nagrinėjimo metu, byla turėtų būti nutraukta ABTĮ 101 straipsnio 1 punkto pagrindu, t. y. jeigu byla nepriskirtina administracinių teismų kompetencijai.

Tačiau tokia įstatymo leidėjo pozicija vertinama nevienareikšmiškai ir sukelia nemažai diskusijų, nes, kaip minėta, administracinis teismas, nagrinėdamas bylą, privalo remtis tik Mokestinių ginčų komisijos nustatytais ir ištirtomis faktinėmis aplinkybėmis, tačiau bylos nagrinėjimui teisme ir sprendimo priėmimui gali turėti įtakos ir tam tikrų Mokestinių ginčų komisijos faktinių bylos aplinkybių klaidingas vertinimas. Yra nuomonių, kad įstatymų leidėjo pozicija, jog mokesčių administratorius gali skusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą tik kai minėtos institucijos, sprendamos mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymo ar kito teisės akto nuostatas, pažeidžia šalių lygiateisiškumo principą. Tokia išvada padaryta todėl, kad vienai mokestinio ginčo šaliai (mokesčių mokėtojui) suteikiama daugiau teisių nei kitai (mokesčių administratoriui). Be to, aptariamam atveju bylos faktinį pagrindą sudaro nevertintos aplinkybės, apibrėžtos ir suformuotos subjekto, nesančio proceso šalimi.

Atsižvelgiant į visa tai, akivaizdu, kad suteikus mokesčių administratoriui teisę skusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą ne tik teisės aiškinimo, bet ir faktinių aplinkybių pateikimo atžvilgiu, būtų išvengta galimų klaidų, tokiu būdu padidinant proceso išsamumą bei galutinio sprendimo teisingumą, bet tuo pačiu pažeidžiant proceso operatyvumo principo įgyvendinimą, nes suteikus tokią teisę mokesčių administratoriui ilgėja mokestinio ginčo trukmė. Taigi tokia nuostata sukelia dviejų mokestinių ginčų nagrinėjimo principų - šalių lygiateisiškumo ir operatyvumo – priešpriešą, todėl būtina rasti šių dviejų principų pusiausvyrą.

„Neabejotinai teisės taikymo ir aiškinimo klausimai yra daug sudėtingesni, nei bylos faktinių aplinkybių nustatymas, todėl teisės klaidos tikimybė yra didesnė nei fakto klaidos tikimybė“⁵⁴. Be to, mokesčių administratoriui suteikus teisę skusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl faktinių aplinkybių vertinimo, būtų pažeistas ypatingai svarbus ir siektinas mokestinių ginčų nagrinėjimo operatyvumo principas, nes tai padidintų bylų skaičių ir apimtį. Juo labiau, jog fakto klausimai jau buvo patikrinti du kartus, t. y. nagrinėjant mokestinį ginčą centriniame mokesčių administratoriuje ir Mokestinių ginčų komisijoje. Taigi mokesčių administratorius savo poziciją dėl faktinių bylos aplinkybių vertinimo gali ginti mokestinio ginčo nagrinėjimo Mokestinių ginčų komisijoje metu. Atsižvelgiant į tai kas išdėstyta, manytina, kad tokia nuostata buvo siekiama mokestinio

⁵⁴ Mikelėnas, V. Quo vadis arba eksperimentuojama toliau. Justitia Nr. 4, 1999. P. 2.

ginčo trukmės sutrumpinimo, nes priešingu atveju tai sąlygotų nepamatuotą teismo darbo krūvio didėjimą.

Analizuojant minėtas teisės aktų nuostatas ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką akivaizdu, kad mokesčių mokėtojas Mokestinių ginčų komisijos sprendimą gali skųsti visada, o centrinis mokesčių administratorius tik tuomet, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Manytina, kad tokia nuostata įtvirtinta pagrįstai siekiant šalių lygiateisiškumo ir mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumo principų pusiausvyros.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad sistemiškai analizuojant ABTĮ bei MAĮ normas, reglamentuojančias šalių teisę skųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą, palikta tam tikra teisinio reguliavimo dviprasmybė. ABTĮ 32 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad atitinkamos administracinių ginčų komisijos ar kitos išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka institucijos sprendimą, priimtą išnagrinėjus administracinį ginčą ne teismo tvarka, administraciniam teismui gali skųsti ginčo šalis, nesutinkanti su administracinių ginčų komisijos ar kitos išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka institucijos sprendimu. Tuo tarpu MAĮ 58 straipsnyje įtvirtinta, kad tik mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę apskųsti teismui. Akivaizdu, kad šios dvi įstatymų nuostatos yra nesuderintos tarpusavyje ir palieka mokesčių administratoriui galimybę skųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą visais atvejais, todėl jas reikėtų suderinti. Galbūt reikėtų ABTĮ įtvirtinti nuostata, kad Mokestinių ginčų komisijos sprendimo administraciniam teismui apskundimo tvarką nustato MAĮ.

Proceso šalių lygiateisiškumo principas yra glaudžiai susijęs su kitu proceso principu – tebūnie išklaudyta ir kita šalis (*audiatur et altera pars*). Pastarojo principo įgyvendinimo problemų nagrinėjant mokestinį ginčą Mokestinių ginčų komisijoje ir teisme nesutinkama, nes tiek Mokestinių ginčų komisijoje, tiek teisme išsamiai reglamentuotos mokestinio ginčo nagrinėjimo procedūros, proceso šalių teisės ir pareigos. Tačiau visiškai su priešinga situacija susiduriama nagrinėjant ginčą centriniame mokesčių administraciniame teisme. „MAĮ 36 straipsnio 4 punkte įtvirtinta, kad mokesčių mokėtojas turi teisę asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose. Tokia įstatymo norma reiškia ne ką kitą, o vieną iš svarbiausių proceso principų - tebūnie išklaudyta ir kita šalis. Tačiau minėto įstatymo IX skyriuje „Mokesčių administratoriaus sprendimų apskundimas. Mokestiniai ginčai“ nėra nė vienos normos, kuri numatytų, kaip tai procesiškai turi būti atlikta, pavyzdžiui, centrinio mokesčių administratoriaus: kokia tvarka

informuojamas mokesčių mokėtojas ir jo atstovas apie posėdį, kuriame bus nagrinėjamas mokestinis ginčas, kaip informinami ir įvertinami posėdžio dalyvių išsakyti argumentai ir t. t. Tai reiškia, įstatymų leidėjo deklaruota taisyklė, nesant nustatyto šios normos įgyvendinimo mechanizmo, nagrinėjant ginčą centriniam mokesčių administratoriui yra tik fikcija, nesukelianti jokių teisinių padarinių⁵⁵. Galima būtų iš dalies paprieštarauti S. Šedbaro išdėstytai pozicijai, nes mokestinis ginčas centriname mokesčių administracijoje nagrinėjamas rašytine forma, todėl mokesčių mokėtojas nėra kviečiamas ar informuojamas apie ginčo nagrinėjimą. Tačiau mokesčių mokėtojui suteikiama teisė pateikti savo argumentus mokesčių administratoriui, bet nereglamentuojama, kokia tvarka tai turi būti atliekama, kaip informinami mokesčių mokėtojo pateikti argumentai. Toks neapibrėžtas ir nekonkretus teisinis reguliavimas turėtų būti peržiūrėtas, siekiant užtikrinti proceso principo tebūnie išklaudyta ir kita šalis bei kitų proceso principų (tinkamo proceso, šalių lygiateisiškumo ir kt.) įgyvendinimą.

Apibendrintai galima teigti, kad proceso šalių lygiateisiškumo principo įgyvendinimas pilna apimtimi nėra užtikrinamas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese, ypač kalbant apie ikiteisminį mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą. Todėl siūlytinas išsamesnis ir apibrėžtesnis mokestinio ginčo šalių teisių ir pareigų reglamentavimas, kas užtikrintų lygiateisiškumo ir kitų mokestinių ginčų nagrinėjimo procesinių principų tinkamą įgyvendinimą.

3.3 Objektyvumo principas

Objektyvumo principas reiškia, kad visos bylos aplinkybės turi būti vertinamos nešališkai, be išankstinio nusistatymo ir įsitikinimo, t. y. mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos turi visapusiškai ir nešališkai išaiškinti visas bylos aplinkybes, t. y. tiek mokesčių mokėtojo atsakomybę sunkinančias, tiek lengvinančias. Šis principas yra labai glaudžiai susijęs su teisėtumo ir nešališkumo principais, todėl šiuos principus tikslinga atskleisti kartu.

Viešojo administravimo įstatymo 4 str. išvardyti principai, kuriais privalo remtis viešojo administravimo subjektai savo veikloje. Paminėtina, kad viešojo administravimo subjektais laikomos institucijos, įstaigos, pareigūnai, valstybės tarnautojai, kiti fiziniai ar juridiniai asmenys, kuriuos įstatymai įgalioja atlikti viešąjį administravimą (MAĮ 3 str. 4 d.). Vadovaujantis paminėtomis nuostatomis bei MAĮ 2 straipsnio 12 punktu akivaizdu, kad ir mokesčių administratorius taip pat pripažįstamas viešojo administravimo subjektu, todėl

⁵⁵ Šedbaras, S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje. Vilnius: Justitia, 2006. P. 151.

vykdydamas savo funkcijas privalo vadovautis viešojo administravimo principais. Vienas iš viešojo administravimo principų įtvirtintų Viešojo administravimo įstatymo 3 straipsnio 2 punkte yra objektyvumo principas, kuris reiškia, kad sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs. Taigi įstatymuose įtvirtintas mokesčių administratoriaus nešališkumas ir objektyvumas. Tačiau kita vertus, mokesčių administratorius, atlikdamas jam priskirtas funkcijas, rūpinasi valstybės interesais mokesčių srityje, siekdamas užtikrinti efektyvų pajamų surinkimą valstybės funkcijoms vykdyti. Tai gali kelti abejonių centrinio mokesčio administratoriaus objektyvumu ir nešališkumu nagrinėjant mokestinius ginčus. Be to, centrinį mokesčių administratorių ir vietos mokesčių administratorių, kurio sprendimas dėl patikrinimo akto skundžiamas, sieja pavaldumo santykiai, t. y. MAĮ 25 straipsnio 1 dalies 18 punkte numatyta viena iš centrinio mokesčių administratoriaus funkcijų - koordinuoti, kontroliuoti ir metodiškai vadovauti vietos mokesčių administratoriaus darbui bei periodiškai įvertinti jo darbo rezultatus. Tačiau reikalavimas mokesčių administratoriui užtikrinti objektyvumo ir nešališkumo principus yra įtvirtintas įstatymuose, todėl centrinis mokesčių administratorius turi besąlygiškai jais vadovautis. Tai suponuoja ir mokestinio ginčo nagrinėjimo teisėtumo principo tinkamas realizavimas.

Teisėtumo principas reikalauja, kad mokestinių ginčų nagrinėjimo subjektai griežtai laikytųsi teisės normų reikalavimų ir veiktų neperžengdami kompetencijos ribų. Viešojo administravimo subjektams, priešingai nei privatiems asmenims, jų veikloje taikoma taisyklė – jiems leidžiama tik tai, kas numatyta įstatyme. Teisėtumo principas taip pat būtų pažeidžiamas, jei viešojo administravimo subjektai bandytų „išplėsti“ savo kompetencijos ribas ydingai aiškindami įgaliojimus jiems suteikiančių teisės aktų nuostatas. Teisėtumo principas įpareigoja visas įstatymų įgaliotas valstybines institucijas, jų pareigūnus laikytis Konstitucijos ir įstatymų ir vykdyti jų reikalavimus visose mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso stadijose. Todėl galima sutikti su prof. V. Mikelėnu, kad „viešasis interesas reikalauja laikytis teisėtumo ne tik materialinėje teisėje, bet ir sprendžiant ginčus dėl teisės“⁵⁶.

Nešališkumo principas įpareigoja mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijas būti teisingas, objektyvias, neturėti išankstinio nusistatymo, taip pat užtikrinti, kad priimami sprendimai būtų ne tik teisėti, bet ir objektyvūs. Ginčo nagrinėjimo metu būtina išklaudyti abiejų pusių argumentus ir ieškoti objektyvaus bei teisėto sprendimo.

Taigi, „objektyvumo principas reiškia, kad sprendimo priėmimas ir kiti viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti objektyvūs, t. y. viešojo administravimo subjekto

sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išsiaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės ginčui teisingai išspręsti, ir kritiškai, nešališkai vertinant visus reikšmingus bylai įrodymus⁵⁷.

Objektyvumo principo privalomumas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėjant mokestinius ginčus ne kartą buvo akcentuotas ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartyse⁵⁸. Teismas yra pažymėjęs, kad minėta Viešojo administravimo įstatymo nuostata suponuoja išvadą, jog mokesčių administratoriaus, kaip viešojo administravimo subjekto, sprendimai negali būti grindžiami prielaidomis ir spėjimais.

Pripažinus, kad centrinis mokesčių administratorius yra viešojo administravimo subjektas, kalbant apie objektyvumo principą mokestinių ginčų nagrinėjimo procese atkreiptinas dėmesys į administracinę diskreciją ir jos principus. Diskrecija administracinės teisės kontekste suvokiama kaip rengiančio ar priimančio administracinį sprendimą ar atliekantį kitokius viešojo valdymo veiksmus subjekto tam tikra veikimo laisvė.

Europos valstybių poziciją administracinės diskrecijos norminimo klausimu atspindi Europos Tarybos valstybių narių bendru sutarimu priimta Europos Tarybos Ministrų komiteto rekomendacija Nr. (80) 2 „Dėl administravimo subjektų diskrecinių galių įgyvendinimo“⁵⁹. Joje akcentuojama, kad viešojo administravimo subjektas privalo veikti pagal jam suteiktą kompetenciją, įgyvendinant diskreciją turi būti užtikrinamas diskrecinių sprendimų teisėtumas, motyvuotumas, nešališkumas ir objektyvumas, asmenų, su kuriais šie sprendimai susiję, lygybė prieš įstatymus, priimamų sprendimų ir siekiamo tikslo proporcingumas, protingo termino reikalavimas administracinės diskrecijos įgyvendinimo procese, kitų tinkamo administracinės diskrecijos įgyvendinimo proceso principų gerbimas.

„Suprantama, ši laisvė nėra beribė: teisės pagalba diskrecija turi būti protingai normuojama. Nors viešojo administravimo institucija, įgyvendindama diskrecijos teisę, turi plačią veiksmų laisvę, įgyvendindama jai suteiktas valdingas galias, ji privalo laikytis šių administracinius aktus liečiančių principų: veikti pagal savo kompetenciją; gerbti tinkamo proceso principus; veikti sąžiningai; įvertinti visas svarbias aplinkybes ir pašalinti nesusijusias aplinkybes; įgyvendinti diskreciją laikydamasi tų tikslų, kuriems pasiekti buvo

⁵⁶ Mikelėnas, V. Civilinis procesas. Pirmoji dalis. Vilnius: Justitia, 1996. P. 14.

⁵⁷ Paulauskas, A. Mokestinio patikrinimo problemos. Teisė 2005, Nr. 55. P. 127.

⁵⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. vasario 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-8-192-04; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. spalio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-8-953/2003.

⁵⁹ Recommendation No. R (80) 2 Concerning the exercise of discretionary powers by administrative authorities. Prieiga per internetą:

[http://www.coe.int/T/E/Legal_affairs/Legal_cooperation/Administrative_law_and_justice/Texts_&_Documents/Recommendation\(80\)2.asp#TopOfPage](http://www.coe.int/T/E/Legal_affairs/Legal_cooperation/Administrative_law_and_justice/Texts_&_Documents/Recommendation(80)2.asp#TopOfPage).

suteikti atitinkami įgaliojimai⁶⁰. Taigi galima daryti išvadą, kad centrinis mokesčių administratorius, nagrinėdamas mokestinius ginčus, turi tam tikrą veiksmų laisvę priimant sprendimą dėl mokestinio ginčo, tačiau sprendimas turi būti priimamas visapusiškai ir objektyviai įvertinus visas bylos aplinkybes ir tinkamai laikantis teisės aktų nuostatų.

Kalbant apie objektyvų ir nešališką mokestinių ginčų nagrinėjimą taip pat daug diskusijų kyla dėl Mokestinių ginčų komisijos statuso. Viena vertus, MAĮ 148 straipsnio 2 dalyje įtvirtintas Mokestinių ginčų komisijos tikslas - objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą – parodo, kad Mokestinių ginčų komisija, sprendama mokestinius ginčus vadovaujasi objektyvumo ir teisėtumo principais. Tačiau kita vertus, Mokestinių ginčų komisija yra įsteigta Vyriausybės nutarimu, todėl abejotina, kad procedūras, susijusias su asmenų teisių gynimu, reglamentuoja Vyriausybės nutarimai, o ne įstatymai. Tai rodo Mokestinių ginčų komisijos priklausomumą vykdomajai valdžiai.

Mokestinių ginčų komisija, vykdydama ikiteisminę administracijos veiksmų teisėtumo kontrolę, yra vienas iš asmens (mokesčių mokėtojo) teisių apsaugos nuo neteisingų ir neteisėtų valdininkų (mokesčių administratoriaus pareigūnų) sprendimų mokestinės prievolės apimtyje garantų. Tokiu būdu Komisija veikia kaip kvaziteisminė institucija, vykdydama administraciniam teismui būdingą ginčo sprendimo funkciją. Įsteigta vykdomosios valdžios institucijos ir būdama jos reguliavimo sferoje, Komisija vykdo teisminei valdžiai būdingą funkciją. Mokesčių administravimo įstatyme bei Komisijos nuostatuose įtvirtintas Komisijos tikslas – objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą. Objektyvumo principas ir Komisijos nuostatuose įtvirtintos nešališkumo užtikrinimo procedūros reiškia mokestinių ginčų nagrinėjimo atribojimą nuo politinių veiksnių. Nagrinėdama mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių administratoriaus ir įvairiose ūkinės komercinės veiklos sferose veikiančių subjektų, Komisija yra objektyvi ir nešališka, todėl jos pagrindinė veikla (mokestinių ginčų nagrinėjimas) yra veikama ekonominių veiksnių tik tiek, kiek šie veiksniai gali daryti įtaką mokestinių ginčų atsiradimui⁶¹.

Atsižvelgiant į tai, galima pagrįstai teigti, kad Mokestinių ginčų komisija objektyviai ir nešališkai nagrinėja mokestinius ginčus, nes svarbiausias yra Mokestinių ginčų komisijai keliamo tikslo įgyvendinimas ir jos atliekama veikla, o ne įsteigimo pagrindas. Tačiau „siekiant maksimaliai įtvirtinti įstatyminiu lygmeniu Mokestinių ginčų komisijos nepriklausomumą ir nešališkumą, svarstyтина galimybė keisti jos pavadinimą bei statusą,

⁶⁰ Andriuškevičius, A. Administracinės teisės principai: konglomeratas ir katalogas. Teise 2004, Nr. 53.

nustatant, kad MGK yra steigiama įstatymu, jos nariai skiriami Prezidento (Seimo pirmininko, Ministro pirmininko ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo pirmininko teikimu), jos kompetenciją nustato MAĮ, o procesą reglamentuoja Administracinio proceso kodeksas⁶². Toks pasiūlymas yra visiškai logiškas ir sveikintinas, nes tuomet Mokestinių ginčų komisijos objektyvumas ir nepriklausomumas atsiskleistų ne tik per jos tikslus, bet ir tai parodytų jos statusas.

3.4 Proceso viešumo principas

„Teismo proceso viešumas yra kanceliarinio uždaro, slaptumo priešybė. Šis principas beveik visose valstybėse pripažįstamas vienu iš pagrindinių proceso principų“⁶³.

“Teismo proceso viešumo principas leidžia visuomenei kontroliuoti teismus, nes viešai nagrinėjant bylas galima pastebėti teismo daromas klaidas ar pažeidimus; padidina visuomenės pasitikėjimą teismu, nes visuomenė turi galimybę matyti ir girdėti, kaip yra įgyvendinamas teisingumas; drausmina šalis, sulaiko jas nuo nesąžiningų poelgių ir aiškiai nepagrįstų ieškinių...“⁶⁴. Taigi proceso viešumo principas yra svarbus teismo nešališkumo garantas, pasitikėjimo teismais ir teisėjais garantas.

Proceso viešumas yra reikšmingas principas, įtvirtintas daugelyje svarbių teisės aktų. Teisę į viešą bylos nagrinėjimą įtvirtina Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos⁶⁵ 6 straipsnyje, kuriame įtvirtinta, kad „spaudai ir publikai gali būti neleidžiama dalyvauti visame teisiniame nagrinėjime ar jo dalyje tiek, kiek to reikalauja visuomenės moralės, viešosios tvarkos ar valstybės saugumo interesai demokratinėje visuomenėje arba nepilnamečių ar bylos šalių privataus gyvenimo interesai, ar tada, kai, teismo nuomone, tai būtina dėl ypatingų aplinkybių, dėl kurių viešumas pažeistų teisingumo interesus.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos⁶⁶ 117 straipsnis nustato bylų nagrinėjimo teismuose viešumo principą, kurį administraciniame procese realizuoja ABTĮ 8 straipsnis: „Administraciniuose teismuose bylos nagrinėjamos viešai. Į teismo posėdžių salę neįleidžiami jaunesni kaip šešiolikos metų asmenys, jeigu jie nėra proceso dalyviai arba liudytojai“. Minėtas ABTĮ straipsnis nustato ir šio principo išimtį, t. y. siekiant apsaugoti

⁶¹ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 – 2008 m. strateginis veiklos planas. Prieiga per internetą: <http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>

⁶² Medelienė, A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Vilniaus: Vilniaus universitetas, 2005. P. 155.

⁶³ Laužikas, E.; Mikelėnas, V.; Nekrošius, V. Civilinio proceso teisė I dalis. Vilnius: Justitia, 2003. P. 165.

⁶⁴ Ten pat. P. 166.

⁶⁵ Valstybės žinios, 1995, Nr. 40-987.

žmogaus asmeninio ar šeiminio gyvenimo slaptumą, taip pat jeigu viešai nagrinėjama byla gali atskleisti valstybės, tarnybos, profesinę ar komercinę paslaptį teismo posėdis gali būti uždaras. Be to, bylų nagrinėjimo teisme viešumo principas netaikomas ir tais atvejais, kai pagal įstatymą skundai ar bylos nagrinėjamos rašytinio proceso tvarka (ABTĮ 8 str. 2 ir 3 d.).

Proceso viešumo principas apima ne tik bylos nagrinėjimo viešumą, bet ir bylos medžiagos viešumą bei jos viešą prieinamumą. Šiuo metu ABTĮ viešumo principas yra įgyvendintas tik siaurąją prasme, t. y. nustatytas tik teismo nagrinėjimo viešumas, kuris reiškia, kad bet kuris asmuo turi teisę būti teismo salėje teismo posėdžio metu. Tačiau ABTĮ neįgyvendina viešumo principo plačiąją prasme – po teismo posėdžio, teismo raštinėje nedalyvaujantiems byloje asmenims (ir asmenims, kurie nėra proceso dalyviai) nėra leidžiama susipažinti su bylos medžiaga. Tai, kad asmenys negali susipažinti su rašytine bylos medžiaga, vertinama nevienareikšmiškai. Viena vertus, tai mažina pasitikėjimą teismais, nes asmenys, neturėdami galimybės susipažinti su bylos medžiaga, negali patikrinti teismų sprendimų bei nutarčių teisėtumo, pagrįstumo bei įsitikinti teisėjų ir teismų nepriklausomumu. Tačiau kita vertus, šiuo atveju gali būti sutinkama proceso viešumo ir asmens duomenų apsaugos principo priešprieša. Pažymėtina, kad abu šie principai neturėtų būti suabsoliutinami, todėl reikia ieškoti šių principų pusiausvyros, siekiant išsaugoti ir proceso kokybę, pasitikėjimą teismais, ir kartu nepažeisti asmens teisės į privatumą.

Analizuojant šias teisės aktų nuostatas pastebėtina, kad akcentuojamas teismo proceso viešumas. Tačiau, kaip minėta anksčiau, mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas yra specifinis, susidedantis iš dviejų dalių, t. y. teismo ir ikiteismo proceso, todėl tikslinga aptarti kaip proceso viešumo principas taikomas visame mokestinių ginčų nagrinėjimo procese.

Mokestinio ginčo nagrinėjimas prasideda centriniame mokesčių administratoriuje, mokesčių mokėtojui padavus skundą dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Nei MAĮ, nei Skundų dėl mokestinių ginčų tvarkymo taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos viršininko 2005 m. birželio 16 d. įsakymu Nr. V-112, nėra įtvirtinta mokestinių ginčų nagrinėjimo centriniame mokesčių administratoriuje procedūra. Tačiau sistemiškai analizuojant minėtų teisės aktų nuostatas, akivaizdu, kad mokestiniai ginčai centriniame mokesčių administratoriuje nagrinėjami rašytinio proceso tvarka, nedalyvaujant mokesčių mokėtojui. Be to, centriniame mokesčių administratoriuje nenumatyta teisė susipažinti su bylos medžiaga. Taigi šiuo atveju nėra pagrindo kalbėti apie proceso viešumo principą pirmoje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje.

⁶⁶ Valstybės žinios 1992, Nr. 33-1014.

Kiek kitokia situacija nagrinėjant mokestinius ginčus Mokestinių ginčų komisijoje. Mokestinių ginčų komisijos Nuostatų 26 punkte nustatyta, kad skundai nagrinėjami Mokestinių ginčų komisijos posėdžiuose. Nagrinėjant mokestinius ginčus į posėdį yra kviečiami mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratoriaus atstovai. Taigi Mokestinių ginčų komisijoje mokestiniai ginčai nagrinėjami uždareme posėdyje, dalyvaujant tik mokestinio ginčo bylos šalims. Tačiau skirtingai, nei centriniame mokesčių administraciniame departamente nagrinėjant bylą Mokestinių ginčų komisijoje mokestinio ginčo šalims yra suteikta teisė susipažinti su bylos medžiaga. Akivaizdu, jog Mokestinių ginčų komisijoje yra užtikrinamas konfidencialumo, o ne proceso viešumo principas garantuojant privatų mokestinių ginčų nagrinėjimą, kas ypatingai svarbu mokesčių mokėtojų veiklai, pavyzdžiui, investicijų į ėmonę prasme.

Apibendrintai galima teigti, kad proceso viešumo principas yra įgyvendinamas tik nagrinėjant mokestinius ginčus teisme. Ikiteisminėse mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijose viešumo principas netaikomas. Tai nulemia mokestinio ginčo nagrinėjimo šiose institucijose procedūra. Manytina, kad viešumo principo netaikymas ikiteisminėje stadijoje yra pagrįstas informacijos apie mokesčio mokėtoją konfidencialumo užtikrinimu ir proceso operatyvumo principo įgyvendinimu.

3.5 Turinio viršenybės prieš formą principas

Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnyje nustatyta, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, t. y. šiame MAĮ straipsnyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas. Šis principas mokesčių teisėje reiškia, kad mokesčių teisiniuose santykiuose svarbiausia vertinti šių santykių dalyvių veiklos turinį, o ne formalią jos išraišką. Todėl, jeigu mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių, teisės aktuose nustatytų reikalavimų, tačiau veiklos turinys atitinka aplinkybes, numatytas mokesčių įstatymuose ir su kuriomis mokesčių įstatymai sieja veiklos apmokestinimą, tai vadovaujamosi mokesčių įstatymų nuostatomis, taikytinomis veiklos turiniui.

Turinio viršenybės prieš formą principo taikymą apskaičiuojant mokesčius reglamentuoja MAĮ 69 straipsnis, kurį sudaro dvi dalys, t. y. turinio viršenybės prieš formą principas taikomas:

1. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio

mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas;

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

Svarbu pažymėti, kad MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta modifikuotą iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojusiam MAĮ buvusią „piktnaudžiavimo“ sąvoką. Šios sąvokos buvo atsisakyta, tačiau iš esmės normos turinys nepakito.

Pirmuoju atveju turinio viršenybės prieš formą principas taikomas kaip antivengiminė priemonė, siekiant apsaugoti valstybės ir sąžiningų mokesčių mokėtojų interesus nuo neteisėtų mokesčių mokėtojų veiksmų. Mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoja taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo veikloje nustato tokias aplinkybes:

1. formaliai sudaryti sandoriai, ūkinės operacijos fiksuojamos apskaitoje, jei tai numato teisės aktai, ir yra vykdomi,

2. sudarytas sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, vertinant atliktų veiksmų visumą, savo turiniu neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, tačiau atskirais veiksmais formaliai teisės aktų reikalavimai nepažeidžiami arba jų pažeidimas yra labai abejotinas,

3. sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės sudarymo pagrindinis tikslas - mokestinė nauda, kuri suprantama kaip mokesčio mokėjimo terminų nukėlimas, mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas arba visiškas mokesčio išvengimas, gražintinos (įskaitytinos) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimas, arba mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminų sutrumpinimas,

4. sudarytas sandoris, ūkinės operacijos ar bet kokia jų grupė nepateisinamas jokiais verslo ar kitais, jo naudą pagrindžiančiais, poreikiais, išskyrus nurodytą 3 punkte, ir įprastinėmis rinkos sąlygomis jie nebūtų sudaromi⁶⁷.

Mokesčių administratoriui, norint taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, neužtenka turėti tik prielaidą, kad mokesčių mokėtojas tam tikru sandoriu, ūkine operacija ar jų grupe siekia mokestinės naudos, bet ir reikia turėti objektyvių įrodymų, pagrindžiančių šio principo taikymo būtinybę: „mokesčių administratorius turėtų pateikti duomenis, kurie leistų daryti išvadą, kad mokesčių mokėtojas, veikdamas tam tikra forma (sandoriu, ūkine operacija ar jų grupe) turėjo tikslą gauti mokestinę naudą, iškreipdamas ar slėpdamas tam tikras aplinkybes, susijusias su mokesčių mokėtojo apmokestinimu“⁶⁸. Kadangi, sudėtingiausia yra nustatyti mokesčių mokėtojo siekiamą tikslą, mokesčių administratorius dažnai remiasi mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodais siekdamas pritaikyti turinio viršenybės prieš formą principą.

Tai, kad mokesčių administratorius, taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, turi turėti ne tik prielaidą, kad ginčijamomis ūkinėmis operacijomis buvo siekiama mokestinės naudos, bet ir tokią prielaidą patvirtinančių objektyvių įrodymų, patvirtino ir Europos Teisingumo Teismas 2006 m. vasario 21 d. sprendime byloje C-255/02 kalbėdamas apie piktnaudžiavimą PVM srityje. Teisingumo Teismas nurodė, kad „piktnaudžiavimo PVM srityje pripažinimui reikalaujama, pirma, kad nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitikimą Šeštosios direktyvos nuostatų ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šioms nuostatomis siekiamam tikslui. Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas būtų mokestinio pranašumo įgijimas“.

Mokesčių mokėtojai skunduose dažnai nurodo, kad vykdydami veiklą, iš kurios gautas pajamas mokesčių administratorius apmokestino taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, siekė verslo, o ne mokestinės naudos, todėl mokestinė nauda atsirado tik kaip pasekmė. MAĮ mokestinės naudos siekimas įvardijamas kaip mokesčio mokėjimo terminų nukėlimas, mokėtinos mokesčio sumos nukėlimas arba visiškas išvengimas, arba grąžintinos (įskaitytinės) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimas, arba sutrumpinami mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminai. Mokestinės naudos siekimas turėtų būti suprantamas kaip sąmoningas mokesčio mokėtojo noras pasipelnyti. Tokiu atveju, tai, kad

⁶⁷ Apibendrintas Mokesčių administravimo įstatymo komentaras. Prieiga internete: <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/dda46cb8549949d3c2257279002e47f4?OpenDocument>.

⁶⁸ Medelienė, A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese. Teisė, T. 51, 2004. P. 121.

mokesčių mokėtojo atliktų veiksmų pagrindinis tikslas buvo verslo nauda, o mokesstinė nauda atsirado tik kaip pasekmė, turi įrodyti mokesčių mokėtojas.

Antruoju atveju mokesčių administratorius turinio viršenybės prieš formą principą taiko mokesčių mokėtojo naudai, t. y. kai mokesčių mokėtojas suklysta įformindamas buhalterinės apskaitos ar kitus dokumentus, tačiau jo veiklos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Šiuo atveju mokesčių administratorius, vadovaudamasis turinio viršenybės prieš formą principu, taip pat vertina mokesčių mokėtojo veiklos turinį, o ne formalią jos išraišką. Pavyzdžiui, VMI prie FM 2006 m. birželio 13 d. sprendime Nr. 69-344 nurodė, kad iš bylos medžiagos matyti, kad Įmonei privalomojo sveikatos draudimo įmokos apskaičiuotos todėl, kad Įmonė neatitiko vieno iš trijų formalaus Sveikatos draudimo įstatymo 17 straipsnio 3 dalies reikalavimo – nebuvo įregistruota Registrų centre kaip likviduojama. Tačiau šiuo konkrečiu atveju tikslinga vertinti faktines bylos aplinkybes (Įmonės veiklos turinį). Taigi, Įmonė nuo jos įregistravimo veiklos nevykdė, pajamų negavo ir tai deklaravo teisės aktų nustatyta tvarka, Įmonės savininkė apdrausta privalomuoju sveikatos draudimu, t. y. Įmonės savininkei teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos apmokamos valstybės lėšomis. Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, kad Įmonė realiai atitinka likviduojamos įmonės statusą. Todėl vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnio bei 8 straipsnio 3 dalies nuostatomis, Įmonė laikytina atitinkanti Sveikatos draudimo įstatymo 17 straipsnio 3 dalyje nustatytoms sąlygoms, kurioms esant ji gali nemokėti privalomojo sveikatos draudimo įmokas už jos savininką. Analogiškas VMI prie FM sprendimas buvo priimtas ir 2006 m. liepos 11 d. Nr. 69-360.

Turinio viršenybės prieš formą principo taikymą ne kartą akcentavo ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo nutartyse. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinė sesija 2004 m. spalio 27 d. nutartyje⁶⁹ pažymėjo, kad „aplinkybė, jog mokesčio mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą dar pati savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose. Teismas šioje byloje taip pat pažymėjo, jog realus ūkinės operacijos atlikimas ir šios operacijos turinį leidžiantis nustatyti įforminimas buhalterinės apskaitos dokumentais yra teisiškai reikšmingos aplinkybės, leidžiančios teigti, kad pirkėjas turi teisę į PVM atskaitą. Pardavėjui sumokėjus PVM už realiai įvykusį prekių ar paslaugų teikimą, pirkėjo teisė jį atskaityti tampa absoliuti ir negali būti paneigta remiantis ūkinės operacijos įforminimo trūkumais. Turinio viršenybės formai

⁶⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinė sesija 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹ – 355/2004.

principas taikomas ne tik nagrinėjant bylas dėl apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu, bet ir gyventojų pajamų mokesčiu⁷⁰.

Analizuojant Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartis turinio viršenybės prieš formą principo taikymo kontekste, galima pastebėti, kad mokesčių administratorius ne visada tinkamai įgyvendina šį principą⁷¹. Įvertinant tai, kad turinio viršenybės prieš formą principas suteikia galimybę daugelį sandorių įvertinti iš naujo, šis principas dažnai kritikuojamas. „Kone kiekvienas sandoris potencialiai gali būti peržiūrėtas, siekiant padidinti į biudžetą mokėtiną mokesčių sumą. Reikia pažymėti, kad galimybę apskaičiuoti mažesnius mokesčius suteikia ne kas kita, kaip patys įstatymai ir juose įtvirtinti reguliavimai, privilegijos, lengvatos. Būtent šias įstatymų normas ir reikėtų peržiūrėti, kad mokesčių mokėtojas tiesiog neturėtų galimybės piktnaudžiauti atskiriomis įstatymo suteiktomis galimybėmis“⁷². Kitas argumentas prieš šio principo taikymą yra tas, kad jei mokesčių administratorius įtaria, kad mokesčių mokėtojas mažina apmokestinimo bazę ar neteisingai taiko mokesčio tarifą, jis gali taikyti netiesioginius apmokestinimo bazės nustatymo metodus, kainų koregavimą, ginčyti sandorio formą teisme. Tačiau kita vertus, šis principas suteikia mokesčių administratoriui galimybę paprasčiau atskleisti piktnaudžiavimo mokesčių įstatymais atvejus, taip pat šis principas leidžia nebausti mokesčių mokėtojų už formalius mokesčių teisės aktų pažeidimus. Be to, turinio viršenybės prieš formą principo įtvirtinimu buvo siekiama išvengti teismo įrodinėjimo procedūros dėl sandorio negaliojimo, o visą sprendimo teisę suteikti pačiam mokesčių administratoriui.

Atsižvelgiant į MAĮ ir kitų mokesčių įstatymų nuostatas akivaizdu, kad įstatymų leidėjas teikia pirmenybę tikrajam ūkinės operacijos turiniui, o ne šio turinio įforminimui. Mokesčių administratorius, taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, išsiaiškina tikruosius sandorių, ūkinių operacijų sudarymo tikslus, dalyvių tarpusavio ryšius, ketinimus ir, neatsižvelgdamas į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, mokesčių apskaičiuoja vadovaudamasis veiklos turiniui taikomomis apmokestinimo taisyklėmis. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius neatsižvelgia į formaliai sudarytą sandorį, ūkinę operaciją ar bet kokią jų grupę, o taiko tokias apmokestinimo taisyklės, kurios pagal mokesčio įstatymo tikslą ir prasmę taikytinos esant nustatytajam tikrajam veiklos turiniui. Tačiau pažymėtina, kad mokesčių administratorius, taikydamas šį principą, turėtų

⁷⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-1019/2005.

⁷¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. spalio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-1626/2006.

⁷²http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/mokesciu_administravimo_istatymo_projekto_analize_ir_is_vados_2/1563.

visapusiškai ir objektyviai išanalizuoti visas bylos aplinkybes ir tik tuomet spręsti dėl šio principo taikymo, nes mokesčių mokėtojui gali kilti sunkių padarinių, todėl turinio viršenybės prieš formą principas negali būti taikomas be pagrindo.

3.6 Mokesčių teisės aktų prieštaravimai ir neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojų naudai

Vienas iš specifinių mokesčių teisės principų labai glaudžiai susijusių su mokestinių ginčų nagrinėjimu yra įtvirtintas MAĮ 3 straipsnio 5 dalyje: „Visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ir neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai“. Šis principas reikšmingas kalbant apie mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą todėl, kad „mokestinių ginčų nagrinėjimas yra tiesiogiai susijęs su mokesčių teisės normos taikymu ir aiškinimu“⁷³.

Pirmą kartą šis principas buvo įtvirtintas 2001 m. birželio 26 d. MAĮ. Tačiau buvo taikomas tik mokestinių ginčų nagrinėjimo procese, tuo tarpu įsigaliojus 2004 m. gegužės 1 d. MAĮ, principas, kad mokesčių teisės aktų prieštaravimai ir neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojų naudai, taikomas ir kitose mokesčių administravimo procedūrose.

Šis mokesčių teisės principas neabejotinai yra palankus mokesčių mokėtojui ir gina jo interesus, nes mokesčių teisės aktų prieštaravimai aiškinami jo naudai. Tačiau praktikoje šiuo principu mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos remiasi labai retai. Manytina, kad pagrindinė to priežastis - labai sunku nustatyti teisės akto neaiškumo faktą, nes mokestinius ginčus nagrinėjančioms institucijoms atrodo, kad teisės norma aiški, tuo tarpu mokesčių mokėtojas laikosi priešingos pozicijos. Tai patvirtina ir skurdi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika šio principo aiškinimo atžvilgiu. Paminėtina Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. balandžio 26 d. nutartis⁷⁴, kurioje buvo pažymėta, kad dėl mokesčių teisės aktų turinio kilę neaiškumai turi būti aiškinami mokesčių mokėtojo naudai, tačiau detalesnis šio principo aiškinimas nepateiktas.

Mokesčių teisės principas, kad mokesčių teisės aktų prieštaravimai aiškinami mokesčių mokėtojų naudai, yra glaudžiai susijęs su MAĮ 9 straipsnyje įtvirtintu apmokestinimo aiškumo principu, kuris reiškia, kad mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti. Apmokestinimo aiškumo principas grindžiamas teisės aktų prieinamumu, aiškumu, suprantamumu. Taigi laikantis aiškumo principo

⁷³ Medelienė, A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Vilniaus: Vilniaus universitetas, 2005. P. 194.

mokesčių teisės aktus reikia rengti taip, kad įstatymai ir kiti teisės aktai būtų aiškūs, nedviprasmiški, sudarytų vientisą sistemą, neprieštarautų vieni kitiems.

Dažnai mokesčių mokėtojai mokestinio ginčo metu netinkamai supranta ir aiškina šį principą. Daugeliu atveju mokesčių mokėtojai šiuo principu remiasi kalbėdami apie skirtingą faktinių aplinkybių vertinimą. Tačiau šis principas apima tik teisės aktų turinio prieštaravimų ir neaiškumų, o ne faktinių aplinkybių, vertinimą.

„Kad ir kiek santykių reguliuotų teisės sistema, gyvenimas visada įvairesnis. Neįmanoma sukurti elgesio taisyklių, aprėpiančių visus galimus žmogaus elgesio variantus bet kokiomis gyvenimo aplinkybėmis“⁷⁵. Mokesčių teisiniai santykiai – viena iš labiausiai kintančių visuomeninių santykių rūšių, todėl visuomet yra didelė mokesčių teisės aktų spragos pasitaikymo galimybė. Todėl principas, kad mokesčių teisės aktų prieštaravimai ir neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojų naudai, yra ypatingai reikšmingas, nes atlieka teisės spragų užpildymo funkciją, t. y. padeda užpildyti mokesčių teisės reguliavimo spragas.

„Galima manyti, kad šiuo principu įstatymų leidėjas nustatė savotišką sankciją pats sau tuo atveju, jeigu atsitiktų taip, kad dėl teisės spragos tam tikras apmokestinimo atvejis liktų nereguluotas arba nevisiškai sureguliuotas. Todėl šis principas tuo pačiu skatina įstatymų leidėją kuo nuosekliau ir aiškiau sureglamentuoti svarbiausius apmokestinimo atitinkamu mokesčiu klausimus“⁷⁶.

Apibendrintai galima teigti, kad šis principas yra reikšmingas teisiniam reglamentavimui siekiant tinkamai ir aiškiai sureguliuoti visą mokesčių teisės sistemą. Todėl siūlytina, kad mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos taikydamos šį principą ne tik užtikrintų tinkamą jo taikymą, bet, susidūrusios su teisės akto neaiškumu ar prieštaravimu, ir pasiūlytų įstatymo leidėjui išspręsti teisės neaiškumų ir prieštaravimų klausimus, kylančius mokestinio ginčo nagrinėjimo metu. Manytina, kad tinkamai reglamentuotoje ir suderintoje teisinėje sistemoje teisės aktų prieštaravimų ir neaiškumų išvis neturėtų būti. Tačiau teisės aktų prieštaravimai ir aiškumai nėra retas reiškinys, todėl šis principas yra tarsi sankcija pačiai valstybei, neužtikrinusiai joje galiojančių teisės aktų suderinamumo.

⁷⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. balandžio 26 d. nutartis⁷⁴ administracinėje byloje Nr. A⁶-281-04.

⁷⁵ Mikelėnienė, D.; Mikelėnas, V. Teismo procesas: teisės taikymo ir aiškinimo aspektai. Vilnius; Justitia, 1999. P. 155.

⁷⁶ Medelienė, A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Vilniaus: Vilniaus universitetas, 2005. P. 196.

IŠVADOS

1. Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas yra specifinis, susidedantis iš ikiteisminio ir teismo nagrinėjimo. Kadangi mokestiniais ginčais pripažįstami ne visi ginčai, kylantis mokesčių administravimo srityje, o tik tie, kurie atitinka mokestinių ginčų definiciją, todėl ypatingai svarbus tikslus mokestinio ginčo sąvokos atskleidimas įstatyminiu lygmeniu, nes nuo tinkamo ginčo priskyrimo priklauso ginčo nagrinėjimo procedūra. Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas yra specifinis, susidedantis iš ikiteisminio ir teismo nagrinėjimo. Teisminis nagrinėjimas yra gana aiškiai reglamentuotas ABTĮ, tačiau, nors ir pripažįstama neabejotina ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo svarba, dabartinis ikiteisminis mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso teisinis reguliavimas yra ydingas: mokestinio ginčo nagrinėjimas centriniame mokesčių administratoriuje yra neišsamiai reglamentuotas, trūksta mokestinio ginčo šalių teisių ir pareigų, proceso principų nuoseklus įtvirtinimo mokestinių ginčų nagrinėjimo procese ir kt.

2. Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesiniai principai – tai pagrindinės nuostatos, idėjos, vertybinės orientacijos, įtvirtintos atitinkamose teisės normose ar suformuluotos teismų praktikos ir teisės doktrinos, kurios išreiškia mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso esmę ir nurodo, kaip turi būti tinkamai organizuojamas mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas. Mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso principų nauda vertinama teigiamai, tačiau susiduriama su proceso principų reglamentavimo spraga, nes mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso principai yra tiesiogiai apibrėžti tik ABTĮ. Manytina, kad toks teisinis reguliavimas nepadedą pasiekti mokestinio ginčo nagrinėjimo proceso tikslų, todėl siūlytina naujai rengiamame Lietuvos administracinio proceso kodekse aiškiai įtvirtinti tiek ikiteisminiame, tiek teisminiame mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso principų galiojimą. Tačiau pažymėtina, kad neužtenka vien tik formaliai įtvirtinti proceso principus, būtina sudaryti ir tinkamas sąlygas šiems principams įgyvendinti.

3. Nuo mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumo principo tinkamo įgyvendinimo priklauso visa mokestinių ginčų nagrinėjimo eiga. Siekiant tinkamai įgyvendinti šį proceso principą mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos turi tiksliai atlikti savo funkcijas, o mokestinio ginčo šalys sąžiningai įgyvendinti savo procesines teises ir tinkamai vykdyti pareigas. Nors ir mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumo principas yra ypatingai svarbus ir siektinas, svarbu pažymėti, kad turi būti siekiama greito bylos išnagrinėjimo su sąlyga, kad tai nekenkia teisingo sprendimo priėmimui. Todėl rengiant naująjį Lietuvos administracinio proceso kodeksą, kuris apims ir ikiteisminį, ir teisminį mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą, siūlytina atsižvelgti į šiuo metu įgyvendinant

operatyvumo principą kylančias problemas ir atitinkamai pakeisti teisinį reguliavimą: tiksliai apibrėžti įrodymų pateikimo momentą, įtvirtinti šalių ir teismo bendradarbiavimo principą, reikalavimą šalims naudotis savo teisėmis sąžiningai nevilkinant mokestinio ginčo nagrinėjimo proceso, skatinti mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susitarimus mokestinių ginčų nagrinėjimo procese.

4. Kalbėti apie visišką šalių teisių ir pareigų lygybę mokestinių ginčų nagrinėjimo procese negalima. Lygiateisiškumo principo apimtis priklauso nuo mokestinių teisių santykių specifikos, t. y. tokie santykiai yra paremti valdžios ir pavaldumo principu. Pastebėtina, kad šalių procesinių teisių lygybės principo nagrinėjant mokestinį ginčą centriniame mokesčių administraciniame departamente nėra, nes centrinis mokesčių administratorius šiuo atveju yra kartu ir šalis, ir mokestinį ginčą nagrinėjanti ikiteisminė institucija. Tačiau nagrinėjant mokestinius ginčus Mokestinių ginčų komisijoje ir administraciniame teisme turėtų būti kiek galima tiksliau įgyvendinamas šalių procesinio lygiateisiškumo principas neatsižvelgiant į tai, kad viena mokestinio ginčo proceso šalių yra valstybės institucija, t. y. mokesčių administratorius. Akivaizdu, kad proceso šalių lygiateisiškumo principas pilna apimtimi nėra įgyvendinamas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese, ypač kalbant apie ikiteisminį mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą. Todėl siūlytinas išsamesnis ir tikslesnis mokestinio ginčo šalių teisių ir pareigų reglamentavimas, kas užtikrintų lygiateisiškumo, o kartu ir kitų mokestinių ginčų nagrinėjimo procesinių principų tinkamą įgyvendinimą.

5. Vieni iš svarbiausių principų, kurie išimtinai taikomi mokestinius ginčus nagrinėjančioms institucijoms, yra objektyvumo ir teisėtumo principai nagrinėjant mokestinius ginčus. Objektyvumo principas reiškia, kad sprendimo priėmimas ir kiti viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti objektyvūs, o teisėtumo principas reikalauja, kad mokestinių ginčų nagrinėjimo subjektai griežtai laikytųsi teisės normų reikalavimų ir veiktų neperžengdami kompetencijos ribų. Šių principų tinkamas įgyvendinimas ypatingai siektinas ikiteisminėse mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijose. Tačiau nors ir yra įtvirtinti objektyvumo ir teisėtumo reikalavimai, bet dažnai kyla abejonių dėl ikiteisminių mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijų objektyvumo ir teisėtumo. Visų pirma, kritiškai vertinamas vietos ir centrinio mokesčių administratorių pavaldumo klausimas. Ir antra - Mokestinių ginčų komisijos teisinis statusas.

6. Proceso viešumo principas yra įgyvendinamas tik nagrinėjant mokestinius ginčus teisme. Ikiteisminėse mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijose nagrinėjant mokestinius ginčus viešumo principas netaikomas. Tai lemia mokestinio ginčo nagrinėjimo šiose institucijose procedūra. Manytina, kad viešumo principo netaikymas ikiteisminėje stadijoje yra pagrįstas informacijos apie mokesčio mokėtoją konfidencialumo užtikrinimu ir proceso

operatyvumo principo įgyvendinimu. Be to, mokesčių mokėtojų veiklai ypatingai svarbu išlaikyti informacijos apie vykstančius mokestinius ginčus slaptumą, todėl ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo metu mokesčių mokėtojai yra garantuoti, kad bus užtikrintas informacijos, kuri galėtų pakenkti jų ūkinei veiklai, konfidencialumas.

7. Mokesčių teisėje suformuluoti materialiniai teisiniai principai taip pat yra labai reikšmingi mokestinių ginčų nagrinėjimo procesui. Todėl mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso negalima atsieti nuo apmokestinimo principų, įtvirtintų mokesčių teisės aktuose. Ypatingai aktualūs sprendžiant mokestinius ginčus yra turinio viršenybės prieš formą ir mokesčių teisės aktų prieštaravimai ir neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojų naudai, nes šie principai tiesiogiai taikomi nagrinėjant mokestinius ginčus. Kiti mokesčių teisės principai yra labiau susiję su teisiniu reglamentavimu ir tiesioginės įtakos mokestinių ginčų nagrinėjimui neturi.

Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesiniai principai

Santrauka

Magistriniame darbe aptariamas mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas, remiantis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesiniais principais.

Darbe identifikuojami mokestinių ginčų nagrinėjimo procesiniai principai, atskleidžiamas jų turinys, teisinis reglamentavimas, įvardijamos pagrindinės problemos, kylančios įgyvendinant ir taikant mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso principus, taip pat analizuojamas proceso principų ir specifinių mokesčių teisės principų santykis. Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesinių principų analizė pradedama nuo mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso sampratos atskleidimo, norint suvokti proceso principų santykį su visu mokestinių ginčų nagrinėjimo procesu. Todėl trumpai ir koncentruotai atskleidžiama mokestinių ginčų samprata, apžvelgiamas mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas ikiteisminėse ir teisminėse institucijose.

Daugiausia dėmesio skiriama konkrečių mokestinių ginčų nagrinėjimo procesinių principų (operatyvumo, šalių lygiateisiškumo, objektyvumo, proceso viešumo) bei mokesčių teisės principų (turinio viršenybės prieš formą ir mokesčių teisės aktų neaiškumai ir prieštaravimai aiškinami mokesčių mokėtojų naudai) analizės pateikimui. Šie mokesčių teisės principai pasirinkti tikslingai, nes labiausiai siejasi su mokestinių ginčų nagrinėjimu, t. y. šie principai tiesiogiai taikomi nagrinėjant mokestinius ginčus. Analizuojant esamą mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso reglamentavimą ir teismų praktiką siekiama apžvelgti pagrindines problemas, susijusias su minėtų principų įgyvendinimu.

Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesinių principų analizė atlikta remiantis Europos Teisingumo Teismo, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, MAĮ, ABTĮ ir kt. teisės aktais bei teisės doktrina.

Procedural Principles of Tax Disputes' Resolution

Summary

The article is devoted to the analysis of tax litigation process in accordance with procedural principles of tax disputes' resolution.

The issues like identification of procedural principles of tax disputes' resolution, analysis of conception of procedural principles, legal regulation, are examined in this article. Also the author analyzes relationship between procedural principles and specific tax law principles. The procedural principles of tax disputes' resolution analysis begins from education tax litigation process conception in case to realize proportion between procedural principles and whole tax litigation process. Therefore tax litigation process conception, pre-trial and trial tax litigation process is briefly and concentrically reviewed.

The particular attention is given to the analysis of several procedural principles of tax disputes' resolution (rapidity, equality of party rights, objectivity, process publicity) and tax law principles (content's precedence over the form, tax law indeterminations and contradictions are interpreted to the tax payers interest) presentation. The following tax law principles were taken because of their relationship with tax litigation process. There will be overviewed some most commonly problems, arising in realization and application of procedural principles of tax disputes' resolution.

The analysis of the subject is based on the review of jurisprudence of the European Court of Justice, the Supreme Administrative Court of Lithuania, legal regulations of Taxes administration Law and Law on Administrative Proceedings, etc. and legal doctrine.

Literatūros sąrašas

I. Teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos administracinių 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. Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija (Valstybės žinios, 1995, Nr. 40-987);
4. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085);
5. Lietuvos Respublikos Konstitucija (Valstybės žinios 1992, Nr. 33-1014);
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. 36-1340);
11. Lietuvos Respublikos valstybės ir tarnybos paslapčių įstatymas (Valstybės žinios, 1999, Nr. 105-3019);
12. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas (Valstybės žinios, 1999, Nr. 60-1945);
13. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992);
14. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271);
15. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946);
16. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko įsakymas „Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės darbo reglamento patvirtinimo“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373);

17. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos – centrinio mokesčių administratoriaus nuostatų patvirtinimo“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 82-2966);
18. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2005 m. birželio 16 d. įsakymas “ Nr. V-112 „Dėl skundų dėl mokestinių ginčų tvarkymo taisyklių patvirtinimo“;
19. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymas Nr. VA-210 „Dėl mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčių ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės“;
20. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymas Nr. V-283 „Dėl darbo organizavimo priimant sprendimus dėl susitarimo su mokesčių mokėtoju dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo pagrįstumo ir tikslingumo taisyklės“;
21. Vilniaus apygardos administracinio teismo pirmininkės 2005 01 05 įsakymu Nr. T-4 patvirtintos „Susipažinimo su bylos medžiaga, bylos medžiagos kopijų išdavimo ir mokesčio už kopijas paėmimo tvarka“.

II. Specialioji literatūra

1. Alternatives to Litigation between Administrative Authorities and Private Parties: Conciliation, Mediation and Arbitration. Multilateral conference Lisbon (Portugal), 31 May – 2 June 1999. Council of Europe Publishing;
2. Andriuškevičius, A. Administracinės teisės principai: konglomeratas ir katalogas. Teisė 2004, Nr. 53;
3. Кваши Ю.Ф. Налоговое раследование. Москва, 2000;
4. Klein F., Engel F. Der Zivilprozeß Österreichs. Mannheim, 1927. S. 599;
5. Kūris, E. Konstituciniai principai ir Konstitucijos tekstas. Jurisprudencija, t. 23(15), 2001;
6. Lietuvos administracinio proceso kodekso projektas. Neskelbtas
7. Laužikas, E.; Mikelėnas, V.; Nekrošius, V. Civilinio proceso teisė I tomas. Vilnius: Justitia, 2003;
8. Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodekso komentaras (autorių kolektyvas). I dalis. Vilnius: Justitia, 2004;

9. Marcijonas, A.; Sudavičius, B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003;
10. Medelienė, A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokesčių ginčų nagrinėjimo procese. Teisė, T. 51, 2004;
11. Medelienė, A. Mokesčių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Vilniaus: Vilniaus universitetas, 2005;
12. Mikelėnas, V. Civilinis procesas. Pirmoji dalis. Vilnius: Justitia, 1996. P. 14;
13. Mikelėnas, V. Quo vadis arba eksperimentuojama toliau. Justitia Nr. 4, 1999;
14. Mikelėnienė, D.; Mikelėnas, V. Teismo procesas: teisės taikymo ir aiškinimo aspektai. Vilnius; Justitia, 1999;
15. Nekrošius V. Francas Kleinas apie civilinio proceso tikslus ir principus bei jų įgyvendinimo metodus. Teisė, 1999 Nr. 33(1);
16. Stravinskaitė, R. Mokesčiai ginčai pagal naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2004, Nr.12;
17. Smalakienė, E. Ikiteisminio mokesčių ginčų proceso aktualijos. Jurisprudencija t. 21(13), 2001;
18. Smalakienė, E. Mokesčių ginčų proceso teisinė analizė. Daktaro disertacija. Vilnius: LTU, 2002;
19. Šedbaras, S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje. Vilnius: Justitia, 2006;
20. Vansevičius, S. Valstybės ir teisės teorija. Vilnius: Mintis, 1989;
21. Vaišvila, A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia 2000.

III. Teismų praktika

1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. spalio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-8-953/2003;
2. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-648/2003;
3. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. vasario 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-192-04;
4. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. balandžio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-281-04;

5. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinė sesija 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹ – 355/2004;
6. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵ – 236/2005;
7. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. kovo 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹¹ – 276/2005;
8. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰- 1019/2005;
9. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. spalio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-1626/2006;
10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. lapkričio 17 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁰-1142/2006;
11. Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje C-255/02.

IV. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos sprendimai

1. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos 2006 m. birželio 13 d. sprendime Nr. 69-344;
2. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos 2006 m. liepos 11 d. sprendimas Nr. 69-360.

V. Elektroniniai dokumentai

1. Apibendrintas mokesčių administravimo įstatymo komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-01-27]. Prieiga per internetą:
<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/dda46cb8549949d3c2257279002e47f4?OpenDocument>;
2. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 – 2008 m. strateginis veiklos planas [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga internete:
<http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>
3. Recommendation No. R (80) 2 Concerning the exercise of discretionary powers by administrative authorities. Prieiga per internetą:
[http://www.coe.int/T/E/Legal_affairs/Legal_cooperation/Administrative_law_and_justice/Texts_&_Documents/Recommendation\(80\)2.asp#TopOfPage](http://www.coe.int/T/E/Legal_affairs/Legal_cooperation/Administrative_law_and_justice/Texts_&_Documents/Recommendation(80)2.asp#TopOfPage)

4. Mokesčių administravimo įstatymo projekto analizė ir išvados (2) [interaktyvus].
[Žiūrėta 2007-03-31]. Prieiga prie interneto:
http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/mokesciu_administravimo_istatymo_projekto_analize_ir_ismados_2/1563
5. Latvijos mokesčių administravimo įstatymas [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006-11-24].
Prieiga prie interneto:
[http://www.fm.gov.lv/image/file/Par_nodokliem_nodevam\(Engl\).doc](http://www.fm.gov.lv/image/file/Par_nodokliem_nodevam(Engl).doc).