

**Vilniaus Universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Gabrielės Šapkauskaitės,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistrinis darbas

**Mokestinė mediacija: užsienio praktika ir galimybės taikyti Lietuvoje
vertinimas**

Vadovas: Lekt. Dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentė: Jurgita Paužaitė-Kulvinskiene

Vilnius,
2020

TURINYS

IVADAS	2
1. MEDIACIJA	4
1.1. Mediacijos instituto atsiradimas.....	4
1.1.1. Mediacijos koncepcija	5
1.1.2. Mediacijos požymiai.....	6
1.1.3. Mediacijos proceso palyginimas su teismo procesu.....	11
1.2.1. Mediacijos istorine apžvalga mokestiniuose ginčiuose.....	12
1.2.2. Mokestinės mediacijos specifika.....	14
1.2.3. Mokestinės mediacijos principai	15
1.2.4. Mediatoriaus padėtis mokestiniuose ginčiuose.....	17
1.2.5. Taikos sutartis mokestinėje mediacijoje.....	18
2. UŽSIENIO PRAKTIKOS ANALIZĖ	21
2.1. Mokestinė mediacija užsienio valstybėse.....	21
2.1.1. Mokestinė mediacija Jungtinėse Amerikos Valstijose	22
2.1.2. Mokestinė mediacija Didžiojoje Britanijoje	24
2.1.3. Mokestinė mediacija Nyderlanduose.....	27
2.1.4. Mokestinė mediacija Belgijoje.....	32
3. MOKESTINĖS MEDIACIJOS INSTITUTO TAIKymo GALIMYBĖS LIETUVOJE	36
3.1. Susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio.....	36
3.2. Mokestinės mediacijos projektas	39
3.2.1. Mediatoriaus padėtis neteisminėje mokestinės mediacijos procedūroje	41
3.2.2. Taikos sutartis neteisminės mediacijos procedūroje	43
3.3. Neteisminės mokestinės mediacijos įstatymo projekto problematika.....	44
3.4. Teisminė mokestinė mediacija.....	46
IŠVADOS	49
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	51
SANTRAUKA	54
SUMMARY	55

IVADAS

Mediacija - tai sparčiai išpopuliarėjęs pasaulyje ir Lietuvoje kol kas naujai taikomas alternatyvus ginčo sprendimo būdas, kurio metu, dalyvaujant trečiajam nešališkam asmeniui - mediatoriui, siekiama taikiai išspręsti šalių ginčą pasirašant taikos sutartį.

Mediacijos, kaip alternatyvos ginčui išspręsti, institutas žinomas nuo seniausių laikų, tačiau svarbu pabrėžti, jog ne visose srityse šis institutas vystėsi vienodai greitai: nepaisant to, kad mediacija egzistuoja tūkstantmečiais, galimybė rinktis alternatyvią ginčų procedūrą siekiant išspręsti mokestinius ginčus atsirado tik 1995 metais.

Kalbant apie Lietuvą, mediacijos taikymo galimybė pirmiausia buvo įtvirtinta civiliniuose ginčiuose. Tačiau šiuo metu šis institutas išgyvena savotišką atgimimo laikotarpį: nuo 2020 sausio 1 dienos buvo įtvirtinta privaloma neteisminė mediacija šeimos ginčiuose, taip pat, pagal Administracinių bylų teisenos įstatymo pakeitimus, teisminė mediacija galima ir administracinėse bylose.

Mokestinė mediacija Lietuvoje kol kas nėra praktikuojama, nors, atsiradus teisminės mediacijos taikymo galimybei administraciniuose ginčiuose, teoriškai šiuo institutu būtų galima pasinaudoti sprendžiant mokestinį ginčą teisme.

Atsižvelgiant į sėkmingą užsienio praktiką taikant mokestinę mediaciją, galima daryti prielaidą, jog toks institutas yra išties pasiteisinęs sprendžiant ginčus tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus. Tiesa, užsienyje, dėl mokestinių ginčų specifikos, populiariesne laikoma neteisminė mediacija. Būtent neteisminės mediacijos mokestiniuose ginčiuose institutą buvo bandoma įdiegti ir Lietuvos nacionalinėje teisės sistemoje: 2018 metais buvo pateiktas projektas dėl neteisminės mokestinės mediacijos įgyvendinimo, tačiau toks įstatymas nebuvo priimtas.

Nagrinėjamos temos aktualumas. Vis labiau populiarėjant mediacijos, kaip alternatyvios ginčų sprendimų procedūros, institutui, taip pat atsižvelgus į nacionalinių įstatymų pakeitimus, kuriais plečiamos mediacijos instituto taikymo ribos, verta apžvelgti ir galimą mediacijos taikymą mokestiniuose ginčiuose.

Magistrinio darbo tikslas. Išanalizavus sėkmingą užsienio valstybių praktiką taikant mokestinės mediacijos institutą įvertinti mokestinės mediacijos taikymo galimybę Lietuvoje.

Magistrinio darbo uždaviniai:

- Išsiaiškinti mokestinės mediacijos instituto ypatumus, specifiką, specifinį mediacijos principų panaudojimą praktikoje;

- Išanalizuoti užsienio praktiką taikant mokestinės mediacijos institutą, siekiant išspręsti kilusį ginčą tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus;
- Apžvelgti mokestinės mediacijos taikymo galimybę Lietuvos nacionalinėje teisėje.

Magistrinio darbo tyrimo objektas. Šio tyrimo objektas - mokestinė mediacija kaip alternatyvi ginčų sprendimo procedūra.

Magistrinio tyrimo metodologija. Šiame darbe panaudoti tyrimo metodai:

- Teorinis metodas. Šiame darbe pateikiama mediacijos koncepcija, pagrindiniai mediacijos principai, taip pat mediacijos taikymo ypatumai mokestiniuose ginčiuose;
- Lyginamasis metodas. Darbe analizuojama užsienio šalių praktika taikant mediaciją kaip alternatyvią ginčų sprendimo procedūrą mokestiniuose ginčiuose, taip pat lyginami kiekvienos užsienio valstybės mokestinės mediacijos ypatumai ir skirtumai tarp kitų šalių, implemetavusių mokestinę mediaciją nacionalinėje teisėje;
- Analitinis metodas. Analitiniu metodu tiriama surinkta informacija, vadovaujantis užsienio šalių gerąja praktika, įvertinamos mokestinės mediacijos instituto galimybės pritaikyti Lietuvoje.

Magistrinio darbo temos originalumas. Mediacijai sparčiai populiarėjant nacionalinėje teisėje, atsiranda poreikis apžvelgti šio instituto taikymo perspektyvą doktrinine prasme. Darbo originalumas pasireiškia tuo, jog tai pirmas magistrinis darbas, nagrinėjantis būtent mokestinės (tiek teisminės, tiek neteisminės) mediacijos taikymo galimybę nacionalinėje Lietuvos teisėje.

Svarbiausi šaltiniai. Kadangi tarptautinėje praktikoje mokestinės mediacijos institutas ne itin paplitęs, vieną svarbiausių šaltinių galima išskirti amerikiečių teisininkės Dianos van Hout mokslinį straipsnį "*Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes?*", kuriame susisteminta informacija padėjo nubraižyti mokslinio darbo gaires tolimesniam tyrimui.

1. MEDIACIJA

1.1. Mediacijos instituto istorine apžvalga

Nors mediacija kaip alternatyvi ginčų sprendimo procedūra šiuo metu išgyvena tam tikrą atgimimo laikotarpį, visgi reiktų pabrėžti, jog mediacijos instituto pradžia skaičiuojama nuo Senovės laikų¹.

Vienuose šaltiniuose teigiama, kad mediacijos pradžia siejama su senovės Kinija bei Japonija. Manoma, kad šių šalių tarpusavio santykiai turėjo itin didelės įtakos, paskatinusios mediacijos instituto vystymąsi². Taip pat mediacijos apraiškas galima įžvelgti ir kitose senovės kultūrose, pavyzdžiui, Senovės Graikijoje³. Dar vėliau šis institutas buvo pritaikytas ir vystomas romėnų teisėje, kurios palikimas teisinėje sistemoje akivaizdus iki pat šių dienų.

Vienas žymiausias, o kartu ir pats pagrindinis žinių apie romėnų teisę šaltinis yra dar 1583 metais išleista imperatoriaus Justiniano kodifikacija⁴, kurią sudaro keturios dalys: Kodeksas (*Codex*), Digestai (*Digesta*), Institucijos (*Institutiones*) ir Novelos (*Novellae*)⁵. Būtent Justiniano Digestuose mediacijos institutas kaip toks jau egzistuoja. Bet kuriuo atveju svarbu pabrėžti, kad tų laikų mediacijos konceptas iš esmės skyrėsi nuo to, kaip mediacija yra suprantama šiandien.

Atsiradus pirmiesiems institucionalizuotiems teismams, mediacijos institutas nublanko ir nebebuvo taip plačiai vystomas, todėl mediacijos atgimimu laikoma XX amžiaus pradžia, kai Jungtinėse Amerikos Valstijose 1913 metais buvo įkurtas Darbo departamentas, kurio siekis buvo taikiai išspręsti konfliktus tarp darbuotojų ir darbdavių⁶.

Nors pats šio instituto atsiradimas siejamas su Senovės laikais, visgi teigiama, jog mediacijos procesas aktyviai pradėtas taikyti tik XX amžiuje po minėto Darbo departamento įkūrimo, kadangi iki to, dėl pernelyg formalizuotų teisinių sistemų, mediacija nebuvo populiari alternatyva ginčams spręsti, t. y. paprastai visi ginčai buvo sprendžiami teisme. Paradoksalu, tačiau būtent pernelyg didelis bylų kiekis JAV teismuose paskatino

¹ MACHOVENKO, Jevgenij. *Teisės istorija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2019, p. 84.

² Mediacija – kas tai yra? Pasaulyje plačiai taikomas metodas, kuris Lietuvoje – atrandama naujovė [interaktyvus]. Vilnius: Lietuvos aidas [žiūrėta 2020 m. sausio 3 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aidas.lt/lt/teise-ir-teisingumo-vykdymas/article/8711-08-13-mediacija-kas-tai-yra-pasaulyje-placiai-taikomas-metodas-kuris-lietuvoje-atrandama-naujove>>.

³ Wikipedia. *The mediation* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. sausio 3 d.]. Prieiga per internetą: <<https://en.wikipedia.org/wiki/Mediation>>.

⁴ NEKROŠIUS, I.; NEKROŠIUS, V.; ir VĖLYVIS S. *Romėnų teisė*. Kaunas: Vjusta, 1996. p. 21-22.

⁵ *Ibid.*

⁶ RINKŪNAITĖ, R. *Mediacija kaip konfliktų sprendimo būdas*: magistro darbas, Vilnius: Vilniaus universitetas, 2007.

mediacijos instituto sugražinimą. Kaip pastebi teisininkas Aurimas Banys, būtinybė ieškoti alternatyvių priemonių ginčams išspręsti atsirado tik tuomet, kad JAV teismus ištiko krizė, o patys amerikiečiai buvo praminti "besibylinėjančia visuomene"⁷. Bet kuriuo atveju, mediacijos instituto sugražinimas į nacionalines sistemas buvo itin sėkmingas: šiuo metu mediacija laikoma viena labiausiai pasiteisinusių alternatyvių priemonių ginčams išspręsti.

1.1.1. Mediacijos koncepcija

Pačia bendriausia prasme mediacija yra alternatyvi ginčų sprendimų procedūra, kai nešališkas asmuo (arba asmenys), dar kitaip vadinamas mediatoriumi, esant ginčui, šalims padeda taikiai jį išspręsti, randant abejoms pusėms tinkamą, palankų sprendimą.

Dažnai pastebima, kad mediacija pakeičiama žodžiu "sutaikinimas", tačiau svarbu pabrėžti, kad šias sąvokas reikia atskirti, kadangi tai nėra tapatūs reiškiniai. Mediatorius, kaip nešališkas asmuo, dalyvaujantis procedūroje, yra kur kas aktyvesnis trečiasis asmuo (dalyvis), nei minėtame sutaikinimo procese, todėl labai svarbu šių sąvokų nepainioti⁸.

Reikia pabrėžti, kad mediacija apskritai nėra nuoseklus reiškinys ir, priklausomai nuo ginčo srities, gali skirtis ir paties mediatoriaus įgalinimai. Pavyzdžiui, mediatoriai, sprendžiantys verslo ginčus, gali naudoti skirtingas technikas lyginant su tais mediatoriais, kurie sprendžia bendruomenės ginčus. Taip pat kitokia technika naudojama darbo ar skyrybų mediacijos procesuose⁹. Būtent dėl to, kad pats procesas nėra nuoseklus, mediacijos koncepcija neapsiriboja tik vienu apibrėžimu.

Tačiau tai, kad kai kurios mediacijos sampratos gali skirtis, nereiškia, kad pats mediacijos procesas nėra aiškus ar apipavidalintas. Bet kuriuo atveju mediacijos procesas yra sudaromas iš ginčo šalių ir nepriklausomo (nešališko) tarpininko, kuris padeda šalims surasti tinkamą ginčo išsprendimo būdą.

Pagal galiojančią Mediacijos įstatymą, mediacijos procesas skirstomas į dvi rūšis: teisminę ir neteisminę mediaciją. Teismine mediacija laikomi tokie atvejai, kuomet ginčas jau nagrinėjamas teisme, tačiau teisėjas šalims pasiūlo pabandyti ginčą išspręsti taikiai pasinaudojant teismo mediatorių paslaugomis. Tuo tarpu neteisminė mediacija yra tokia

⁷ BANYS, Aurimas. Neteisminė mediacija Lietuvos administraciniame procese: koncepcija ir plėtros kryptys [interaktyvus]. Iš *Jurisprudencija*. 2014, 21(4): 1117–1139. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2014, p. 2 [žiūrėta 2020 m. sausio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.mruni.eu/upload/iblock/1af/JUR-14-21-4-10.pdf>>.

⁸ KAMINSKIENĖ, N., *et al.* *Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 6.

⁹ *Ibid.*

ginčų nagrinėjimo procedūra, kai ginčas nėra nagrinėjamas teisme ir jį bandoma taikiai išspręsti tik mediacijos instituto pagalba.

Be įstatyme numatytų rūšių, reikia paminėti, kad mediacijos institutas turi skirtingas specializacijos formas. Pačia bendriausia prasme, specializacija yra tai, į ką (kokio pobūdžio ginčą) mediacija yra nukreipta.

Kadangi pačią teisę sudaro daug rūšių ir dar daugiau porūšių, pati mediacija visose šakose turi skirtingą taikymo metodiką ir modelius, nors pačios mediacijos taikymo principai išlieka tokie patys visose srityse. Literatūroje nurodoma, jog mediacija procesas galimas baudžiamuosiuose, administraciniuose, šeimos, darbo, verslo, aplinkosaugos, tarptautiniuose, švietimo, sveikatos priežiūros, intelektinės nuosavybės apsaugos ir mokestiniuose ginčiuose. Tam, kad būtų galima įsigilinti į mokestinės mediacijos specifiką, būtina apžvelgti bendrus mediacijai taikomus požymius.

1.1.2. Mediacijos požymiai

Kaip jau minėta, mediacijos procesas turi ne vieną skirtingą taikymo modelį, tačiau nepaisant to, mediacijai būdingi tam tikri bendri požymiai, kurie taikomi sprendžiant bet kokios rūšies ginčą¹⁰.

Pirmiausia, mediacija yra alternatyvus ginčų sprendimo būdas, kurį šalys gali pasirinkti vietoje teismo proceso. Kaip pastebi finansų ir mokesčių teisininkas Martynas Endrijaitis, pasirinkus mediaciją kaip priemonę ginčui išspręsti, sutaupoma nemažai finansinių kaštų, laiko ir pastangų, lyginant su įprastu teismo procesu¹¹. Nors pati mediacija laikoma visiškai nepriklausoma procedūra nuo teismo, vis tik praktikoje mediacija kartais gali būti laikoma kaip teismo proceso papildymas¹². Taip nutinka todėl, kad egzistuoja teisminė mediacija ir teismas šalims (o ne kaip įprasta klasikiniame (arba neteisminiame) mediacijos procese - pačios šalys turi galimybę pasirinkti) skiria teismo mediatorių. Natalija Kaminskiėnė pastebi, kad kartais mediacijos procese žodis "taikus ginčo sprendimas" nėra visai tinkamas, kadangi praktikoje gali nutikti taip, kad mediacija tampa savotiškas rungimosi procesas, kai kiekviena iš šalių įrodinėja savo teisumą siekiant palankaus sprendimo sau ir tokiu būdu priima tokį sprendimą, kuris įpareigoja kitą šalį dėl ginčo baigties¹³, tačiau tai prieštarauja mediacijos pagrindiniam tikslui ir mediatorius,

¹⁰ KAMINSKIENĖ, N., *et.al. Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 7.

¹¹ ENDRIJAITIS, Martynas. Mokestinė mediacija: užsienio praktika ir Lietuva. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius, 2018.

¹² KAMINSKIENĖ, N., *et.al. Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 7.

¹³ *Ibid.*

matydamas, kad visas procesas krypsta rungtimosi linkme, savo ruožtu turi kontroliuoti susidariusią padėtį ir grąžinti šalis į diskusiją paremta taikaus tarpininkavimo procedūrą.

Kitas svarbus mediacijos požymis yra tas, kad šalys, siekdamos išspręsti ginčą mediacijos būdu, tokią alternatyvą pasirenka savo valia, t. y. - svarbus savanoriškumo aspektas. Abi šalys turi norėti susitarti tiek dėl dalyvavimo pačioje procedūroje, tiek dėl sąlygų nustatymo, tiek dėl pačios ginčo baigties. Tačiau čia savanoriškumo aspektas svarbus ne tik proceso šalims, bet ir pačiam nešališkam trečiajam asmeniui - mediatoriui. Mediatorius taip pat turi savanoriškai sutikti dalyvauti mediacijos procese. Taip pat tais atvejais, kai ginčo šalys pažeidžia esminius mediacijos principus ir dėl to mediacija toliau nebegali būti tęsiama, mediatorius savo ruožtu turi pilną teisę atsisakyti vesti šią procedūrą¹⁴.

Kaip trečias mediacijos požymis išskiriama tai, kad mediacija negali vykti be mediatoriaus. Mediatoriumi laikomas nešališkas trečiasis asmuo, kuris ginčo šalims gali padėti išspręsti ginčą taikiai ir padeda surasti tokį sprendimą, kuris iš esmės tenkintų abi ginčo šalis. Taigi šiuo atveju mediatoriui kaip trečiajam asmeniui keliami itin dideli kompetencijos ir profesiniai reikalavimai, kadangi pačiame mediacijos procese mediatorius turi būti aktyvus, t. y. siūlyti tokius ginčo sprendimo būdus, kurie būtų tinkami ne vienai, o abejoms ginčo pusėms. Kaip žinia, tokius susitarimus pasiekti yra ypač sunku, todėl ir pats mediatorius turi būti kvalifikuotas ir kompetentingas tam, kad būtų pasiektas mediacijos tikslas.

Vienas esmingiausių ir mediaciją nuo kitų ginčų sprendimo procedūrų skiriantis bruožas yra tas, jog mediatorius yra visiškai nešališkas ir nepriklausomas asmuo mediacijos procese. Tai reiškia, kad jis niekaip nesusijęs su tuo teisiniu santykiu, dėl kurio kilo ginčas, juo labiau, neatstovauja jokios ginčo šalies pačiame procese, kai tuo tarpu teisminėse procedūrose ginčo šalims turėti atstovus yra absoliučiai įprastas reiškinys. Mediatoriui, kaip ir teisėjui, vienas iš keliamų reikalavimų yra nešališkumas, t. y. mediatorius turi būti visiškai nešališkas ir jeigu yra kitaip, privalo nusišalinti nuo proceso arba atsisakyti jame dalyvauti.

Be abejo, kaip ir būdinga absoliučiai visai teisinei sistemai, mediacijoje svarbus ir pagrindinių principų laikymasis. Šioje procedūroje ypač svarbūs sutarties laisvės ir konfidencialumo principai. Taip pat išskiriamas ginčo šalių lygiateisiškumo principas - tai reiškia, kad abi ginčo šalys turi būti lygios procesine prasme. Praktikoje matyti, kad kartais mediacijos procesas, esant šalių nelygiavertei padėčiai, tampa sunkus, o gal net ir

¹⁴ KAMINSKIENĖ, N., *et.al. Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 7-8.

neįmanomas siekiamų tikslų atžvilgiu, kai viena šalis yra silpnesnė, ir mediacijos procese tokiai šaliai prireikia atstovo pagalbos. Prisimenant tai, kad mediatorius yra nešališkas trečiasis asmuo ir neatstovauja silpnesnės ginčo šalies, tokiais atvejais rekomenduotina, kad ginčas būtų sprendžiamas teisme, kur yra didesnė tikimybė apsaugoti silpnesnės šalies interesus¹⁵.

Kitas svarbus mediacijos požymis yra tas, kad mediatorius neturi įgaliojimų priimti sprendimą dėl ginčo baigties. Pagal Lietuvos Respublikos Konstituciją, Lietuvoje teisingumą vykdo tik teismai¹⁶, o mediacijos procesas pats savaime nėra prilyginamas teismui ar arbitražui, todėl iš to išplaukia, kad ir mediatorius tokių pačių teisių ir valstybės suteiktų įgaliojimų vykdyti teisingumą, neturi, taigi dėl to jis nėra laikomas tuo subjektu, kurio sprendimai įgauna privalomąją juridinę galią. Svarbu paminėti, kad mediatoriui suteikiama tiek įgalinimų, kiek jų suteikia pačios ginčo šalys, t. y. iš vienos pusės, mediatorius yra priklausomas nuo ginčo šalių valios. Šalys bet kada gali atšaukti suteiktus įgaliojimus mediatoriui ir toks įgaliojimų atšaukimas laikomas mediacijos pabaiga.¹⁷

Atsižvelgiant į tai, kad mediatorius nepriima sprendimų dėl ginčo baigties, kyla klausimas - tai kaip mediacijos procesas padeda išspręsti šalių konfliktą? Svarbu paminėti, kad mediacijos pabaigoje šalys **susitaria** ginčą išspręsti vienu ar kitu būdu - ir tai yra esminis šios procedūros tikslas ir išskirtinumas. Toks šalių susitarimas yra vienintelė šalis įpareigojanti ginčo baigtis¹⁸.

Kaip jau minėta ankščiau, mediacijos tikslas yra taiki ginčo sprendimo procedūra, surandant abejoms šalims tinkamą ginčo išsprendimo būdą. Žodis "taikus" minimas ne veltui - mediacijos procedūros metu siekiama, kad šalys sudarytų taikų susitarimą arba teisine prasme kalbant - sudarytų taikos sutartį. Taigi, tai yra dar vienas mediacijos procedūros požymis. Taikos sutartis jau sukelia teises pasekmes ir yra privaloma šią sutartį sudariusioms šalims. Svarbu pabrėžti, kad tokia sutartis turi atitikti esmines sutarties sudarymo sąlygas, taip pat savo esme neprieštarauti galiojančiai teisei.

Atkreiptinas dėmesys, kad ne visais atvejais mediacijos procese pasiekiamas pagrindinis tikslas - taikus susitarimas. Kaip jau minėta ankščiau, mediacija kartais gali būti kaip teismo proceso papildymas ir tais atvejais, jeigu visgi nepavyksta pasiekti pagrindinio tikslo - taikos sutarties, mediacijos procedūra tampa kaip savotiškas pasiruošimas (arba papildoma medžiaga) teismo procesui, t. y. mediacijos metu išgryninami visi ginčytini klausimai, kiekvienos šalies atskira pozicija ir paaiškinimai,

¹⁵ *Ibid.*, p. 9

¹⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, Nr. 33-1014.

¹⁷ KAMINSKIENĖ, N., *et.al. Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 9.

¹⁸ *Ibid.*

taigi, toks aptarimas tampa palengvinimu tiek pačioms šalims, tiek teisėjams, jeigu ginčas vis dėlto perduodamas teismui¹⁹.

Kaip dar vienas mediacijos procedūros požymis išskiriama tai, kad už ginčo išsprendimą yra atsakingos pačios šalys.²⁰ Be abejo, šis požymis susijęs su tuo, kad pats mediatorius apskritai neturi įgalinimų priimti sprendimą dėl ginčo baigties. Tačiau kartu tai reiškia, kad visa atsakomybė už ginčo išsprendimą tenka pačioms šalims ir dėl to jos nereiškia jokių pretenzijų mediatoriui kaip nešališkam ginčo dalyviui (tačiau gali skusti tokius mediatoriaus veiksmus, kurie prieštarauja etikos normoms).

Atkreiptinas dėmesys, kad mediatorius taip pat negali tapti ginčo šalių patarėju²¹ ir vėlgi, tokia nuostata išplaukia iš nešališkumo principo. Mediatorius negali konsultuoti šalių ginčo faktų ir teisės klausimais ir nėra svarbu, ar teisinės konsultacijos prašo viena, ar abi ginčo šalys²². Tačiau šalims nėra uždrausta konsultuotis su nepriklausomu teisininku ar kitu specialistu mediacijos procese - tokia galimybė suteikiama, tačiau norint pasiekti pagrindinį mediacijos tikslą, tokie asmenys (patarėjai) nėra įtraukiami į pačią mediaciją kaip papildomi dalyviai, kadangi procesas išimtinai skirtas tiesioginėms deryboms tarp ginčo šalių.

Gali kilti klausimas, tai kokia mediatoriaus, kaip nešališko trečio asmens, funkcija pačioje mediacijos procedūroje? Natalija Kaminskienė, kalbėdama apie mediacijos požymius, išskiria ypatingą mediatoriaus vaidmenį - padėti šalims derybose²³. Tai jokiū būdu nereiškia, kad mediatorius derasi kartu su šalimis, šiame kontekste svarbu suprasti, kad mediatorius tik padeda šalims derėtis vienai su kita²⁴.

Kadangi ne kartą buvo minėta, kad mediacijos siekis yra taikus ginčo išsprendimas, kaip atskiras požymis (o kartu ir reikalavimas mediatoriui) išskiriamas saugios aplinkos sukūrimas. Mediacijos proceso metu vykstanti komunikacija tarp dviejų ginčo šalių yra viena esminių mediacijos veikimo sąlygų. Šalims turi būti sudaryta tokia aplinka, kad abi galėtų išsakyti savo pozicijas, nusiskundimus ar pretenzijas²⁵. Šiuo atveju galima įžvelgti ir psichologinių mediatoriaus gebėjimų reikalingumą, kadangi jo užduotis - visą procesą palaikyti stabilią, ramią, saugią aplinką tam, kad būtų pasiektas mediacijos pagrindinis tikslas - taikus ginčo išsprendimas.

¹⁹ *Ibid.*, p. 10

²⁰ *Ibid.*

²¹ KAMINSKIENĖ, N., *et.al. Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 11.

²² *Ibid.*

²³ *Ibid.*

²⁴ *Ibid.*

²⁵ *Ibid.*

Kaip atskiras požymis išskiriama tai, kad mediacijos procedūra yra nukreipta į tikruosius ginčo šalių interesus, o ne į šalių pozicijų išaiškinimą²⁶. Kaip pastebi Natalija Kaminskienė, praktikoje neretai nutinka taip, kad šalių pozicijos prieštarauja viena kitai ir tokiu būdu panaikina galimybę, kad abi pozicijos derėtų tarpusavyje²⁷. Taigi, mediacijos proceso metu siekiama, kad abi pozicijos galėtų būti suderintos taip, kad būtų rastas sprendimas abejoms pusėms ir abiejų šalių pozicijų suderinimui. arba kitaip tariant - bendra kompromisui.

Pats mediacijos procesas dažniausiai yra privatus ir konfidencialus. Tą pastebi ir teisininkas Martynas Endrijaitis apibrėždamas mediacijos koncepciją²⁸. Tačiau nepaisant to, šalys turi galimybę pasirinkti, kad procesas ar jo rezultatas būtų viešas²⁹, taigi ne visais atvejais procesas bus privatus. Iš esmės visa jo eiga, kaip ir mediatoriaus įgalinimai, priklausys nuo pačių šalių valios.

Svarbu paminėti, kad mediacija, kaip ir teismo procesas, yra vykdoma keliais etapais (kai kur dar vadinama stadijomis). Mediacijos proceso metu yra galimybė ne tik palaipsniui judėti kiekviena stadija link užbaigimo, bet taip pat numatoma mediatoriaus teisė grąžinti šalis atgal į praėjusias stadijas, kitaip tariant - procedūrine prasme nėra jokio ribojimo etapų (stadijų) atžvilgiu.

Kaip jau minėta ankščiau, teismo procesas prilyginamas rungimosi procesui ir siekiama vienos šalies pergalės kitos atžvilgiu. Kiekviena šalis siekia įrodyti savo pozicijos teisumą, pagrįstumą, įrodymų tikrumą ir taip toliau, tokiu būdu didinant įtampą tarp ginčo šalių. Mediacijos procese yra priešingai: skatinamas konflikto ir įtampos mažinimas, siekiant surasti tinkamą sprendimą abejoms šalims ir taikiai išspręsti ginčą.

Galiausiai, paskutinis mediacijos požymis yra tai, kad ji nukreipta į ateities perspektyvą. Šalys, naudodamosi mediacijos procedūra, ateityje siekia išsaugoti tarpusavio draugiškus santykius ar net bendradarbiauti tarpusavyje.

Taigi, išvardinti požymiai yra mediacijos instituto sudedamosios dalys. Visi šie aspektai atskiria mediaciją nuo kitų alternatyvių ginčo sprendimo procedūrų ir yra būdingi tik mediacijos institutui. Ir nors procedūrine prasme kartais galimos skirtingos mediacijos formos (ir būtent dėl to mediacijos samprata nėra visur vienoda), šie požymiai yra pagrindiniai, būdingi visiems mediacijų modeliams, iš ko galima sudėlioti pačios mediacijos pamatinį konceptą.

²⁶ *Ibid.*

²⁷ *Ibid.*, p. 12.

²⁸ ENDRIJAITIS, Martynas. Mokestinė mediacija: užsienio praktika ir Lietuva. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius, 2018.

²⁹ KAMINSKIENĖ, N., *et.al.* *Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 12.

1.1.2.1. Mediacijos proceso palyginimas su teismo procesu

Toliau analizuojant mediacijos institutą, svarbu paminėti tai, kad kaip alternatyva teismui ji turi panašumų su teisminėmis procedūromis. Pavyzdžiui, tiek teisėjui, tiek mediatoriui yra keliamas nešališkumo principo taikymas - abejais atvejais proceso dalyviai negali būti suinteresuoti vienokia ar kitokia ginčo baigtimi.

Kaip dar vienas pavyzdys galėtų būti šalių lygiateisiškumo užtikrinimas - valstybė turi pareigą garantuoti teisę į veiksmingą gynybą³⁰, todėl yra skiriami advokatai toms proceso šalims, kurios neturi pakankamai finansinių lėšų užsitikrinti veiksmingą gynybą teismo procese. Mediacijos atveju taip pat svarbus lygiateisiškumo principas, tačiau jį galima traktuoti šiek tiek per kitokią prizmę - mediacijos procese šalys privalo būti lygios tam, kad vienos šalies argumentacija "nenusvertų" silpnesnės šalies pozicijos ir tokiu būdu nebūtų priimtas toks sprendimas, kuris naudingas tik vienai iš ginčo šalių. Tačiau nepaisant kelių panašumų, vis dėlto mediacija ir teismo procesas skiriasi iš esmės.

Kaip jau minėta, tam, kad mediacijos procesas apskritai įvyktų, **abi** šalys turi susitarti dėl to, kad ginčą spręs mediacijos procedūros pagalba. Pagal galiojantį Lietuvos Respublikos Mediacijos įstatymo 12 straipsnio 2 dalį³¹, dėl ginčo sprendimo mediacinės procedūros pagalba šalys gali susitarti tiek kilus ginčui, tiek iš anksto, kai ginčo dar nėra. Taigi tai reiškia, kad mediacija negali vykti, jeigu viena iš šalių nesutinka dalyvauti tokioje procedūroje, kadangi nėra jokių teisinių priemonių (išskyrus tam tikrais atvejais teisminę mediaciją), kurios priverstų ginčą spręsti mediacine tvarka³². Taigi tai yra esminis skirtumas lyginant su teismine procedūra: teisme ieškovas teikia ieškinį, t. y. paduoda atsakovą į teismą ir atsakovas savo ruožtu privalo per įstatyme numatytą (arba teismo nurodytą) terminą pateikti atsiliepimą į ieškinį ir tokiu būdu atsakovas jau yra įtrauktas į pačią procedūrą, nelaukiant jo sutikimo dalyvauti procese.

Kitas labai svarbus aspektas yra šalių dalyvavimas procedūroje. Teisme abiejų šalių (arba jų atstovų) dalyvavimas yra privalomas. Jeigu proceso dalyviai praleidžia teismo posėdį be rimtų priežasčių, teismas tokį proceso dalyvį gali sankcionuoti skirdamas jam baudą arba ikiteisminio tyrimo institucijų pareigūnų pagalba prievarta atvesdinti į teismo posėdį, kadangi tokių asmenų dalyvavimas (pavyzdžiui, atsakovo arba liudytojo) gali būti

³⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, Nr. 33-1014.

³¹ Lietuvos Respublikos Mediacijos įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008-07-31, Nr. 87-3462, 12 straipsnio 2 dalis.

³² Mediation versus Going to Court: What you need to know. 2019 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. sausio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=ed3b99d0-8f5f-44a1-8126-0024ef637605>>.

esminis ar turėti įtakos priimant teisingą sprendimą, o kaip žinia, piktybinis nedalyvavimas procese gali prailginti bylos nagrinėjimo trukmę, taigi, teismas imasi priemonių tokiems reiškiniams sustabdyti. Mediacijos procese tokių griežtų sankcijų ir reikalavimų nėra. Žinoma, mediatorius, kaip už kokybišką proceso eigą atsakingas asmuo, privalo imtis priemonių, kad procesas vyktų sklandžiai, tačiau bet kuriuo atveju viskas vyksta laisva šalių valia.

Apskritai kalbant apie mediaciją, kaip jau ne kartą pabrėžta, jos tikslas yra tarpusavio šalių komunikacijos pagalba, išklausanč kiekvienos šalies lūkesčius, pozicijas, nusiskundimus ar pretenzijas, bandyti surasti taikų ginčo išsprendimo būdą, kuris būtų tinkamas abejoms šalims. Mediatorius, kaip nešališkas asmuo, nepriima sprendimo dėl ginčo baigties, priešingai nei teismo procese, kur sprendimas tampa privalomas visiems proceso dalyviams ir sukuria teisinius padarinius. Teisme visais atvejais lieka dvi pozicijos - laimėjusi ir pralaimėjusi šalys. Tai yra rungimosi procesas, kurio metu, surinkus visus įrodymus ir juos įvertinus, taip pat išklaunus abiejų šalių argumentus ir kontrargumentus, viena šalis bus laimėtoja, o likusi - pralaimėtoja. Mediacijoje tokių skirstymų nėra, atvirkščiai, mediacijos pagalba siekiama pabandyti suderinti abejų šalių pozicijas ir priimti tokį sprendimą, kuris tenkins abi šalis. Taigi, galima traktuoti, kad mediacijos instituto pagalba vienaip ar kitaip "laimi" abi šalis.

Nors abu institutai nagrinėja ginčus, tačiau matyti, kad mediacija yra mažiau formalizuotas ir labiau į taiką tarp šalių orientuotas institutas. Mediacija yra dviejų ginčo šalių komunikacija tarpusavyje, kai tuo tarpu teisme tarp šalių tvyro įtampa, nes vyksta rungimosi procesas, be to, mediacijos procesu gali būti užtikrintas tiek operatyvumo (greičiau pasiekiamas rezultatas nei teisme), tiek ekonomiškumo (mediacijos procesas sutaupo nemažai lėšų lyginant su įprastu teisiniu procesu) principai.

1.2.1. Mediacijos istorine apžvalga mokestiniuose ginčiuose

Prisimenant mediacijos instituto istorinį kontekstą, jo formavimosi pradžia siekia dar senovės laikus. Tobulėjant mediacijai ir išgryninus pastarosios konceptą, plėtėsi ir pačios mediacijos taikymo ribos. Kaip jau minėta anksčiau, mediacija buvo pradėta taikyti įvairiausiose srityse, tarp jų ir mokestiniuose ginčiuose.

Tačiau nepaisant to, kad mediacija, kaip institutas, egzistuoja jau tūkstančius metų, mokestiniai ginčai, pasitelkiant mediaciją, pradėti spręsti visai neseniai. Pirmosios mokestinės mediacijos apraiškos formavosi Jungtinėse Amerikos Valstijose (JAV), ir jos

pradžią siejama su 1995 metais mediacijos programos įdiegimu kylantiems ginčams spręsti³³.

Atkreiptinas dėmesys, kad mediacijos instituto taikymas mokestiniuose ginčiuose buvo labai ribotas - labai nedaug ginčų, kylančių iš mokestinės teisės, galėjo būti sprendžiami pasitelkiant mediaciją kaip alternatyvią priemonę ginčui išspręsti. Pavyzdžiui JAV, mediacija galėjo būti taikoma tik tiems ginčams, kurių suma siekė 10 milijonų ir daugiau, tačiau vėliau praktika buvo išplėta ir suminis atskaitos taškas buvo mažesnis³⁴.

Tačiau praktikoje visgi šis institutas nebuvo itin populiarus. Praėjus daugiau nei 10 metų nuo mokestinės mediacijos atsiradimo, pagaliau buvo labiau formalizuotas pastarojo taikymas, nurodant konkrečias sritis ir ginčus, kuriose galima mokestinė mediacija. Kaip pastebi Ieva Saudargaitė, mokestiniai ginčai, pasitelkus mediaciją, buvo galimi tik tuomet, kai derybos su mokesčių administratoriumi apeliacijų skyriuje metu baigdavosi nesėkme³⁵. Tačiau dabar šis institutas yra gerokai išplėstas ir jo taikymo ribos kur kas platesnės.

Kaip viena sėkmingiausių valstybių, taikančių mokestinę mediaciją, laikoma Olandija, kuri dar 2004 metais įdiegė bandomąjį mokestinės mediacijos modelį³⁶, o jau sekančiais metais valstybinis mokesčių administratorius aktyviai pradėjo siūlyti mokestinius ginčus spręsti mediacine tvarka³⁷.

Be Nyderlandų, kurie priklauso kontinentinės teisės tradicijai, mokestinė mediacija sėkmingai praktikuojama ir Didžiojoje Britanijoje. Tačiau ir šioje valstybėje šis institutas yra pakankamai naujas, kadangi tik 2010 metais buvo pradėta svarstyti mediaciją naudoti kaip alternatyvią priemonę mokestiniams ginčams spręsti³⁸. Be abejo, svarstymus pertvarkyti mokestinių ginčų sprendimo tvarką paskatino JAV bei Olandijos vystoma sėkminga praktika.

Taigi, nors mediacija kaip reiškinys teisės sistemose egzistuoja jau tūkstančius metų, visgi mokestinė mediacija palyginti yra labai naujas alternatyvus būdas ginčams spręsti, atsiradęs tik XX amžiaus gale, be kita ko, šio instituto taikymo praktika nėra sparčiai paplitusi užsienio valstybėse.

³³ KAMINSKIENĖ, N., *et.al. Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 337.

³⁴ *Ibid.*, p. 338

³⁵ KAMINSKIENĖ, N., *et.al. Mediacija*. Vilnius: 2013, p. 337.

³⁶ *Ibid.*

³⁷ *Ibid.*

³⁸ *Ibid.*, p. 339.

1.2.2. Mokestinės mediacijos specifika

Kaip jau minėta anksčiau, mediacija skirstoma į dvi rūšis - teisminę ir neteisminę mediaciją. Ieva Saudargaitė, aprašydama taikų mokestinį tarpininkavimą³⁹, pastebi, kad užsienio praktikoje kaip alternatyvi mokestinių ginčų sprendimo procedūra populiariesne laikoma neteisminė mediacija⁴⁰.

Iš esmės galima sakyti, kad neteisminės mokestinės mediacijos paplitimą lemia specifiniai šio ginčo subjektai. Pažymėtina, kad mokestiniuose ginčiuose visuomet viena iš šalių bus viešojo administravimo institucija⁴¹, o iš praktinės pusės žinoma, kad pirmiausiai mokestiniai ginčai nagrinėjami ikiteismine ginčų nagrinėjimo tvarka, taigi tai iš esmės lemia neteisminės mokestinės mediacijos dažnesnį pobūdį. Tačiau, pavyzdžiui, Nyderlanduose ne mažiau populiarūs ir teisminė mokestinė mediacija, kai, sprendžiant bylą teisme, teisėjas pasiūlo ginčą pabandyti išspręsti mediacine tvarka.

Būtina pažymėti, kad kiekvienoje valstybėje mokestinės mediacijos procesas gali skirtis, kadangi kiekviena valstybė turi atskirą ir savaip valdomą finansinę sistemą. Tačiau visgi išskiriami tam tikri bendri bruožai, kurie taikomi visiems mokestinės mediacijos procesams⁴².

Anksčiau tam, kad vyktų mokestinė mediacija, vienas iš kriterijų buvo ginčytinos sumos dydis. Kaip jau minėta, Jungtinėse Amerikos Valstijose ši suma siekė 10 milijonų ir daugiau, šiek tiek vėliau suminis atskaitos taškas buvo sumažintas iki milijono. Dabar tam, kad mokestinė mediacija galėtų vykti, ginčytina suma nėra būtinoji sąlyga, todėl tokie ribojimai nebetaikomi mediacijos procese⁴³.

Taip pat svarbu pabrėžti, kad mokestinė mediacija galima nagrinėjant tiek fakto, tiek ginčytinos teisės klausimus. Tai reiškia, kad nėra jokių apribojimų ginčytinų klausimų atžvilgiu, nors, tik atsiradus mokestinės mediacijos institutui, toks ribojimas buvo taikomas (JAV).

Atsižvelgus į užsienio praktiką taikant mediaciją mokestiniuose ginčiuose, visgi reikėtų pastebėti, jog ne visus nesutarimus, kylančius tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo, galima nagrinėti mediacine tvarka. Tačiau esminius ribojimus labai sunku išskirti, nes, kaip jau minėta, kiekviena valstybė turi savaip valdomą administracinį mechanizmą, galioja skirtingos reglamentavimo normos, kurios lemia skirtingą mokestinės

³⁹ Šiuo atveju "taikus mokestinis tarpininkavimas" vartojamas kaip "mokestinės mediacijos" sinonimas.

⁴⁰ KAMINSKIENĖ, N., *et.al. Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 340.

⁴¹ *Ibid.*

⁴² KAMINSKIENĖ, N., *et.al. Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 340.

⁴³ *Ibid.*

mediacijos taikymą kiekvienoje valstybėje. Tačiau nepaisant to, išskiriami tam tikri mokestinės mediacijos principai, kurie apjungia ir suvienodina visą mediacijos procesą mokestiniuose ginčiuose.

1.2.3. Mokestinės mediacijos principai

Nors praktika taikant mokestinę mediaciją kilusiems ginčams spręsti tarp skirtingų užsienio šalių yra nevienoda, visgi reikia pabrėžti, jog tam tikri principai apipavidalina visą mokestinės mediacijos procesą ir yra laikomi pagrindu tokio tipo ginčiuose. Tai iš esmės yra bendri, ankščiau paminėti mediacijai kaip bendram procesui taikomi principai (požymiai), tačiau dėl mokestinės mediacijos specifikos, tie principai pasireiškia savitu būdu.

Kaip jau minėta, mokestiniuose ginčiuose viena iš šalių visuomet bus mokesčių administratorius, o kita - mokesčių mokėtojas. Tačiau prisimenant bendrus mediacijos požymius, bet kuriuo atveju mediacijos procesas nėra privalomojo (prievartinio) pobūdžio ir taikant tokią procedūrą labai svarbu, kad šalys būtų susitarusios - abi, laisva valia - tokį ginčą spręsti mediacijos pagalba. Taigi, atsižvelgiant į tai, mokestinės mediacijos procesas vyksta tuo pačiu principu - svarbu, kad tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius susitartų dėl to, kad ginčas bus sprendžiamas alternatyvioje ginčų sprendimo procedūroje⁴⁴. Tačiau susitarimo ginčą spręsti mediacijos pagalba principas šioje vietoje yra specifinis. Kadangi viena iš ginčo šalių visada bus mokesčių administratorius, tokį susitarimą būtina įforminti atitinkama tvarka⁴⁵ - susitarimas ginčą spręsti naudojantis mediacija, papildomai tvirtinamas struktūrinių mokesčių administratoriaus padalinių. Tiesa, Ieva Saudargaitė pastebi, jog tokia tvirtinimo procedūra praktikoje gali būti probleminė⁴⁶, nes, pavyzdžiui, jeigu centrinio mokesčių administratoriaus pareigūnas tokį susitarimą patvirtina, ne visada reiškia, jog ir vietinis mokesčių administratoriaus atstovas patvirtins tokį susitarimą⁴⁷. Tačiau nepaisant viso

⁴⁴ MEYERCORD, L. Avoiding State Bankruptcy: Mediation as an Alternative To Resolve Tax Disputes. *Review of Litigation* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. sausio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/detail?sid=0a97e9c4-ff7b-46e9-a9c9-9a779a77709a%40sessionmgr14&vid=1&hid=25&bdata=JnNpdGU9ZWwhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=3257921>>.

⁴⁵ KAMINSKIENĖ, N., et.al. *Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 343.

⁴⁶ Ibid, p. 344.

⁴⁷ MEYERCORD, L. Avoiding State Bankruptcy: Mediation as an Alternative To Resolve Tax Disputes. *Review of Litigation* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. sausio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/detail?sid=0a97e9c4-ff7b-46e9-a9c9-9a779a77709a%40sessionmgr14&vid=1&hid=25&bdata=JnNpdGU9ZWwhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=3257921>>.

formalaus mechanizmo, bet kuriuo atveju mokestinė mediacija galima tik laisva abiejų šalių valia.

Nors laisvanoriškas susitarimas mokestinius ginčus spręsti mediacijos pagalba yra ganėtinai formalus, kai kurių užsienio šalių praktika rodo, kad pats procesas nėra iš esmės labai formalizuotas (pavyzdžiui, Belgijoje ar Didžiojoje Britanijoje)⁴⁸. Tai reiškia, kad taip, kaip vyks pati ginčo eiga, daugiausiai priklauso nuo ginčo šalių, ir, be abejojimo, nuo mediatoriaus. Taigi, darytina išvada, kad nors ginčas sprendžiamas tarp specifinių subjektų, pats procesas nėra per daug formalus ir tai yra dar vienas mokestinės mediacijos ypatumas.

Kitas taip pat labai svarbus mokestinės mediacijos principas yra konfidencialumas. Pareiga išlaikyti konfidencialumą atsiranda nuo tada, kai prasideda mediacijos procesas, tačiau svarbu paminėti, kad net ir pasibaigus mediacijai, ši pareiga išlieka. Visgi ir šis principas, nagrinėjant mokestinius ginčus, turi išimčių, dėl ko pats principas mokestinėje mediacijoje įgauna tam tikros specifikos⁴⁹. Tokios išimtys yra trys: pirmiausia, nukrypti nuo konfidencialumo užtikrinimo galima tuomet, jeigu po mediacijos procedūros visgi vyksta teisminis procesas ir asmuo nenori atskleisti informacijos, kuria buvo dalintasi mediacijos procedūros metu - tokiu atveju konfidencialumo pareiga tarsi neužtikrinama, tačiau vėlgi, informacija gali būti naudinga siekiant išspręsti kilusį šalių ginčą ir "dengiantis" konfidencialumo principu informacija negali būti slepiama teismo proceso metu. Antra, privaloma atskleisti informaciją, jeigu tai gali būti susiję su sukčiavimu, prievarta ar padėties apribojimu ir trečia, jeigu kyla ginčas dėl ginčo šalių ar mediatoriaus neetiško elgesio procedūros metu ir reikia minėtus kaltinimus patvirtinti arba paneigti⁵⁰. Taigi, nors konfidencialumas yra vienas esminių apskritai bendros mediacijos procedūros principų, mokestinės mediacijos atveju šio principo taikymas turi savų nukrypimų nuo bendrų taisyklių.

Apskritai, darytina išvada, kad mokestinė mediacija yra specifinė procedūra, o tai išplaukia būtent iš to, kad subjektai (ginčo šalys) visada bus tie patys - mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius. Būtent tai lemia tam tikrų bendrų principų išplėstinį naudojimą praktikoje ir apskritai visos procedūros išskirtinumą.

⁴⁸ KAMINSKIENĖ, N., *et.al. Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 344.

⁴⁹ KAMINSKIENĖ, N., *et.al. Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 344.

⁵⁰ *Ibid.*, p. 345.

1.2.4. Mediatoriaus padėtis mokestiniuose ginčiuose

Mokestinės mediacijos ypatumai pasireiškia ne tik per principų specifinį naudojimą, tačiau ir trečiojo nešališko asmens - mediatoriaus - padėties mediacijos proceso metu.

Be abejonės, mediatorius, dalyvaujantis mokestiniame ginče kaip nešališkas trečiasis asmuo (kaip ir visi mediatoriai bendrai), privalo laikytis nešališkumo ir konfidencialumo (su ankščiau išvardintomis galimomis išimtimis) principo. Tačiau būtent mokestinių ginčų kategorijos mediatoriai turi tam tikrų nukrypimų nuo bendrų taisyklių ir tai vėlgi lemia specifiniai ginčo subjektai.

Svarbu pažymėti, kad mokestinės mediacijos procedūra dažniausiai vyksta mokesčių administravimo institucijoje⁵¹. Taigi ir pats mediatorius paprastai bus šios institucijos atstovas. Bendros mediacijos taisyklės šalims laisva valia leidžia pasirinkti mediatorių, bet šiuo atveju dėl pačios mokestinės mediacijos specifikos, toks pasirinkimas dažniausiai jau yra nulemtas, tiesa, ne pačių šalių iniciatyva. Tačiau šis faktas kelia abejonių dėl mediatoriaus šališkumo⁵² - kaip jau ne kartą pabrėžta, ginčas vyksta tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, o mediatorius - mokesčių administravimo institucijos atstovas. Prisimenant bendrus mediacijos požymius, nešališkumas laikomas vienu svarbiausiu mediacijos proceso požymiu. Visgi tokia praktika argumentuojama tuo, kad išrinktas nešališkas asmuo - mokesčių administravimo institucijos atstovas - yra susipažinęs su visa mokesčių administravimo tvarka ir procedūromis, todėl tokio asmens dalyvavimas sutaupo nemažai laiko ir lėšų abejoms šalims⁵³. Dėl susidariusios padėties ir tam, kad šalims nekiltų abejonių dėl mediatoriaus nešališkumo principo užtikrinimo, ginčo subjektams suteikiama teisė į procesą įtraukti dar vieną asmenį (praktikoje toks asmuo vadinamas **komediatoriumi**), kuris nėra mokesčių administravimo institucijos atstovas⁵⁴.

Priklausomai nuo to kas bus nešališku tarpininku mokestiniame ginče, priklauso ir išlaidų paskirstymas⁵⁵. Pavyzdžiui, jeigu mediatorius yra mokesčių administravimo institucijos atstovas, tokiu atveju mediacijos išlaidas dažniausiai atlygina mokesčių administratorius, o tais atvejais, kai mediatorius ir (ar) komediatorius nėra mokesčių

⁵¹ *Ibid.*, p. 346.

⁵² KAMINSKIENĖ, N., *et.al. Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 344.

⁵³ ZIMMERMAN, Phillip. New Opportunities to Reduce the Cost of Tax Litigation through ADR [interaktyvus]. 2010, 29(4):937 [žiūrėta 2020 m. sausio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.questia.com/read/1P3-55491985/new-opportunities-to-reduce-the-cost-of-tax-litigation>>.

⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵ KAMINSKIENĖ, N., *et.al. Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 347.

administravimo institucijos atstovai, išlaidų paskirstymas tenka abejoms šalims arba tik mokesčių mokėtojiui⁵⁶.

Kaip jau minėta bendrai analizuojant visos mediacijos institutą, mediatoriui keliami itin aukšti kvalifikacijos reikalavimai. Pagal Lietuvos Respublikos Mediacijos įstatymą⁵⁷, mediatoriumi gali tapti asmuo, turintis aukštąjį universitetinį išsilavinimą (tačiau nėra konkrečiai nurodyta, kokios specialybės) ir išklauses ne trumpesnę kaip 16 akademinį valandų įvadinį mediacijos kursą, taip pat socialinių mokslų daktaro laipsnį turintys asmenys, kurie iki kreipimosi dėl įrašymo į Lietuvos mediatorių sąrašą dienos, vedė mokymus mediacijos tema, kurių trukmė netrumpesnė nei 100 akademinį valandų. Visgi teoretikai mano, jog mokesčių ginčų mediatoriaus kvalifikaciniai sugebėjimai turi būti griežčiau apibrėžti.

Kitose valstybėse (pavyzdžiui, JAV) mediatorius mokesčiniuose ginčiuose privalo turėti būtent teisinį išsilavinimą. Tačiau tais atvejais, jeigu mediatorius yra mokesčių administratoriaus įgaliotas asmuo, t. y. jo atstovas, laikoma, kad toks asmuo turi pakankamą kompetenciją dalyvauti tokiaame ginče, kadangi preziumuojama, kad toks asmuo yra susipažinęs su galiojančia mokesčių tvarka ir mokesčine sistema⁵⁸.

Apibendrinus galima sakyti, jog mokesčinės mediacijos savitumas pasireiškia ne tik per pačius ginčo subjektus (šalis), tačiau ir pats mediatorius šiuose ginčiuose turi tam tikros specifikos. Be to fakto, kad mokesčiniuose ginčiuose ir alternatyvioje tokių ginčų sprendimo procedūroje nukrypstama nuo tam tikrų bendrų, įprastinių reikalavimų mediacijai, procesas ypatingas ir tuo, kad į jį gali įsitraukti ir dar vienas papildomas nešališkas asmuo - komediatorius.

1.2.5. Taikos sutartis mokesčinėje mediacijoje

Mediacija, jeigu randamas sprendimas, tinkantis abejoms šalims, įprastai baigiasi taikos sutarties sudarymu. Kaip jau minėta kalbant apie bendrai mediacijai būdingus požymius, tam, kad toks sprendimas būtų sudarytas, svarbus mediatoriaus dalyvavimas.

Mokesčinėje mediacijoje šis aspektas yra ypač svarbus ir tam tikra prasme specifinis. Tam, kad būtų pasiektas susitarimas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, būtinas mediatoriaus - kaip įprasta tokiuose ginčiuose - mokesčių administravimo institucijos atstovo - dalyvavimas, kitu atveju, mediacijos pagrindinis

⁵⁶ DORAN, R. *UK considers ADR to resolve Tax Disputes. Internal Tax Review* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. sausio 9 d.]. Prieiga per internetą: < <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fbr5p7xw12t/uk-considers-adr-to-resolve-tax-disputes>>.

⁵⁷ Mediacijos įstatymas. Valstybės žinios, 2008-07-31, Nr. 87-3462, 6 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktai.

⁵⁸ KAMINSKIENĖ, N., *et al. Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 347.

tikslas gali būti nepasiektas, todėl be šio asmens dalyvavimo mediacija tampa tiesiog neįmanoma, kadangi būtent mediatorius yra tas asmuo, kuris palaiko taikią komunikaciją tarp šalių⁵⁹. Nors mediatorius ir neturi privalomojo pobūdžio sprendimo teisės, visgi jis turi teisę priimti sprendimą sudaryti taikos sutartį, kuri savo ruožtu po jos sudarymo tampa privaloma abejoms ginčo pusėms⁶⁰.

Mokestinė mediacija ypatinga tuo, kad, pavyzdžiui, tais atvejais, kai mediacijos procedūra vykdoma iki teismo, t. y. nebuvo pateiktas ieškinys dėl konflikto, tuomet tokią taikos sutartį tvirtinti gali ginčo šalis - mokesčių administratorius arba jo struktūrinis padalinys⁶¹. Taigi, šiuo atveju specifika yra ta, jog iš esmės ne mediatorius, o ginčo šalis tvirtina taikos sutarties sudarymą.

Tais atvejais, kai mokestinė mediacija vyksta bylai pasiekus teismą (teisminė mediacija), sudarytą taikos sutartį tarp šalių tvirtina ir mediatorius, ir atitinkamai tas teismas, kuriame nagrinėjama byla.

Svarbu paminėti, kad tikrai ne visais atvejais pavyksta pasiekti mediacijos tikslą ir nesurandamas bendras kompromisas, tinkantis abejoms ginčo šalims. Taigi, jeigu ieškinys dėl ginčo dar nebuvo pateiktas teismui, tai po mediacijos procedūros šalys dažniausiai kreipiasi į teismą, kartais tokie ginčai gali būti perkelti į arbitražą (JAV).

Atsižvelgiant į mokestinę mediaciją, darytina išvada, kad ir taikaus susitarimo įforminimo stadijoje yra tam tikrų nukrypimų nuo įprastų mediacijos taisyklių, tačiau vėlgi, tokią specifiką lemia ginčo subjektai.

Apskritai kalbant apie mokestinės mediacijos institutą, darytina išvada, kad kone kiekviename etape esama tam tikrų išimčių iš bendrų mediacijos taisyklių. Pradedant nuo to, kad subjektai visuomet yra aiškūs, apibrėžti ir specifiniai - mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius. Subjektų specifika turi įtakos bendrai visos mokestinės mediacijos eigai.

Atsižvelgus į pagrindinius, bendrai mediacijai taikomus principus, matyti, jog dėl specifinių subjektų mokestinėje mediacijoje minėti principai įgauna savitą funkcionavimą - susitarimas mokestinį ginčą spręsti mediacijos tvarka turi būti atitinkamai įformintas, o konfidencialumo išsaugojimas kartais gali turėti tam tikrų išimčių.

Be to, kad pati proceso eiga turi specifinių požymių, mokestinėje mediacijoje kitoks nei įprastai ir paties mediatoriaus vaidmuo. Mokestiniuose ginčiuose toks asmuo

⁵⁹ *Ibid.*, p. 348.

⁶⁰ *Ibid.*

⁶¹ *Ibid.* p. 349.

dažniausiai bus mokesčių administravimo institucijos paskirtas asmuo, t. y. tos institucijos atstovas. Būtent dėl šios priežasties į procesą gali įsijungti ir dar vienas nešališkas subjektas - komediatorius - kuris savo dalyvavimu užtikrina nešališkumo principo įgyvendinimą mokestinės mediacijos procese.

Galiausiai, taikos sutarties sudarymas mediacijos procese taip pat turi savų ypatumų. Kaip jau minėta, taikos sutartį patvirtinti mediacijos procese gali mediatorius, tai mokestiniuose ginčiuose tokius įgalinimus turi ir mokesčių administravimo institucija, taigi, iš to darytina išvada, kad taikos sutartį iš esmės tvirtina pati ginčo šalis - mokesčių administratorius.

Įvertinus tai, jog mediacija apskritai kaip alternatyvi ginčų sprendimo priemonė egzistuoja jau tūkstančius metų, mokestinių ginčų nagrinėjimas tokia tvarka yra palyginti visiškai naujas institutas praktikoje, todėl tarp užsienio valstybių jis nėra gausiai paplitęs, kai kuriose valstybėse šis institutas apskritai nėra naudojamas, o tuo tarpu Lietuvoje mokestinė mediacija kol kas tėra projekto lygmenyje (mokestinės mediacijos taikymo vertinimas Lietuvoje bus aptartas trečiame skyriuje).

2. UŽSIENIO PRAKTIKOS ANALIZĖ

2.1. Mokestinė mediacija užsienio valstybėse

Kaip jau minėta pirmame skyriuje, mediacija mokestiniuose ginčiuose yra ganėtinai naujas reiškinys, todėl ne visose užsienio šalyse šis institutas praktikuojamas ir tai lemia ganėtinai menką mokestinės mediacijos paplitimą tarptautinėje praktikoje.

Faktą, kodėl dažnai pasiliekiama prie įprastų mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūrų, gali lemti daug aplinkybių - nusistovėjusi praktika, kurią ne taip paprasta pakeisti naujomis procedūromis, itin griežti įstatymų reglamentai, nenumatantys kitų ginčų sprendimo būdų ar galimybių kitaip išspręsti konfliktą, apskritai mokestinės mediacijos, kaip instituto, savitumas ir tam tikri specifiniai procedūriniai aspektai gali kelti klausimų, ar tokia procedūra įmanoma efektyviai išspręsti ginčą, kilusį tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus.

Tačiau tam tikrų šalių praktika rodo, jog mokestinė mediacija yra itin sėkmingai inkorporuotas procesas, kurio pagalba ginčo šalys visgi sugeba sėkmingai surasti taikų ginčo išsprendimo būdą. Šiuo atveju tiksliausia būtų paminėti keturias valstybes, kuriose mokestinė mediacija laikoma itin populiaria alternatyva ginčų sprendimui - jau kiek anksčiau minėtos Jungtinės Amerikos Valstijos, Didžioji Britanija (bendroji teisės tradicija - angl. *Common Law*), Nyderlandai ir Belgija.

Prisimenant mokestinės mediacijos istorinę raidą, svarbu paminėti, jog šios valstybės yra vienos pirmųjų, kuriose šis institutas buvo pradėtas taikyti kaip priemonė alternatyvioms ginčų sprendimo procedūroms. Anot D. van Hout, Jungtinėse Amerikos Valstijose, kuri laikoma mokestinės mediacijos pirmtake, mediacija kaip alternatyvi ginčo sprendimo priemonė savotiškai klesti - t. y. paprastai mokestiniai ginčai nagrinėjami mediacijos tvarka⁶². Įdomu tai, kad dar 2000 metais, atsižvelgus į pasiteisinusį JAV pavyzdį, mokestinės mediacijos institutą buvo bandoma įdiegti ir Kanados teisinėje sistemoje. Tačiau visgi Kanadoje mokestinė mediacija nebuvo sėkminga - tokia tvarka buvo išspręsti vos keli ginčai, todėl mediacija nėra laikoma populiaria alternatyva ginčams tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus spręsti⁶³.

⁶² HOUT, van D. Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes? *World Tax Journal*, 2018 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disputes.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-40&utm_content=pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disp>. p. 44.

⁶³ *Ibid.*

Kalbant apie Europos valstybes, būtina pažymėti, jog mokestinė mediacija taip pat sėkmingai implementuota ir Belgijoje. Belgų nacionalinėje teisėje mediacija yra kiekvieno mokesčių mokėtojo teisė, išskyrus tais atvejais, kai ginčas kyla dėl įstatymų, vyriausybės nutarimų ar mokesčių institucijų nurodymų aiškinimų. Apskritai kalbant, Belgija yra laikoma kone viena sėkmingiausių valstybių, kurioje išplėtotas mokestinės mediacijos taikymas - šioje valstybėje mokestiniai ginčai, sprendžiami mediacine tvarka, sudaro didžiausią procentinę dalį visame pasaulyje⁶⁴.

Kalbant apie kaimynines valstybes, pavyzdžiui, Latviją ir Estiją, tokio atskiro instituto kaip mokestinė mediacija nėra. Rusijoje mokestinė mediacija taip pat įstatymiškai nėra apibrėžta, tačiau vis dažniau kalbama apie mokestinės mediacijos, kaip alternatyvos mokestiniams ginčams spręsti, įtvirtinimą įstatyminiu lygmeniu.

Darytina išvada, jog mokestinės mediacijos vėlyvas atsiradimas turi įtakos ganėtinai menkam mediacijos, kaip alternatyvios galimybės ginčui išspręsti, paplitimui nagrinėjant mokestinius ginčus. Tačiau kaip jau minėta, kai kurioms valstybėms šio instituto įdiegimas nacionalinėse sistemose davė pakankamai sėkmingų rezultatų. Nors mokestinės mediacijos principai iš esmės vienodi visose valstybėse (kurios praktikuoja mediaciją mokestiniams ginčams spręsti), visgi kiekviena šalis turi tam tikros specifikos nagrinėjant ginčus alternatyviu būdu, todėl toliau bus aptartos tos šalys, kuriose vystoma sėkminga mokestinės mediacijos praktika. Atkreiptinas dėmesys, jog mokestinis tarpininkavimas užsienio šalių praktikoje populiariesnis neteisminis (t. y. kai ginčai nagrinėjami mokesčių administratoriaus lygmenyje), iš esmės tik Nyderlandai ganėtinai aiškiai ir struktūrizuotai apibrėžia, kaip vyksta teisminė mediacija, todėl atsižvelgiant į tai, mediacijos praktika užsienio šalių mokestiniuose ginčiuose daugiausiai bus aptariama tais atvejais, kai mediacija vyksta iki teismų, t. y. neteisminė mediacija.

2.1.1. Mokestinė mediacija Jungtinėse Amerikos Valstijose

Kaip žinoma iš ankstesnių skyrių, Jungtinės Amerikos Valstijos yra laikomos mokestinės mediacijos pradžia. JAV praktika rodo, jog mokestinės mediacijos implementacija nacionalinėje teisėje buvo sėkminga, todėl dažniausiai ginčai tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus sprendžiami būtent mediacijos tvarka.

⁶⁴ HOUT, van D. Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes? *World Tax Journal*, 2018 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disputes.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-40&utm_content=pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disp>, p. 47.

Kaip alternatyvą mokestiniams ginčams spręsti, mediacijos procedūra buvo inicijuota JAV mokesčių administratoriaus - IRS (angl. *Internal Revenue Service*). Prisimenant mokestinės mediacijos istorinį aspektą, minėta, jog pačioje pradžioje šio instituto taikymo spektras buvo ganėtinai ribojamas. Šiandien JAV mokestinė mediacija yra gerokai išplėsta ir pati procedūra suskirstyta į tam tikras atskiras kategorijas. Toks skirstymas svarbus, kadangi priklausomai nuo subjekto, kuris kreipiasi (ar tai fizinis, ar juridinis asmuo), skiriasi ir mokestinės mediacijos tvarka.

Pirmoji mokestinės mediacijos kategorija vadinama pagreintu išsprendimu (angl. *fast track settlement*). Ši mokestinės mediacijos kategorija iš esmės yra standartinė mokestinės mediacijos forma, kuri suteikia mokesčių mokėtojui galimybę kreiptis dėl taikaus ginčo išsprendimo. Būtent šios procedūros pagalba ginčą siekiama išspręsti per itin trumpą laiką - nuo 60 iki 120 dienų⁶⁵. Tokiais atvejais, jeigu kreipiamasi ginčą išspręsti pagreintu būdu, mokesčių inspekcija - IRS - paskiria kompetentingą asmenį, t. y. apmokytą tarpininką (mediatorių), kuris padeda šalims taikiai išspręsti visus ginčo klausimus. Prisimenant mediatoriaus padėtį mokestiniuose ginčiuose, svarbu paminėti, jog dažniausiai tokio pobūdžio ginčiuose tarpininkas yra mokesčių administravimo institucijos atstovas, taigi ir šiuo atveju, mokesčių administratorius yra įgaliotas pats paskirti nepriklausomą tarpininką mediacijos procedūrai. Taip pat svarbu pažymėti, jog šiame etape mediatoriui yra suteikti įgaliojimai teikti šalims pasiūlymus ginčui išspręsti. Įdomu tai, jog būtent šios procedūros praktika ilgą laiką buvo ribojama subjektų atžvilgiu - spręsti mokestinius ginčus pagreintu išsprendimo procedūra buvo galima tik tam tikrų kategorijų mokesčių mokėtojams, tačiau dabar tokių skirstymų nėra ir kreiptis dėl ginčo išsprendimo mediacine tvarka gali visi JAV mokesčių mokėtojai⁶⁶.

Antra mokestinės mediacijos kategorija, kurią JAV suteikia kaip alternatyvą mokestiniams ginčams spręsti, vadinama pagreintu mediacija (angl. *Fast Track Mediation*). Ši kategorija išskirtinė tuo, jog ji išimtinai skirta tik smulkaus verslo arba savarankiškai dirbantiems mokesčių mokėtojams⁶⁷. Būtent šios kategorijos mediacija turi sugriežtintą tvarką - pirmiausia, ginčai turi būti išsprendžiami per 30 - 40 dienų nuo mokestinės mediacijos pradžios, ir antra, šiame etape mediatoriui draudžiama teikti pasiūlymus dėl ginčo baigties⁶⁸.

⁶⁵ HOUT, van D. Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes? *World Tax Journal*, 2018 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disputes.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-40&utm_content=pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disp>. p. 71.

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ *Ibid.*

⁶⁸ *Ibid.*

Trečia mokestinės mediacijos kategorija nėra išimtinai susijusi su subjektais, kurie kreipiasi dėl mokestinės mediacijos. Ši procedūra vadinama tarpininkavimu apeliacinėje stadijoje (angl. *Post-Appeals Mediation*). Tai yra tokia kategorija, kuri leidžia pasitelkti mokestinę mediaciją, kai apeliacinis skundas jau yra teisme. Būtent šiuo atveju ginčą tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus siekiama išspręsti per 60 - 90 dienų⁶⁹. Šiuo konkrečiu atveju, IRS taip pat įpareigoja paskirti kompetentingą mediatorių, kuris padeda šalims pasiekti taikų susitarimą dėl kilusio ginčo. Pabrėžtina, jog paskiriamas mediatorius yra visiškai nešališkas asmuo, tai reiškia, kad jis negali būti susijęs su apeliaciniu procesu, kuriame nagrinėjama byla.

Atsižvelgus į mokestinės mediacijos galimybes JAV, darytina išvada, jog mediacija galima tiek ikiteisminė, tiek jau vykstant teismo procesui, t. y. nėra griežto ribojimo dėl mokestinės mediacijos pradžios. Tais atvejais, kai visgi nepavyksta pasiekti taikaus susitarimo tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, JAV suteikia galimybę toliau ginčą spręsti arbitraže, tačiau, jeigu nei viena iš šalių neteikia tokio prašymo arba tiesiog nepitaria tolimesniam ginčo nagrinėjimui arbitraže, mokesčių administratorius praranda galimybę nagrinėti ginčą. Todėl lieka vienintelė išeitis - kreiptis į teismą, kuriuo bus išspręstas ginčas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus⁷⁰.

2.1.2. Mokestinė mediacija Didžiojoje Britanijoje

Kaip ir JAV, Didžioji Britanija priklauso bendrajai teisės tradicijai, todėl iš esmės šių valstybių mediacijos taikymas panašus. Didžiojoje Britanijoje mokestinė mediacija sąlyginai naujas institutas, kadangi mokestiniai ginčai, pradėti spręsti renkantis tarpininko paslaugas, atsirado tik 2011 metais. Tačiau šalies vykdoma praktika šiuo klausimu laikoma itin pasiteisinusia, todėl vis labiau skatinama rinktis mediaciją kaip alternatyvą ginčams tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus - HMRC (angl. *HM Revenue & Customs*) spręsti.

Svarbu pabrėžti, jog anksčiau mokestinė mediacija buvo galima tik iki HMRC priimamo sprendimo - vadinasi, mediacija mokestinuose ginčiuose buvo galima tik ikiteisminiame etape ir tais atvejais, kai HMRC priimdavo sprendimą, mediacijos instituto taikymas nebuvo galimas⁷¹. Tačiau dabar mediacija galima tiek prieš, tiek po HMRC sprendimo priėmimo, kurį dar galima apskųsti.

⁶⁹ [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.irs.gov/appeals/post-appeals-mediation>>.

⁷⁰ KAMINSKIENĖ, N., *et.al. Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 349.

⁷¹ *Ibid.*

Kaip ir JAV, mokestinė mediacija Didžiojoje Britanijoje turi savotišką skirstymą, tačiau toks skirstymas nėra susijęs su subjektais, kurie kreipiasi dėl mediacijos taikymo, o veikiau orientuotas į pačios mokestinės mediacijos taikymo galimybes⁷²:

1. Neformalus tarpininkavimas (angl. *Facilitation*) - tai tokia mediacijos procedūra, kai tarpininkas bando išspręsti ginčą daugiau produktyviomis diskusijomis, apsieičiant informacija tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, nevertinant kiekvienos šalies argumentų pagrįstumo.
2. Formalus tarpininkavimas (angl. *Formal mediation*) - tai iš esmės yra standartinė mediacijos forma, kai įvertinama kiekvienos šalies pozicija ir argumentai, ir siekiama surasti bendrą taikų susitarimą tarp mokesčių mokėtojo ir HMRC.
3. Ekspertų nuomonė tarpininkaujant (angl. *Expert opinion within mediation*) - mediacija vyksta pasitelkus teisininkų ekspertų grupę, kuri, remdamasi teismine praktika, gali pateikti versiją, kaip ginčą išspręstų teismas.

Mokestinė mediacija Didžiojoje Britanijoje galima tais atvejais, kai nepavyksta komunikuoti tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, kai kyla ginčai dėl fakto klausimų, taip pat tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nori sužinoti, kodėl HMRC netenkino vieni įrodymai ir mokesčių administratorius nori naudoti kitus įrodymus, kai mokesčių mokėtojas nežino, kokią informaciją HMRC rinko ir panaudojo, dėl to manytina, kad mokesčių administratorius galėjo padaryti neteisingas prielaidas, taip pat tuomet, kai mokesčių mokėtojas nori sužinoti, kodėl mokesčių administratorius reikalauja daugiau informacijos nei įprastai⁷³.

Įstatymų leidėjas numato ir tuos atvejus, dėl kurių mokestinė mediacija yra negalima:⁷⁴:

- Kai ginčas kyla dėl to, jog mokesčių administratorius vėluoja pateikti tam tikrą paaiškinimą ar paaiškina klaidingai;
- Kreipiamasi dėl skolų išieškojimo ar dėl apmokėjimo kylančių problemų (ir dėl to tampa neįmanoma laiku apmokėti sąskaitos);
- Kyla ginčai dėl mokestinių kreditų;

⁷²Alternative Dispute Resolution: An effective way to settle your tax dispute [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.pwc.co.uk/services/tax/insights/alternative-dispute-resolution-a-new-way-to-settle-your-tax-dispute.html?fbclid=IwAR0jsM0lg9bnKm8eUzXcoj83VHTcatiDkOW5OdXAdc214oQh_BWhIH8_HAY>

⁷³Alternative Dispute Resolution [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 21 d.]. Prieiga per internetą: <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/866631/CCFS21_English.pdf>.

⁷⁴ *Ibid.*

- Kyla ginčai dėl papildomų mokesčių;
- Kyla ginčai dėl pavėluotų baudų apmokėjimo;
- Kyla ginčai dėl pensijų kaupimo schemas;
- Kreipiamasi dėl vaiko (-ų) pašalpų;
- Kreipiamasi dėl tų atvejų, kuriuos jau nagrinėja HMRC;
- Kyla ginčai dėl minimalaus ir maksimalaus darbo užmokesčio;
- Kreipiamasi dėl pagreintų mokėjimų.

Sąrašas, kuris numato atvejus, dėl kurių mokestinė mediacija nėra galima, yra baigtinis.

Mediatorius tokiuose ginčiuose taip pat turi atitikti keliamus reikalavimus: be to, kad asmuo tokiuose ginčiuose privalo būti kompetentingas ir gerai susipažinęs su mokesčių sistema valstybėje, taip pat privalo būti baigęs specialius mediacijos kursus.

Prašymą ginčą spręsti mediacine tvarka galima pateikti tiesiogiai mokesčių administratoriaus oficialiame tinklalapyje, užpildžius internetinę paraišką. HMRC įsipareigoja per 30 dienų nuo paraiškos pateikimo dienos nuspręsti, ar toks prašymas gali būti tenkinamas ir informuoja apie tai mokesčių mokėtoją⁷⁵. Tais atvejais, jeigu mokesčių administratorius nusprendžia, jog toks ginčas negali būti nagrinėjamas mediacijos tvarka, HMRC teikia motyvuotą paaiškinimą mokesčių mokėtojui, kodėl prašymas buvo atmestas.

Jeigu mokesčių administratorius tenkina prašymą dėl mediacijos, mokesčių mokėtojas turi pasirašyti susitarimą, įpareigojantį visapusiškai dalyvauti mokestinės mediacijos procese⁷⁶. Tais atvejais, kai toks susitarimas nėra pasirašomas, mediacijos procesas nepradedamas.

Tam, kad mediacijos procesas vyktų sklandžiai, mediatorius įpareigoja šalis pasiruošti šiam procesui. Mokesčių mokėtojas turi pateikti raštą, kuriame išdėsto ginčo klausimus, prie kurių taip pat atskirai išsako savo poziciją. Tokią pačią formą atitinkamai turi užpildyti ir mokesčių administratorius. Pageidautina, kad ginčo esmė būtų pateikiama kuo trumpiau, taigi, pats raštiškas dokumentas neturėtų būti didelės apimties. Kaip nurodo pats HMRC, būtent šie dokumentai ir yra mokestinės mediacijos procedūros pagrindas.

Pasibaigus mokestinės mediacijos procesui, kaip ir įprasta mediacijos procedūroje, abi šalys pasirašo taikos sutartį, kurioje išsamiai aprašytas pasiektas susitarimas⁷⁷. Tais

⁷⁵ ENDRIJAITIS, Martynas. Mokestinė mediacija: užsienio praktika ir Lietuva. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius, 2018.

⁷⁶ Alternative Dispute Resolution [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 21 d.]. Prieiga per internetą: <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/866631/CCFS21_English.pdf>.

⁷⁷ *Ibid.*

atvejais, jeigu visgi taikaus susitarimo pasiekti nepavyko, tokį faktą taip pat privaloma įforminti atitinkama tvarka.

Darytina išvada, jog Didžiojoje Britanijoje mokestinės mediacijos procesas yra struktūrizuotas ir aiškus, tačiau ganėtinai formalizuotas. Pats HMRC pateikia išsamų sąrašą, dėl kurių ginčų galima kreiptis pasinaudojant mediacijos procedūra, o kurie ginčai turėtų būti sprendžiami atitinkamai kita tvarka. Taip pat mokesčių mokėtojas iš esmės iš karto yra supažindintas, kaip vyksta pats procesas, kokie reikalavimai keliami abejoms ginčo šalims, koks mediatoriaus, kaip taikaus tarpininko, vaidmuo mokestinėje mediacijoje. Būtent dėl itin struktūrizuoto ir aiškaus proceso, vis dažniau mokestinės mediacijos procesas pasirenkamas kaip alternatyva ginčui išspręsti ir tai lemia sėkmingą mokestinės mediacijos praktikos vystymą Didžiojoje Britanijoje.

2.1.3. Mokestinė mediacija Nyderlanduose

Mokestinė mediacija Nyderlanduose atsirado gerokai ankščiau nei Didžiojoje Britanijoje - mokestiniai ginčai, renkantys alternatyvią galimybę dalyvaujant tarpininkui, pradėti spresti nuo 2005 metų⁷⁸. Įdomu tai, kad mokestinės mediacijos atsiradimui nacionalinėje Nyderlandų teisėje įtakos turėjo emocinis aspektas - t. y. mokestinis tarpininkavimas buvo įdiegtas tam, kad būtų išspręsti mokestiniai ginčai, kylantys dėl ginčijamo asmenų požiūrio, kuris dažnai būna susijęs su emocijomis. Buvo preziumuojama, kad tarpininko dalyvavimas šiuose ginčiuose gali padėti išlaikyti stabilumą ginčo metu, kad mediatorius, kaip trečioji nešališka šalis, gali palaikyti ramią aplinką, taip pat padėti emocijų laviravimui sprendžiant abiejų šalių konfliktą⁷⁹.

Svarbu paminėti ir tai, kad Nyderlandai literatūroje apibūdinami kaip viena pažangiausių valstybių, vystančių mokestinės mediacijos praktiką. Šiame kontekste svarbu pabrėžti, kad kitaip nei JAV ir Didžiojoje Britanijoje, mokestinė mediacija populiori tiek neteisminė, tiek teisminė.

Nyderlanduose, kaip ir JAV, mediatoriumi mokestiniuose ginčiuose skiriamas mokesčių administratoriaus pareigūnas. Vėlgi, kaip įprasta, toks asmuo nėra mokesčių

⁷⁸ ENDRIJAITIS, Martynas. Mokestinė mediacija: užsienio praktika ir Lietuva. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius, 2018.

⁷⁹ HOUT, van D. Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes? *World Tax Journal*, 2018 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disputes.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-40&utm_content=pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disp>, p. 45.

administratoriaus atstovas mokestiniuose ginčuose, toks pareigūnas yra nepriklausoma ir nešališka šalis.

Kaip ir Didžiojoje Britanijoje, Nyderlanduose taip pat yra nustatytos kategorijos ginčų, dėl kurių galima mokestinė mediacija⁸⁰:

- Atlikus mokestinį auditą arba tyrimą;
- Pateikus pastabas dėl patikrinimo akto;
- Pateikus skundą mokesčių administratoriui;
- Kitos situacijos.

Tačiau kitaip nei Didžiojoje Britanijoje, kategorijos nėra tokios griežtos ar savotiškai įremtos, t. y., pats mediacijos taikymo spektras gali būti žymiai platesnis, priklausomai nuo ginčo objekto. Taip yra todėl, kad Nyderlanduose nuo pat mokestinės mediacijos pradžios nėra jokio įstatyminio reglamentavimo dėl pačios mediacijos procedūros. Tačiau kad pats procesas būtų struktūrizuotas, Nyderlandai naudojami įstatymų analogijos taikymu, pavyzdžiui, daugelis mediacijos nuostatų pritaikytos iš sutarčių teisės⁸¹.

Sprendimas pradėti mokestinės mediacijos procesą yra abipusis - tai reiškia, kad tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius turi teisę inicijuoti mediaciją⁸². Prieš pradėdant mediacijos procedūrą, tarpininkas (mediatorius) turi patikrinti, ar toks ginčas apskritai gali būti nagrinėjamas alternatyvia ginčų nagrinėjimo procedūra⁸³.

Svarbu pažymėti ir tai, jog Nyderlanduose į mokestinės mediacijos procedūrą įsitraukia ir dar vienas asmuo: tarpininko koordinatorius. Kaip pastebi finansų ir mokesčių teisininkas Martynas Endrijaitis, koordinatoriui mediacijos procedūroje atitinka itin svarbus vaidmuo: tais atvejais, jeigu viena iš šalių nori pasinaudoti mediacijos paslaugomis, koordinatorius kreipiasi į kitą šalį ir pateikia papildomos informacijos, taip pat koordinatorius turi paskirti mediatorių tarpininkavimo procedūrai⁸⁴.

⁸⁰ ENDRIJAITIS, Martynas. Mokestinė mediacija: užsienio praktika ir Lietuva. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius, 2018.

⁸¹ HOUT, van D. Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes? *World Tax Journal*, 2018 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disp](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disputes.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-40&utm_content=pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disp)>, p. 73.

⁸² *Ibid.*

⁸³ *Ibid.*, p. 74

⁸⁴ ENDRIJAITIS, Martynas. Mokestinė mediacija: užsienio praktika ir Lietuva. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius, 2018.

Kalbant apie pačius mediatorius, tarpininkaujančius mokestiniuose ginčiuose, reikėtų pažymėti, jog Nyderlanduose jie skirstomi į vidinius ir išorinius tarpininkus⁸⁵. Vidiniais tarpininkais laikomi tie mediatoriai, kurie laikosi Nyderlandų tarpininkų federacijos (MfN) drausmės ir veiklos standartų⁸⁶. Turint omenyje tai, kad Nyderlanduose mediatorių mokestiniuose ginčiuose paskiria mokesčių administratorius, pažymėtina, jog mokesčių institucijos dažniausiai renkasi vidinius tarpininkus⁸⁷. Kaip jau minėta pirmoje dalyje, paprastai mokestiniuose ginčiuose tarpininką paskiria pats mokesčių administratorius ir tai gali sukelti abejonių dėl trečiojo asmens nešališkumo. Tą patį akcentuoja ir Nyderlandų teisininkas Roelof Vos, teigdamas, jog vidinio tarpininko paskyrimas mokestinės mediacijos procedūroje gali sukelti klausimų dėl mediatoriaus neutralumo ginče⁸⁸. Vis tik Nyderlandų praktika rodo, jog vidinio mediatoriaus dalyvavimas procese vertinamas išties palankiai.

Tam, kad būtų užtikrintas vienas pagrindinių mediacijos principų - mediatoriaus nešališkumas mokestiniuose ginčiuose, tarpininkui keliami tam tikri reikalavimai. Pirmiausia, mediatorius negali turėti jokių verslo, asmeninių ar kitokių ryšių su ginčo šalimis. Antra, tarpininkas negali būti iš to paties regiono kaip ir ginčo šalys. Todėl iš esmės prieš mediaciją paskirtas tarpininkas neturi jokios informacijos apie ginčą, kas, viena vertus, padeda užtikrinti mediatoriaus nešališkumą. Tik paskyręs mediatorių ginčui, tarpininko koordinatorius perduoda visą su ginču susijusią informaciją, t. y. glaustą ginčo detalių aprašymą, pozicijas ir šalių argumentus⁸⁹.

Pirmoje mediacijos sesijoje paskirtas tarpininkas susitinka su abejomis ginčo šalimis ir aptaria tolimesnę mediacijos eigą ir jos tvarką⁹⁰. Po aptarimo visos ginčo šalys pasirašo susitarimą, kuriame aptarta ginčo tvarka, taip pat nurodytos abiejų šalių teisės ir pareigos.

Taip pat svarbu pabrėžti, jog Nyderlandų literatūroje itin akcentuojamas konfidencialumo principo įgyvendinimas. Tai, kas vyksta mokestinės mediacijos proceso metu, negali būti eskaluojama už mediacijos ribų⁹¹, tokiu būdu skatinama laisvai reikšti savo pozicijas ir argumentus abejoms ginčo šalims. Tačiau šioje vietoje Nyderlandų teisininkas Roelof Vos atkreipia dėmesį, kad tarpininkas gali nukrypti nuo

⁸⁵ VOS, Roelf. Mediating Tax Disputes in the Netherlands. *Dutch-Flemish Magazine for Mediation and Conflict Management*, 2014 (18) 3 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 23] Prieiga per internetą: <<https://www.hertoghsadvocaten.nl/upload/file/quick/Vos-Mediation-tax-dispute-VAT.pdf>>, p. 2.

⁸⁶ *Ibid.*

⁸⁷ *Ibid.*

⁸⁸ *Ibid.*

⁸⁹ *Ibid.*

⁹⁰ *Ibid.*

⁹¹ *Ibid.*

konfidencialumo principo užtikrinimo tais atvejais, kai tai susiję su galima nusikalstama veika⁹².

Suprantama, jog mokestinuose ginčiuose didesnė argumentų atsvara yra mokesčių administratoriaus pusėje. Vėlgi, tai natūralu, kadangi mokesčių administratorius paprastai turi didesnę kompetenciją kalbant apie mokesčių reglamentavimą ar apskritai visą nacionalinę mokesčių sistemą. Tam, kad mediacijos procesas vyktų sklandžiai ir kad vyrautų argumentų pusiausvyra, mokesčių mokėtojams sudaromos galimybės mediacijos procese konsultuotis su advokatais ir kitais mokesčių konsultantais⁹³.

Nyderlandų mokesčių inspekcijos duomenimis, beveik 80% tarpininkavimo procedūrų baigiasi taikos sutarties sudarymu. Akcentuotina, jog šalių tarpusavio taikus susitarimas negali prieštarauti įstatymams, t. y. susitarimas turi patekti į įstatymo taikymo sritį⁹⁴.

Kaip jau minėta kiek ankščiau, mediacija kaip institutas populiarus tiek ikiteisminėje (t. y. mokesčių administratoriaus lygmenyje), tiek teisminėje stadijose. Teisminė mediacija vyksta tuose teismuose, kurie nagrinėja mokestinius ginčus⁹⁵. Taigi, nepriklausomai nuo to, kuriame - apylinkės ar apeliacinės instancijos - teisme yra ieškinys, teisėjas gali pasiūlyti šalims pabandyti ginčą išspręsti renkantis mediacijos procedūrą⁹⁶. Teisėjas pasiūlyti tarpininkavimo variantą gali tiek raštu, tiek žodžiu. Jeigu byla nagrinėjama rašytine tvarka, šalys gali gauti laišką, kuriame pateikiama mediacijos procedūros brošiūra, tarpininkavimo savikontrolės testą bei atsakymo formą⁹⁷. Tais atvejais, jeigu byla nagrinėjama žodžiu ir teisėjas mato mokestinės mediacijos taikymo galimybę, jis gali ją pasiūlyti teismo posėdžio metu.

Taip pat numatoma galimybė ir pačioms šalims inicijuoti mediacijos procesą bylai jau esant teisme. Tačiau šiuo atveju šalys turi kreiptis į taip vadinamus mediacijos pareigūnus, kurie yra visų apylinkių ir apygardų teismų žinioje⁹⁸. Mediacijos pareigūnai iš esmės yra kaip tarpininkų koordinatoriai, t. y. atlieka tą pačią funkciją - atsako į šalių

⁹² VOS, Roelf. Mediating Tax Disputes in the Netherlands. *Dutch-Flemish Magazine for Mediation and Conflict Management*, 2014 (18) 3 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 23] Prieiga per internetą: <<https://www.hertoghsadvocaten.nl/upload/file/quick/Vos-Mediation-tax-dispute-VAT.pdf>>, p. 2.

⁹³ *Ibid.*

⁹⁴ *Ibid.*

⁹⁵ ENDRIJAITIS, M. Mokestinė mediacija: užsienio praktika ir Lietuva. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius, 2018.

⁹⁶ VOS, Roelf. Mediating Tax Disputes in the Netherlands. *Dutch-Flemish Magazine for Mediation and Conflict Management*, 2014 (18) 3 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 23] Prieiga per internetą: <<https://www.hertoghsadvocaten.nl/upload/file/quick/Vos-Mediation-tax-dispute-VAT.pdf>>. p. 4.

⁹⁷ *Ibid.*

⁹⁸ *Ibid.*

klausimus, pasiūlo kitai ginčo šaliai toliau procesą tęsti alternatyvioje ginčų sprendimų procedūroje, ir, jei ši sutinka, paskiria tarpininką mokestinei mediacijai⁹⁹.

Tais atvejais, jeigu pasirenkama mediacijos procedūra, byla teisme yra sustabdoma, o jeigu taikant mokesčinę mediaciją buvo pasiektas taikus susitarimas tarp šalių, byla teisme apskritai nutraukiama¹⁰⁰. Vertėtų paminėti, jog ne visais atvejais pavyksta pasiekti bendrą kompromisą ir mokesstinio tarpininkavimo atveju neišsprendžiamas ginčas, todėl tokiais atvejais byla grąžinama nagrinėti teismui toliau.

Iš esmės pats teisminis mokesstinės mediacijos procesas yra analogiškas mokestinei mediacijai, taikomai mokesčių administratoriaus lygmenyje, t. y. neteisminėje mediacijoje: pirmojo susitikimo metu proceso šalims išaiškinamos jų teisės ir pareigos, mediacijos procedūros taisyklės ir galiausiai pasirašomas susitarimas ginčą spręsti mediacijoje. Jeigu pasiekiamas bendras kompromisas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, visos susitarimo sąlygos turi būti išdėstytos taikos sutartyje¹⁰¹.

Kaip ir neteisminės mediacijos procedūros metu, svarbu, jog tarpininkas būtų registruotas ne tik minėtame MfN registre, bet ir Teisinės pagalbos vadyboje (angl. *Legal Aid Board*)¹⁰². Kaip pastebi Nyderlandų teisininkas Roelof Vos, mokesstinės mediacijos tarpininkus saisto MfN įpareigojimai, susiję su konfidencialumo principo išlaikymu procedūroje - tarpininkai privalo būti nepriklausomi, nešališki ir gebėti veikti operatyviai¹⁰³.

Tais atvejais, jeigu kuri nors iš šalių nėra patenkinta tarpininko darbu, t. y. pats mediatorius nesilaiko MfN nustatytų drausmės taisyklių arba kitaip pažeidžia šalių teises, galima teikti skundą dėl tokio mediatoriaus elgesio MfN taisyklėse numatyta skundų pateikimo tvarka¹⁰⁴. Skundai, susiję su kitomis kylančiomis mediacijos problemomis, turi būti teikiami atitinkamai į to teismo, kuriame buvo užvesta byla, valdybai¹⁰⁵.

Vienas iš svarbiausių aspektų, skiriančių teisminę mediaciją nuo neteisminės, yra tai, jog teisminė mediacija yra mokama procedūra¹⁰⁶. Prie kiekvieno mediatoriaus, kuris paskelbtas mediatorių tinklalapyje, nurodyti ir valandiniai įkainiai už tarpininkavimo

⁹⁹ VOS, Roelf. Mediating Tax Disputes in the Netherlands. *Dutch-Flemish Magazine for Mediation and Conflict Management*, 2014 (18) 3 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 23] Prieiga per internetą: <<https://www.hertoghsadvocaten.nl/upload/file/quick/Vos-Mediation-tax-dispute-VAT.pdf>>, p. 4.

¹⁰⁰ ENDRIJAITIS, M. Mokesstinė mediacija: užsienio praktika ir Lietuva. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius, 2018.

¹⁰¹ VOS, Roelf. Mediating Tax Disputes in the Netherlands. *Dutch-Flemish Magazine for Mediation and Conflict Management*, 2014 (18) 3 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 23] Prieiga per internetą: <<https://www.hertoghsadvocaten.nl/upload/file/quick/Vos-Mediation-tax-dispute-VAT.pdf>>, p. 4.

¹⁰² *Ibid.*

¹⁰³ *Ibid.*

¹⁰⁴ *Ibid.*

¹⁰⁵ *Ibid.*

¹⁰⁶ *Ibid.*

paslaugas¹⁰⁷. Kaip praktika rodo, paprastai ginčo šalys tarpininkavimo išlaidas pasiskirsto po lygiai¹⁰⁸.

Įvertinus mokestinės mediacijos taikymo galimybes Nyderlanduose, galima teigti, jog nepaisant to, kad mokestinė mediacija nėra atskirai apibrėžta jokių įstatymo pavidalu, mokestinės mediacijos instituto taikymas praktikoje sėkmingai išvystytas - mokestiniai ginčai tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus per metus siekia kone 80% taikos sutarčių sudarymo atvejų tarp ginčo šalių. Be to, tarpininkavimas mokestiniuose ginčiuose neabejotinai pagerina mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus tarpusavio santykį, todėl būtinybė išlaikyti gerą santykį tarp šalių ir buvo pagrindinė idėja, dėl kurios atsirado alternatyvi ginčų sprendimo procedūra mokestiniuose ginčiuose, kuri, kaip praktika rodo, pasiteisino.

2.1.4. Mokestinė mediacija Belgijoje

Kalbant apie Belgiją, galima teigti, jog mediacija sprendžiant mokestinius ginčus šioje valstybėje yra kone sėkmingiausiai įdiegtas procesas vertinant pasauliniam mokestinės mediacijos taikymo kontekste. Pirmiausia, kaip jau minėta, Belgijoje mokestinių ginčų, išspręstų mediacine tvarka, procentas yra didžiausias visame pasaulyje¹⁰⁹, ir antra, ši valstybė yra vienintelė, kurioje mokestinė mediacija yra apibrėžta įstatymiškai.

Mokestinė mediacija Belgijoje yra įmanoma visų rūšių ginčams, išskyrus tuos atvejus, kai ginčai susiję su įstatymų, vyriausybės nutarimų ar mokesčių institucijų nurodymų išaiškinimu¹¹⁰, taigi tai reiškia, jog mokestinių ginčų, kuriuos galima spręsti renkantis mediacijos procedūrą, spektras yra labai platus.

Mokestinį tarpininkavimą Belgija įdiegė 2007 metais. Viena esminių priežasčių, dėl ko mokestinė mediacija buvo pasirinkta kaip alternatyvi priemonė mokestiniams ginčams išspręsti, buvo būtinybė sumažinti didžiulį bylų skaičių teismuose ir taip palengvinti teismų darbą¹¹¹. Itin didelis mokestinių bylų skaičius lemdavo ilgą teisminių

¹⁰⁷ ENDRIJAITIS, Martynas. Mokestinė mediacija: užsienio praktika ir Lietuva. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius, 2018.

¹⁰⁸ VOS, Roelf. Mediating Tax Disputes in the Netherlands. *Dutch-Flemish Magazine for Mediation and Conflict Management*, 2014 (18) 3 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 23] Prieiga per internetą: <<https://www.hertoghsadvocaten.nl/upload/file/quick/Vos-Mediation-tax-dispute-VAT.pdf>>, p. 4.

¹⁰⁹ HOUT, van D. Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes? *World Tax Journal*, 2018 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disputes.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-40&utm_content=pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disp> p. 47.

¹¹⁰ *Ibid.*, p.45.

¹¹¹ HOUT, van D. Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes? *World Tax Journal*, 2018 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą:

procesą (kadangi bylos paprasčiausiai "stovėdavo" teismuose), taip pat mokestinės mediacijos įvedimu buvo siekta sumažinti išlaidas, kurias patirdavo ginčo šalys bylą nagrinėjant teisiniame procese. Be viso to, buvo preziumuojama, jog toks ginčų sprendimo būdas paskatins geresnę komunikaciją tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus¹¹².

2007 metais, kartu su mediacijos instituto atsiradimu mokestinėje teisėje, Belgija įkūrė taip vadinamą Belgijos tarpininkavimo tarnybą, kurios pagrindinis tikslas - išnagrinėti ginčą tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus¹¹³ objektyviai, nepriklausomai ir nešališkai. Nors pats institutas įkurtas 2007 metais, tačiau oficialią veiklą pradėjo tik 2010 metais¹¹⁴. Belgijos tarpininkavimo tarnyba visą mediacijos procesą rašo ataskaitą, kurioje galima teikti pasiūlymus dėl ginčo išsprendimo. Abi šalys, tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius, turi teisę atsisakyti rekomendacijų ir teikti savo pasiūlymus¹¹⁵.

Kaip teigia amerikiečių teisininkė Diana van Hout¹¹⁶, Belgijos pranašumas mokestinėje mediacijoje yra būtent nešališkos institucijos - tarpininkavimo tarnybos - įteisinimas nacionalinėje sistemoje. Būtent tokiu būdu visiškai užtikrinamas nešališkumo principas mediacijos procedūroje, kadangi tarpininkavimo paskirstymas skirtingiems padaliniais užtikrina, kad dalyvaujančios šalys turėtų mažiau subjektyvių argumentų jo atsisakyti.

Vėlgi, svarbu atkreipti dėmesį ir į tai, jog kitose valstybėse mokestinė mediacija laikoma savanoriška priemone, kurią galima pasirinkti vietoje teismo proceso. Tačiau kaip jau minėta anksčiau, Belgijoje mediacija yra kiekvieno mokesčių mokėtojo teisė. Iš esmės atmetami tik tokie atvejai, kai yra akivaizdu, jog prašymas taikyti mokestinę mediaciją yra visiškai nepagrįstas arba tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nėra aptaręs ginčo esmės su mokesčių administratoriumi¹¹⁷. Taip pat atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog mokestinės mediacijos inicijavimas siejamas tik su mokesčių mokėtoju - mokesčių administratoriui tokia galimybė pagal Belgijos įstatymus nėra numatyta.

<https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disputes.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-40&utm_content=pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disp>, p.56.

¹¹² *Ibid.*

¹¹³ Belgijoje mokesčių administratorius vadinamas BTA (FOD Financiën).

¹¹⁴ HOUT, van D. Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes? *World Tax Journal*, 2018 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disputes.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-40&utm_content=pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disp>, p. 73.

¹¹⁵ *Ibid.*

¹¹⁶ *Ibid.*, p. 77.

¹¹⁷ *Ibid.*

Nors mediacija mokestiniuose ginčiuose Belgijoje yra reglamentuota įstatymu, visgi, lyginant su jau anksčiau aptartomis valstybėmis, kurios taip pat taiko mokestinės mediacijos institutą, pats mokesčių mokėtojo kreipimasis dėl mediacijos taikymo nėra formalizuotas: tarpininkavimo galima prašyti tiek žodžiu, tiek raštu, tiek elektroniniu paštu ar paštu apskritai¹¹⁸.

Kaip ir daugumoje šalių, mediatoriams keliami itin aukšti kvalifikacijos reikalavimai. Kitose valstybėse paprastai mokestinių ginčų tarpininkai turi praeiti tam tikrus specializuotus kursus, dažniausiai tokiuose ginčiuose tarpininkas parenkamas iš mokesčių administravimo institucijos. Tačiau Belgijoje tam, kad asmuo galėtų dalyvauti kaip tarpininkas mokestiniuose ginčiuose, privaloma turėti aukštąjį universitetinį teisinį išsilavinimą mokesčių srityje¹¹⁹.

Apibendrinus galima teigti, jog nors pats mokestinės mediacijos procesas nėra formalizuotas kaip kad kitose jurisdikcijose (pavyzdžiui, nustatant kategorijas, dėl kurių galima kreiptis renkantis mediaciją kaip alternatyvią ginčų nagrinėjimo procedūrą), Belgija yra vienintelė valstybė, įteisinusi mokestinę mediaciją įstatyminiu lygmeniu. Galima teigti, jog Belgija unikalčiai implementavo mokestinį tarpininkavimą į nacionalinę teisę, įteisinusi tarpininką kaip nepriklausomą ir nešališką padalinį mokesčių administracijoje, kuris užtikrina objektyvesnį tarpininkavimo modelį. Iš esmės Belgija pasiūlė tokį tarpininkavimo variantą, kuris nesukelia didelių sunkumų, procedūra struktūrizuota ir paprasta, ir, be abejonės, tokio instituto įvedimas nacionalinėje teisėje sumažino teismų darbo krūvį.

Apskritai kalbant, nors mokestinės mediacijos institutas tarptautinėje praktikoje nėra plačiai paplitęs¹²⁰, visos aptartos valstybės laikomos vienais sėkmingiausių pavyzdžių, kurios mokestinę mediaciją naudoja kaip alternatyvią priemonę ginčams spręsti. Nors mokestinio tarpininkavimo principai yra bendri, matyti, jog kiekviena valstybė savaip užtikrina šių principų įgyvendinimą.

Matyti, jog dėl savo specifinio pobūdžio, mokestinė mediacija populiarsnė iki teismų, t. y. neteisminė mediacija. Nors, kaip Nyderlandų praktika rodo, mokestinės mediacijos taikymas jau vykstant teismo procesui taip pat gali turėti teigiamų rezultatų ir

¹¹⁸ HOUT, van D. Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes? *World Tax Journal*, 2018 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disputes.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-media&utm_campaign=tweet-week-40&utm_content=pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disp>, p. 78.

¹¹⁹ *Ibid.*, p. 84.

¹²⁰ Šiuo metu mokestinė mediacija, be aptartų valstybių, galima šiose šalyse: Australijoje, Bangladeše, Kanadoje, Prancūzijoje, Vokietijoje, Italijoje, Meksikoje, Naujojoje Zelandijoje, Lenkijoje ir Pietų Afrikos Respublikoje.

pagreitinti bylos nagrinėjimo procesą, jeigu teisėjas mato, kad ginčas gali būti sprendžiamas renkantis alternatyvią ginčų nagrinėjimo procedūrą.

Galima teigti, jog mokestinė mediacija apskritai yra nepelnytai pamirštas institutas, kadangi tokia alternatyva gali palengvinti ir pačių teismų darbą, galų gale, mediacijos procesas iš esmės yra kur kas greitesnė procedūra nei ieškinį nagrinėjant teisme, taip pat, renkantis mediaciją sutaupoma nemažai finansinių išteklių.

Be abejonės, mokestinė mediacija atitinkamai turėtų būti reglamentuota įstatymais. Kol kas tokiu pavyzdžiu yra pasekusi Belgija, kuri vienintelė mokestinę mediaciją įtvirtino atskiru įstatymu. Kitose minėtose valstybėse šiai procedūrai taikoma įstatymų analogija. Taip pat verta pabrėžti, jog Belgija, lyginant su kitomis aptartomis valstybėmis, apskritai neformalizavo pačios mokestinės mediacijos taikymo instituto, t. y. iš esmės dėl mokestinės mediacijos taikymo galima kreiptis esant bet kokiam ginčui su mokesčių administratoriumi, kai tuo tarpu kitose valstybėse pats procesas yra ganėtinai formalizuotas, t. y. kiekviena mokestinės mediacijos kategorija procesine prasme kelia labai daug reikalavimų mokesčių mokėtojui, kreipiantis dėl mokestinės mediacijos taikymo (pavyzdžiui, JAV arba Didžiojoje Britanijoje).

Galiausiai, mokestinės mediacijos taikymas praktikoje gali pagerinti mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus tarpusavio komunikaciją. Mokestinis tarpininkavimas gali padėti mokesčių mokėtojams geriau suprasti mokesčių sistemą, įstatymus ir mokesčių institucijų sprendimus, taip pat, renkantis tarpininkavimo procedūrą, išsaugomas tolimesnis glaudus ryšys tarp ginčo subjektų.

3. MOKESTINĖS MEDIACIJOS INSTITUTO TAIKYMO GALIMYBĖS LIETUVOJE

3.1. Susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio

Mediacija Lietuvoje, kaip ir daugelyje užsienio valstybių, yra praktikuojama. Štai, pavyzdžiui, nuo 2020 metų sausio 1 dienos, mediacija tapo privaloma šeimos bylose - tais atvejais, jeigu sutuoktiniams nepavyksta tarpusavyje taikiai išspręsti skyrybų klausimo, prieš teikiant ieškinį dėl skyrybų, sutuoktiniai privalo kreiptis į Valstybės garantuojamos teisinės pagalbos tarnybą, kuri savo ruožtu paskiria mediatorių privalomajai mediacijos procedūrai¹²¹. Taip pat nuo 2020 metų sausio 1 dienos mediacija galima ir administraciniuose teismuose.

Šiuo metu taikus tarpininkavimas mokestiniuose ginčuose (mokesčių administratoriaus lygmenyje) nėra įmanomas, tačiau 2018 metais Lietuvos Respublikos Seime buvo pateiktas įstatymo projektas dėl mokestinės mediacijos taikymo. Tiesa, projekto neskubama patvirtinti, argumentuojant tuo, jog Lietuva jau turi panašų Mokesčių administravimo įstatyme numatytą 71 straipsnį, kuris leidžia mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui susitarti dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, tuo atveju, jeigu apskaičiuojant mokesčius nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti¹²². Kaip pastebi finansų ir mokesčių teisininkas Martynas Endrijaitis, atsiradus mokestinės mediacijos institutui, gali kilti klausimas dėl Mokesčių administravimo įstatyme numatyto 71 straipsnio reikalingumo¹²³.

Kaip nurodyta Mokesčių administravimo įstatymo komentare¹²⁴, toks susitarimas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus gali būti pasirašytas tuomet, kai atliekamas mokestinis tyrimas, mokestinis patikrinimas arba bet kuriame mokestinio ginčo nagrinėjimo etape. Susitarimas galimas dėl bet kurio mokesčių administratoriaus administruojamo mokesčio, taip pat ir tų, kuriuos administruoja dalinai, išskyrus muitus¹²⁵.

¹²¹ Privalomoji mediacija šeimos bylose nuo 2020 m. sausio 1 d., kokie pokyčiai laukia? [interaktyvus]. Vilnius: 2019, [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.ilaw.legal/teisininkas/Privalomoji-mediacija-seimos-bylose-nuo-2020-m-sausio-1-d-kokie-pokyciai-laukia/>>.

¹²² Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243, 71 straipsnis.

¹²³ ENDRIJAITIS, Martynas. Mokestinė mediacija: užsienio praktika ir Lietuva. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius, 2018.

¹²⁴ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2020-02-19), p. 149.

¹²⁵ *Ibid.*

Svarbu atkreipti dėmesį, jog pasirašius tokį susitarimą, mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius nebegali apskaičiuoti didesnės sumos nei nurodyta pasirašytame susitarime. Tačiau mokesčių mokėtojui paliekama teisė kreiptis į mokesčių administratorių dėl mokestinės nepriemokos atidėjimo (arba išdėstymo), taip pat dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių pagal Mokesčių administravimo įstatyme nurodytus pagrindus¹²⁶.

Kaip nurodo oficialus Valstybinės mokesčių inspekcijos tinklalapis, mokesčių mokėtojas, norintis inicijuoti tokį susitarimą su mokesčių administratoriumi, privalo parengti siūlymą dėl susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusio sumų dydžio, kuriame turi nurodyti savo asmeninius duomenis (vardą, pavardę, (jeigu tai juridinis asmuo - įmonės pavadinimą), asmens kodą (arba identifikacinį numerį juridinio asmens kreipimosi atveju) ir kontaktinius duomenis, taip pat nurodyti mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, kurios laikomos susitarimo objektu. Siūlyme taip pat turi būti pateikti argumentai dėl mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių ar faktų ir apskaičiuotų (ar apskaičiuotinų) mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio nepagrįstumo, pateikti savo išvadas ir siūlymus ir visą informaciją, kuri gali būti reikalinga nagrinėjant mokesčių mokėtojo siūlymą. Atkreiptinas dėmesys, jog toks pasiūlymas gali būti surašytas ir pastabose dėl surašyto patikrinimo akto arba tiesiogiai Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos pateiktame skunde¹²⁷.

Jeigu tuo metu, kai teikiamas pasiūlymas susitarti su mokesčių administratoriumi, vyksta ginčo nagrinėjimas mokesčių administratoriaus institucijoje, mokestinių ginčų komisijoje ar teisme, dėl susitarimo privaloma kreiptis rašytine tvarka į Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos arba kreiptis per apskrities Valstybinę mokesčių inspekciją, kuri atliko mokestinį patikrinimą, be to, privaloma informuoti ginčą nagrinėjančią instituciją dėl kreipimosi sudaryti tokį susitarimą¹²⁸. Įprastais atvejais (kai ginčo dar nenagrinėja nei mokesčių administratorius, nei mokestinių ginčų komisija, nei teismas), pasiūlymas teikiamas apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai arba Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, jeigu ji atliko mokestinį patikrinimą (arba tyrimą)¹²⁹.

Gavus paraišką, mokesčių administratorius privalo jį išnagrinėti per 20 darbo dienų nuo pasiūlymo susitarti pateikimo dienos. Tam tikrais atvejais terminas gali būti

¹²⁶ Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2020-02-19), p. 149.

¹²⁷ Valstybinė mokesčių inspekcija [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. kovo 23]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/susitarimai>>.

¹²⁸ *Ibid.*

¹²⁹ *Ibid.*

pratęsimas iki 40 darbo dienų, kai, pavyzdžiui, reikia gauti papildomos informacijos arba nagrinėjamas klausimas yra sudėtingas, mokestinio tyrimo ar patikrinimo medžiaga yra didelės apimties ir panašiai¹³⁰.

Išnagrinėjęs mokesčių mokėtojo prašymą, mokesčių administratorius nusprendžia dėl tolimesnių galimų derybų. Pabrėžtina, jog mokesčių administratorius gali atsisakyti pradėti derybas. Bet kuriuo atveju mokesčių mokėtojas apie sprendimą informuojamas raštu per penkias darbo dienas. Tais atvejais, jeigu visgi nusprendžiama derybas pradėti, mokesčių administratorius rašte nurodo datą, laiką ir vietą, kur planuojamos derybos, taip pat kontaktinę informaciją, kad, iškilus klausimams, mokesčių mokėtojas galėtų susisiekti su mokesčių administratoriumi.

Pasibaigus deryboms nusprendžiama, ar toks susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio gali būti pasirašomas, ar ne. Tais atvejais, jeigu derybų metu susitarti nepavyksta, toks susitarimas nepasirašomas. Atitinkamai, jeigu šalys susitaria, tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius pasirašo susitarimą¹³¹.

Viena vertus, įstatymo nuostata, leidžianti abejoms šalims susitarti, ir pati tolimesnė proceso eiga iš dalies gali priminti mokestinės mediacijos institutą, kadangi vyksta komunikacija tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, deramasi dėl iškilusių klausimų. Kita vertus, susitarimo institutas pats savaime yra labai riboto taikymo: derybų metu sprendžiami klausimai, kylantis tik dėl tam tikro mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Tai reiškia, kad esant kitokio pobūdžio ginčui su mokesčių administratoriumi, minėto įstatymo taikymas nėra galimas. Atsižvelgus į užsienio valstybių praktiką, kurioje sėkmingai taikoma mediacija mokestiniuose ginčiuose, galima pastebėti, jog mokestinė mediacija yra kur kas platesnio taikymo spektro institutas nei 71 straipsnyje numatyta galimybė susitarti dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Pavyzdžiui, prisimenant Belgiją, kuri išsprendžia daugiausiai mokestinių ginčų visame pasaulyje mediacijos tvarka, mokestinė mediacija galima esant bet kokiam ginčui su mokesčių administratoriumi (išskyrus minėtas išimtis, t. y. kai prašymas akivaizdžiai nepagrįstas arba prieš kreipiantis dėl mediacijos taikymo nebuvo aptarta su mokesčių administratoriumi).

Be to, kad Mokesčių administravimo įstatyme numatytas 71 straipsnis, lyginant su mokestine mediacija užsienio valstybėse, yra ganėtinai riboto taikymo institutas, kitas, ir kone svarbiausias skirtumas, kyla subjektų atžvilgiu - kaip jau žinoma, mediacija negali vykti be trečiosios nešališkos šalies, t. y. būtinas mediatoriaus dalyvavimas, kuris padeda

¹³⁰ Valstybinė mokesčių inspekcija [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. kovo 23]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/susitarimai>>.

¹³¹ Ibid.

šalims surasti taikų sprendimą tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, todėl darytina išvada, jog Mokesčių administravimo įstatyme numatytas 71 straipsnis ir mokestinė mediacija (žvelgiant iš užsienio taikymo perspektyvos) skiriasi iš esmės.

3.2. Mokestinės mediacijos projektas

Kaip jau minėta, nuo 2018 metų Lietuvos Respublikos Seime yra pateiktas projektas dėl neteisminės mediacijos mokestiniuose ginčiuose įgyvendinimo, tačiau kada toks institutas atsiras (ir ar išvis atsiras) nacionalinėje teisėje, prognozuoti sunku.

Kaip vienas iš argumentų, kodėl Lietuvoje nėra prasmės įgyvendinti mokestinės mediacijos idėjos, pateikiama jau ankščiau aptarto Mokesčių administravimo įstatyme 71 straipsnyje numatyta galimybė susitarti su mokesčių administratoriumi dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Su šia pozicija galima sutikti ne dėl to, kad mokestinė mediacija ir susitarimas su mokesčių administratoriumi yra panašūs (ar netgi tapatūs) institutai, o dėl to, kad pats mokestinės mediacijos projektas yra ganėtinai siauros taikymo apimties (t. y. iš esmės siūlo susitarti su mokesčių administratoriumi dėl to paties - mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio per mediatorių) ir būtent dėl šios priežasties toks įstatymo projektas neatsispindi realios mediacijos naudos ginčiuose su mokesčių administratoriumi.

Projekte¹³² numatoma galimybė papildyti Mokesčių administravimo įstatymo 71 straipsnį nauju 71¹ straipsniu ("Mokestinio ginčo perdavimas spręsti neteisminės mediacijos būdu"). Pagal numatytą projektą, naują straipsnį turėtų sudaryti 9 dalys.

Pirmąją straipsnio dalimi sudaroma galimybė mokestinį ginčą, kuris jau nagrinėjamas Mokestinių ginčų komisijoje, perkelti į mediacijos procesą tam, kad ginčą būtų galima užbaigti taikos sutartimi. Pabrėžtina, jog taikos sutartis negali prieštarauti imperatyvioms teisės normoms, viešajam interesui, taip pat tokia sutartis negali pažeisti trečiųjų suinteresuotų asmenų teisių ar teisėtų interesų. Taip pat pažymima, jog sudaromoje taikos sutartyje turi atsispindėti tie reikalavimai ar susitarimai, kurie buvo numatyti mokesčių mokėtojo skunde.

Antrąją straipsnio dalimi nurodomi subjektai, kurie gali kreiptis dėl neteisminės mokestinės mediacijos taikymo, kai ginčas jau yra nagrinėjamas Mokestinių ginčų komisijoje. Numatyta, jog mokestinės mediacijos procesą inicijuoti gali ne tik pačios ginčo šalys (mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius), bet ir pati Mokestinių ginčų komisija, tačiau ginčą spręsti neteisminės mediacijos tvarka galima tik esant abiejų ginčo

¹³² Lietuvos Respublikos Mokesčių Administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 71¹, 71² ir 71³ straipsniais įstatymo projektas.

šalių bendram sutikimui. Tuo atveju, kai mediacijos procesą inicijuoja Mokestinių ginčų komisija, savo ruožtu ji turi išaiškinti šalims apie tokios procedūros esmę ir pasekmes.

Trečiojoje dalyje numatyta, jog tuo atveju, kai mokestinės mediacijos procedūra inicijuojama paties mokesčių mokėtojo, toks prašymas turi būti perduotas Mokestinių ginčų komisijai, prie jo pridėdant skundą dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo arba iki mokestinio ginčo nagrinėjimo posėdžio pradžios Mokestinių ginčų komisijoje.

Ketvirtąją straipsnio dalimi nustatoma, kad tais atvejais, kai mokestinę mediaciją inicijuoja pats mokesčių administratorius, t. y. teikia prašymą (arba duoda sutikimą, jeigu mokesčių mokėtojas jau yra pateikęs prašymą dėl mokestinės mediacijos taikymo), dokumentus (prašymą arba sutikimą) teikia Mokestinių ginčų komisijai pridėdamas mokesčių mokėtojo skundą dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo, tačiau taip pat ne vėliau nei pradėdamas mokestinio ginčo nagrinėjimą. Taip pat svarbu atkreipti dėmesį, jog tais atvejais, jeigu mokesčių administratorius nesutinka su siūlymu ginčą spręsti mokestinės mediacijos procedūroje, privalo nurodyti tokio atsisakymo priežastis.

Penktas įstatymo straipsnis numato galimybę Mokestinių ginčų komisijai pasiūlyti ginčo šalims spręsti ginčą pasirenkant alternatyvią ginčų nagrinėjimo procedūrą - mediaciją - iki mokestinio ginčo nagrinėjimo pradžios Mokestinių ginčų komisijoje.

Šeštoje straipsnio dalyje numatyta, kad tais atvejais, kai ginčo šalys raštu arba iki mokestinio ginčo Mokestinių ginčų komisijoje nagrinėjimo pradžios žodžiu sutinka rinktis alternatyvią priemonę ginčui išspręsti, savo ruožtu Mokestinė ginčų komisija turi sustabdyti skundo nagrinėjimą. Pabrėžtina, jog sustabdymo diena laikoma ta diena, kai buvo priimtas sprendimas ginčą perduoti spręsti neteisminės mediacijos būdu. Neteisminės mediacijos procedūrai duodamas 30 kalendorinių dienų terminas, kuris gali būti pratęstas ne ilgiau kaip dar 10 kalendorinių dienų.

Pagal septintą straipsnio dalį, mediatoriumi šalių ginče Mokestinių ginčų komisija paskiria šios komisijos narį, *inter alia* atsižvelgusi tiek į mokesčių mokėtojo, tiek į mokesčių administratoriaus suderintą poziciją dėl mediatoriaus paskyrimo. Tačiau be kita ko, mediatoriumi taip pat gali būti paskiriamas asmuo iš Lietuvos Respublikos mediatorių sąrašo, tačiau su tokiu prašymu Mokestinių ginčų komisija turėtų kreiptis į Valstybės garantuojamos teisinės pagalbos tarnybą. Tuo atveju, jeigu mediatorius renkamas iš Lietuvos Respublikos mediatorių sąrašo, pranešime dėl mediatoriaus suteikimo turi būti nurodyta:

1. Konkreči mokestinio ginčo byla;
2. Mokestinio ginčo šalys;

3. Mokestinio ginčo esmė;
4. Ginčijami mokesčiai ir jų sumos.

Gavusi tokį prašymą, Valstybės garantuojamos teisinės pagalbos tarnyba turi informuoti Mokestinių ginčų komisiją ne vėliau kaip per tris darbo dienas nuo mediatoriaus paskyrimo dienos apie paskirtą mediatorių. Pabrėžtina, jog mediatorius turi duoti rašytinį sutikimą mokestinės mediacijos procedūrai.

Aštuntoje straipsnio dalyje nurodoma, jog neteisminė mokestinė mediacija gali vykti Mokestinių ginčų komisijos patalpose arba kitoje suderintoje vietoje, prieš tai suderinus su ginčo šalimis, taip pat, mediacijos procedūros metu galima naudotis informacinių ir elektroninių ryšių priemonėmis.

Atsižvelgiant į tai, kad taikant 71 straipsnį, susitarimui taikoma išimtis dėl muitų, t. y. tokiais klausimais mokesčių mokėtojai ir mokesčių administratoriui negalima tartis, naujo straipsnio 9 dalis taip pat numato tokią išimtį: neteisminė mediacija mokestiniuose ginčiuose negalima tiems ginčams, kurie yra susiję su importu (įskaitant ir muitus) mokesčiais.

Prisimenant mokestinės mediacijos instituto ypatumus, darytina išvada, jog pats projektas iš esmės atitinka visus bendrus mokestinės mediacijos principus, t. y. - siūlomame projekte akcentuojama ir abiejų šalių sutikimo būtinybė taikyti mediaciją mokestiniuose ginčiuose, taip pat už mokestinės mediacijos tarpininką atsakinga institucija - Mokestinė ginčų komisija, o ne (sąlyginai) pačios šalys, be to, tokiuose ginčiuose mediatoriumi paprastai turėtų būti skiriamas asmuo iš Mokestinių ginčų komisijos. Taigi, pats projekto formatas yra visiškai tinkamas neteisminei mokestinei mediacijai.

3.2.1. Mediatoriaus padėtis neteisminėje mokestinės mediacijos procedūroje

Neteisminės mokestinės mediacijos projekte¹³³ plačiai aprašyta ir paties mediatoriaus padėtis mokestiniuose ginčiuose, kuri išskirta atskiru 71² straipsniu. Mediatoriai skiriami dviem būdais: Mokestinių ginčų komisijos pirmininko įsakymu (jeigu mediatoriumi skiriamas narys iš Mokestinės ginčų komisijos) arba mediatorių skiria jau ankščiau minėta Valstybės garantuojamos teisinės pagalbos tarnyba. Svarbu paminėti tai, jog nepriklausomai nuo to, kas skiria mediatorių, tarpininkas, prieš duodamas sutikimą, turi teisę į informaciją apie ginčo šalių pozicijas, ginčo esmę, ginčijamus mokesčius ir jų sumas.

¹³³ Mokesčių Administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 71¹, 71² ir 71³ straipsniais įstatymo projektas.

Atsižvelgiant į mediatoriaus padėtį apskritai visose mediacijos procedūrose, t. y. - į tai, kad toks asmuo privalo būti visiškai nešališkas ir nesuinteresuotas ginčo baigtimi, taip pat niekaip nesusijęs su jokia ginčo šalimi, įstatymo straipsnio dalis numato ir atvejus, kada mediatorius turėtų nusišalinti nuo neteisminės mediacijos procedūros mokestiniuose ginčiuose:

1. Pagal mokesčių įstatymus toks asmuo yra pripažintas su mokestiniu ginču susijusiu asmeniu;
2. Asmuo, kuris paskirtas tarpininku, dirba arba institucija (įstaiga), su kuria toks asmuo susijęs tarnybos ar darbo santykiais, surašė mokesčio mokėtojo patikrinimo aktą arba dalyvavo priimant mokesčių administratoriaus arba centrinio mokesčių administratoriaus priimtą sprendimą, kuriuos būtent ir skundžia mokesčių mokėtojas;
3. Yra kitų aplinkybių, kurios gali kelti abejonių dėl paskirto mediatoriaus šališkumo procese.

Be minėtų aplinkybių, reikia nepamiršti, jog mediatoriui taip pat keliami reikalavimai ir dėl paties jo tinkamo elgesio mediacijos procedūroje, kurį, pagal galiojančią Mediacijos įstatymą, šalys gali skusti ir proceso eigoje.

Jeigu paskiriamas mediatorius, numatytas 71² straipsnis suteikia galimybę mediatoriui susipažinti su mokestinio ginčo byla, t. y. Mokestinių ginčų komisija turi sudaryti sąlygas tarpininkui peržiūrėti bylą arba, jeigu mediatorius prašo, gali bylą arba jos kopiją perduoti mediatoriui pasirašytinai. Susipažinęs su bylos medžiaga, mediatorius privalo grąžinti jam perduotą mokestinio ginčo medžiagą iki mediacijos vykdymo termino pabaigos.

Atkreipiamas dėmesys, jog mediatoriui draudžiama būti kurios nors šalies atstovu mokestiniame ginče, kuriame yra paskirtas tarpininku. Taip pat pabrėžtina, jog tais atvejais, kai mediatoriumi paskiriamas Mokestinių ginčų komisijos narys, jis negali dalyvauti Mokestinių ginčų komisijos posėdyje, jeigu tame posėdyje nagrinėjama byla, kurioje jis vykdo (arba vykdė) mediaciją. Pabrėžtina, kad visi faktiniai duomenys, kurie buvo gauti mediacijos procedūroje, negali būti naudojami kaip įrodymai mokestinėje byloje, nebent įstatymai numato kitaip.

Vėlgi, prisimenant pirmoje dalyje aprašytą mediatoriaus padėtį mokestiniuose ginčiuose, akivaizdu, jog ji yra specifinė lyginant su mediacija kitose teisės šakose. Minėta, jog paprastai mediatorius mokestiniuose ginčiuose skiriamas iš mokesčių administravimo institucijos, t. y. jos atstovas. Didžiausia problematika tokiuose ginčiuose gali kilti dėl

mediatoriaus nešališkumo aspekto. Šiuo atveju pateiktame projekte dėl neteisminės mediacijos taikymo mokestiniuose ginčiuose, įvardinta, jog mediatorius paprastai renkamas iš Mokestinių ginčų komisijos narių, tačiau įstatymų leidėjas, įvertinus mediatoriaus šališkumo būtinybę ir siekdamas kiek įmanoma labiau užtikrinti šio principo įgyvendinimą, numatė pagrindus, kuriems esant tarpininkas privalėtų nusišalinti nuo mokestinės mediacijos procedūros. Kalbant apie nešališkumo principo įgyvendinimą ir prisimenant teisės doktriną, minėta, jog paprastai mokestiniuose ginčiuose gali dalyvauti dar vienas subjektas - komediatorius, tačiau projekte dėl neteisminės mediacijos Lietuvoje apie tokį subjektą nėra užsiminta. Visgi, užsienio šalių praktika rodo, jog kiekviena valstybė savaip užtikrina standartinių mediacijos principų įgyvendinimą, todėl galima teigti, jog numatyti pagrindai dėl privalomojo mediatoriaus nusišalinimo užtikrina nešališkumo principą.

3.2.2. Taikos sutartis neteisminės mediacijos procedūroje

Projekte¹³⁴ dėl neteisminės mokestinės mediacijos įgyvendinimo Lietuvoje apibrėžtas ir taikos sutarties taikymas tokio pobūdžio ginčiuose. Numatyta, jog Mokesčių administravimo įstatymas turėtų būti papildytas 71³ straipsniu, kuris reglamentuoja taikos sutarties sudarymą.

Tais atvejais, jeigu šalims mokestinės mediacijos metu pavyksta pasiekti taikų susitarimą, pasirašoma taikos sutartis, kurią tvirtina Mokestinių ginčų komisija ir savo ruožtu nutraukia bylą. Sprendime nutraukti bylą turi būti nurodytos sudarytos taikos sutarties sąlygos.

Lygiai taip pat kaip dabar galiojančiame Mokesčių administravimo įstatymo 71 straipsnyje, kuris kol kas reglamentuoja tik susitarimą tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, sudarius taikos sutartį mokesčių mokėtojas prarastų teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius prarastų galimybę apskaičiuoti didesnę sumą, negu nurodyta sutartyje.

Projekte taip pat numatyta, jog Mokestinių ginčų komisija negali tvirtinti tokios taikos sutarties, kuri prieštarauja imperatyvioms teisės normoms ir kitiems pagrindams, numatytiems 71¹ straipsnyje. Tokiais atvejais, Mokestinių ginčų komisija priima motyvuotą sprendimą, tačiau, toks sprendimas gali būti skundžiamas Mokesčių administravimo įstatyme numatyta tvarka.

¹³⁴ Mokesčių Administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 71¹, 71² ir 71³ straipsniais įstatymo projektas.

Jeigu visgi taikaus susitarimo tarp šalių pasiekti nepavyksta, tokiu atveju laikoma, kad neteisminė mokestinė mediacija baigiasi. Savo ruožtu Mokestinių ginčų komisija apie tai turi informuoti ginčo šalis ir atnaujinti mokesčių mokėtojo skundo dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo nagrinėjimą.

Atsižvelgiant į tai, jog vienas iš mediacijos principų yra konfidencialumo užtikrinimas, tiek ginčo šalys, tiek mediatorius, tiek Mokestinių ginčų komisija visą informaciją, kuri buvo naudojama (arba gauta) mediacijos metu, nebent ginčo šalys sutarė kitaip. Tiesa, projekte dėl neteisminės mediacijos taikymo yra numatyta išimtis, kad informaciją galima atskleisti tais atvejais, kai jos reikia norint patvirtinti mokestinės mediacijos metu sudarytą sutartį.

Taigi, iš esmės taikos sutartis neteisminėje mokestinėje mediacijoje visiškai sutampa su teorinėje dalyje išdėstytomis nuostatomis. Įstatymų leidėjas atsižvelgė į visus reikalavimus dėl taikos sutarties sudarymo neteisminės mokestinės mediacijos procese, todėl formato prasme šis įstatymas tinkamas neteisminės mediacijos įdiegimui nacionalinėje teisės sistemoje.

3.3. Neteisminės mokestinės mediacijos įstatymo projekto problematika

Nors įstatymo formatas iš esmės atitinka visą mokestinės mediacijos konceptą, kuris buvo aptartas pirmojoje dalyje, visgi, iš praktinės pusės žiūrint, šis projektas turi nemažai trūkumų.

Pirmiausia, kalbant apie dabar galiojantį Mokesčių administravimo įstatyme numatytą 71 straipsnį, reglamentuojantį galimybę susitarti su mokesčių administratoriumi, ir lygiagrečiai atsiradus neteisminės mokestinės mediacijos taikymo galimybei (kuri galima iš esmės dėl to paties klausimo - atitinkamo mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio), kyla klausimas dėl 71 straipsnio reikalingumo¹³⁵. Jeigu įstatyme jau yra numatyta galimybė teikti prašymus dėl derybų su mokesčių administratoriumi dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, nebelieka prasmės alternatyvios ginčų procedūros taikymui, arba atvirkščiai, jeigu įstatymų leidėjas numato galimybę vesti derybas per tarpininką dėl to paties klausimo, mokesčių mokėtojas praranda galimybę pasinaudoti dabartiniu 71 straipsniu, kadangi mažai tikėtina, jog ginčo taikiai neišsprędus per tarpininką, bus pasiektas susitarimas su mokesčių administratoriumi tarpininkui nedalyvaujant. Pagal tai, kaip neteisminė mokestinė mediacija yra apibrėžiama projekte dėl neteisminės mokestinės mediacijos

¹³⁵ ENDRIJAITIS, Martynas. Mokestinė mediacija: užsienio praktika ir Lietuva. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius, 2018.

taikymo ir atsižvelgus į dabar galiojantį Mokesčių administravimo įstatymo 71 straipsnį, galima sakyti, jog tai savo prasme yra praktiškai vienodi institutai.

Kita vertus, atsižvelgus į užsienio valstybių praktiką, kuriose sėkmingai vystoma mokestinė mediacija, pavyzdžiui, Didžiojoje Britanijoje arba Belgijoje, matyti, jog mokestinės mediacijos institutas mokesčių mokėtojui suteikia platesnę kreipimosi galimybę, tuo tarpu Lietuvoje Mokesčių administravimo įstatymo projekte dėl neteisminės mediacijos taikymo kreiptis galima tik dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Kaip jau minėta, Belgijoje mokesčių mokėtojas mokestinę mediaciją kaip alternatyvą ginčui išspręsti gali rinktis dėl bet kokio ginčo su mokesčių administratoriumi, be kita ko, Didžiojoje Britanijoje mokestinę mediaciją rinktis galima tiek dėl fakto klausimų, tiek nesant komunikacijai su mokesčių administratoriumi, tiek mokesčių mokėtojui iškilusių klausimų sprendimui ir panašiai, todėl tam, kad mokestinė mediacija Lietuvoje būtų sėkminga, reikėtų pagalvoti apie platesnį įstatymo taikymo spektrą.

Tiek vienu, tiek kitu atveju, atsiradus neteisminės mokestinės mediacijos institutui kyla klausimas dėl 71 straipsnio likimo - ar atsiradus galimybei ginčus spręsti per tarpininką, toks straipsnis yra reikalingas apskritai? Turint omenyje tai, kad neteisminę mokestinę mediaciją galima būtų išplėsti nagrinėjant ne tik tuos ginčus, kurie susiję su mokesčių ir su juo susijusių sumų dydžiais, bet būtų galima spręsti ir kitokio pobūdžio ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus (remiantis pasiteisinusia užsienio praktika), manytina, jog visgi 71 straipsnis galėtų egzistuoti, jeigu manoma, kad tarpusavio derybas galima išspręsti abejoms ginčo šalims tarpusavyje be tarpininko pagalbos. Tais atvejais, jeigu naudojamosi Mokesčių administravimo įstatymo 71 straipsnyje numatyta galimybė susitarti ir, vykstant deryboms, matoma, jog šalims neišeina vykdyti derybų pačioms, viena iš ginčo šalių galėtų pasiūlyti ginčą išspręsti per tarpininką.

Galų gale, galima svarstyti ir apie apskritai 71 straipsnio panaikinimą, tokiu atveju paliekant galimybę tartis neteisminės mokestinės mediacijos būdu, kas galėtų atrodyti logiška, kadangi kol kas tiek 71 straipsnis, tiek 71 straipsnio numatomi papildymai iš esmės siūlo tą patį. Atsižvelgiant į tarpininko vaidmenį mediacijos procedūroje, į nešališkumo aspektą ir geros emocinės aplinkos sukūrimą, tikėtina, jog šansų surasti bendrą kompromisą tarp ginčo šalių yra kur kas didesnė nei derybas vedant pačioms šalims.

3.4. Teisminė mokestinė mediacija

Iki šiol buvo aptariamas neteisminės mokestinės mediacijos instituto taikymo galimybės Lietuvoje. Tačiau prisimenant bendrą mediacijos teoriją, žinoma, jog ji gali būti tiek neteisminė, tiek teisminė, todėl pravartu įvertinti ir teisminės mokestinės mediacijos taikymo galimybę Lietuvoje.

Kaip jau minėta, tiek teisminės, tiek neteisminės mokestinės mediacijos taikymas itin populiarus Nyderlanduose. Lietuvoje mokestinių ginčų nagrinėjimas priskiriamas administracinių teismų kompetencijai. Kalbant apie administracinius ginčus, svarbu paminėti, jog nuo 2020 metų sausio 1 dienos, Administracinių bylų teisenos įstatymas¹³⁶ buvo papildytas 79¹ straipsniu, kuris numato galimybę perduoti ginčą spręsti teisminės mediacijos būdu. Pabrėžtina, jog kitaip nei Nyderlanduose, šalims teisminės mediacijos paslaugos suteikiamos nemokamai.

Pagal naują reglamentavimą, teisę prašyti ginčą perduoti spręsti teisminės mediacijos tvarka, gali tiek ginčo šalys, tiek tokią galimybę gali inicijuoti bylą nagrinėjantis teismas, tačiau bet kuriuo atveju, teisminės mediacijos taikymui turi būti gautas abiejų ginčo šalių sutikimas. Lygiai taip kaip Mokesčių administravimo įstatymo projekte dėl neteisminės mediacijos taikymo, kai, perduodant ginčą Mokestinių ginčų komisija prieš tai išaiškina ginčo šalims apie tokios procedūros esmę ir galimas pasekmes, teismas, kuris perduoda ginčą spręsti teisminės mediacijos būdu, privalo ginčo šalims išaiškinti mediacijos procedūros esmę. Teisminėje mediacijos procedūroje gali dalyvauti ginčo šalys, taip pat jų atstovai, ir, jeigu šalys prašo, gali dalyvauti kiti asmenys.

Mediatoriais tokiuose ginčiuose gali būti tie asmenys, kurie yra teisėjai, įrašyti į Lietuvos Respublikos mediatorių sąrašą. Įdomu tai, kad tas teisėjas, kuris nagrinėja administracinę bylą, jeigu šalys sutinka, gali pats vykdyti mediacijos procesą, t. y. būti tarpininku tokiam ginčui, o tais atvejais, jeigu ginčą nagrinėja teisėjų kolegija, vienas iš jų narių (jeigu jis yra įrašytas į Lietuvos mediatorių sąrašą), gali būti paskirtas teisminei mediacijai vykdyti. Jeigu šalys sutinka, mediacijos procese gali dalyvauti net keli mediatoriai. Bet kuriuo atveju, skiriant vieną ar kelis mediatorius, tarpininkas turi duoti rašytinį sutikimą tokiai procedūrai vesti, o jeigu mediatoriumi renkamas teisėjas, nagrinėjantis ginčą teisme arba teisėjų kolegijos narys, toks sprendimas atitinkamai įforminamas nutartimi.

¹³⁶ Lietuvos Respublikos Administracinių bylų teisenos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999-02-03, Nr. 13-308.

Pagal Administracinių bylų teisenos įstatymą, teismas privalo suteikti patalpas teisminei mediacijai, o bylos nagrinėjimas turi būti sustabdomas iki teisminės mediacijos termino pabaigos, t. y. turi būti konkrečiai nurodomas kito posėdžio laikas.

Atsižvelgiant į tai, jog nuo 2020 metų sausio 1 dienos įsigaliojusio teisminės mediacijos taikymo administraciniuose ginčiuose, darytina išvada, jog teisminė mediacija mokestiniuose ginčiuose taip pat yra teoriškai yra galima, kadangi kaip jau minėta, mokestinių ginčų nagrinėjimas teismuose priskiriamas administracinių teismų kompetencijai. Tačiau kadangi įstatymas buvo priimtas neseniai, kol kas praktinės teisminės mokestinės mediacijos taikymą Lietuvoje apžvelgti dar anksti.

Apskritai kalbant apie mokestinės mediacijos instituto taikymą Lietuvoje, nepaisant to, kad įstatymiškai teisminė mokestinė mediacija yra įmanoma, mokestinė mediacija turėtų būti implementuota abejais atvejais, t. y. mediacijos taikymas mokestiniuose ginčiuose turėtų būti įmanomas ir iki teismo proceso.

Be abejonės, tokiu atveju iškiltų diskusijos dėl Mokesčių administravimo įstatyme numatyto 71 straipsnio reikalingumo, kadangi atsiradus galimybei mokestinį ginčą spręsti tokia mediacijos tvarka, kuri šiuo metu numatyta Mokesčių administravimo įstatymo projekte, 71 straipsnis būtų tarsi tapatus (ar bent jau labai panašus) procesas, vykdomas be mediatoriaus. Tam, kad būtų išspręsta ši kolizija, siūlomos dvi alternatyvos: palikti abu įstatymus, tačiau neteisminės mokestinės mediacijos instituto taikymo ribas išplėsti labiau, negu dabar numatyta Mokesčių administravimo įstatymo projekte dėl neteisminės mediacijos taikymo. Taip pat naudojantis 71 straipsnyje numatyta galimybe susitarti su mokesčių administratoriumi dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ir matant, jog derybų pačioms vesti nepavyksta, kuriai nors iš ginčo šalių būtų galima pasiūlyti rinktis alternatyvią priemonę - neteisminę mokestinę mediaciją - ginčui išspręsti.

Kita vertus, būtų galima kalbėti apie Mokesčių administravimo įstatyme numatyto 71 straipsnio, reglamentuojančio mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susitarimą, panaikinimą. Toks sprendimas taip pat būtų logiškas tuo atveju, jeigu neteisminės mokestinės mediacijos projekto formatas išliktų nepasikeitęs (t. y. nebūtų išplėstos įstatymo taikymo ribos) ir mokestinė mediacija būtų galima tik dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio klausimų nagrinėjimui. Tikėtina, jog dalyvaujant trečiajam nešališkam asmeniui - mediatoriui, kuris būtų atsakingas už mediacijos procesą, tikimybė pasiekti taikų susitarimą būtų didesnė nei derybas vedant šalims be tarpininko.

Taip pat atsižvelgiant į naujus Administracinių bylų teisenos įstatymo pakeitimus, darytina išvada, jog formaliai administraciniame procese mokestinė mediacija yra

įmanoma. Kadangi tokie įstatymų pakeitimai yra visiškai nauji, dar sunku prognozuoti teisminės mokestinės mediacijos taikymą praktiniu atžvilgiu. Visgi, sekant itin sėkmingu Nyderlandų pavyzdžiu dėl mokestinės mediacijos (tiek teisminės, tiek neteisminės) mokestiniuose ginčiuose, Lietuvoje taip pat turėtų būti įgyvendinta galimybė mokestiniuose ginčiuose mediaciją taikyti tiek ikiteisminėse ginčų nagrinėjimo institucijose, tiek teismuose.

IŠVADOS

1. Išanalizavus mediacijos koncepciją ir pagrindinius principus, akivaizdu, jog dėl savo specifiškumo, mokestinė mediacijos procedūra turi savų išimčių ir tam tikrų nukrypimų nuo bendrų mediacijos taisyklių. Paprastai mediatoriumi mokestiniuose ginčiuose skiriamas mokesčių administravimo institucijos atstovas, tačiau būtent dėl šio aspekto gali kilti klausimų dėl nešališkumo principo užtikrinimo. Bandant išspręsti šią problemą ir užtikrinti vieną svarbiausių mediacijos principų, mokestiniame tarpininkavime be mediatoriaus, paskirto mokesčių administravimo institucijos, suteikiama galimybė į procesą įtraukti dar vieną asmenį - komediatorių.

Apskritai kalbant, mokestinės mediacijos specifika pasižymi dar ir tuo, jog šiame procese ginčo šalys visuomet yra specifinės - mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius. Svarbu pažymėti, jog subjektų išskirtinumas turi įtakos visai tolimesnei mokestinės mediacijos eigai.

2. Mokestinės mediacijos institutas, vertinant istoriniame jo susiformavimo kontekste, yra labai naujas. Būtent dėl to mediacijos procesas mokestiniuose ginčiuose nėra žymiai paplitęs tarptautinėje praktikoje. Tačiau nepaisant to, kai kurios valstybės - Jungtinės Amerikos Valstijos, Didžioji Britanija, Nyderlandai ir Belgija - gali pasigirti itin sėkmingu šio proceso įgyvendinimu nacionalinėse jurisdikcijose. Mokestinės mediacijos procedūra ne tik palengvina pačių teismų darbą, bet taip pat laikoma ir ekonomiškesniu institutu tiek laiko, tiek finansinių kaštų atžvilgiu. Atsižvelgiant į tai, kad mokestinė mediacija tam tikrais atžvilgiais (pavyzdžiui, subjektų) turi specifinių nuokrypių nuo įprastos mediacijos procedūros, užsienio šalių praktika rodo, jog dažniau mokestinė mediacija praktikuojama ikiteisminėse ginčų nagrinėjimo institucijose.

Tačiau Nyderlandų praktika rodo, jog mokestinės mediacijos taikymas tiek ikiteisminėse ginčų nagrinėjimo institucijose, tiek ginčui esant teisme (t. y. mokestinė mediacija galima tiek teisminė, tiek neteisminė), praktikoje gali pasiteisinti. Pavyzdžiui, tuo atveju, jeigu teisėjas mato, jog byla galima perduoti spręsti mediacijoje, šalims gali būti pasiūlyta tai padaryti, nepaisant to, kad byla nagrinėjama teisme. Tokiu atveju, byla teisme sustabdoma, ir, jeigu teisminės mediacijos proceso metu šalims pavyksta susitarti, pasirašoma taikos sutartis, o byla teisme nutraukiama. Taip pat atkreiptinas dėmesys, jog užsienio valstybės, praktikuojančios mokestinės mediacijos institutą, procesą yra ganėtinai formalizavusios, išskyrus Belgiją. Šiuo atveju Belgija galėtų būti pavyzdys kaip reikėtų reglamentuoti paties instituto įgyvendinimą nacionalinėje sistemoje, kadangi kol kas ji yra vienintelė valstybė, kuri išleidusi atskirą įstatymą dėl mokestinės mediacijos taikymo.

3. Įvertinus sėkmingą užsienio valstybių praktiką, būtų tikslinga mokestinės mediacijos institutą taikyti ir Lietuvos nacionalinėje teisėje. Nors Lietuvoje ir yra projektas, kuriuo siekiama įteisinti neteisminę mokestinę mediaciją, visgi tenka pripažinti, jog Mokesčių administravimo įstatyme numatytų naujų straipsnių implementavimas šiuo atveju turi trūkumų, kadangi savo esme primena Mokesčių administravimo įstatyme numatytą 71 straipsnį, kuris leidžia mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui susitarti dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio.

Viena vertus, dabartinis projektas dėl neteisminės mokestinės mediacijos galėtų būti koreguojamas įstatymo taikymo apimties atžvilgiu, t. y. kuris leistų spręsti visus ginčus, kylančius tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, neapsiribojant tik mokesčių ir su juo susijusių sumų dydžio aspektu. Kita vertus, paliekant tą pačią įstatymo taikymo apimtį, galima būtų galvoti apie 71 straipsnio panaikinimą, motyvuojant tuo, jog vedant derybas tarpininkui, t. y. mediatoriui, tikimybė taikiai išspręsti ginčą gali būti didesnė.

Kalbant apie teisminę mediaciją, nuo 2020 metų pradžios atsiradus galimybei taikyti mediaciją administraciniuose ginčiuose, darytina išvada, jog teisminė mokestinė mediacija formaliai yra galima. Kadangi Administracinių bylų teisenos įstatymo pataisos buvo priimtose 2020 metų pradžioje, įvertinti teisminės mokestinės mediacijos taikymą mokestiniuose ginčiuose praktiniu aspektu dar ganėtinai sudėtinga. Nepaisant to, darbo autorės nuomone, mokestinė mediacija Lietuvoje turėtų būti galima tiek ikiteisminėse ginčų nagrinėjimo institucijose, tiek teismuose.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai:

- 1) Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, nr. 33-1014.
- 2) Lietuvos Respublikos Mediacijos įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008-07-31, Nr. 87-3462.
- 3) Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.
- 4) Lietuvos Respublikos Administracinių bylų teisenos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999-02-03, Nr. 13-308.
- 5) Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2020-02-19).
- 6) Lietuvos Respublikos Mokesčių Administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 71, 155, 156 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 71¹, 71² ir 71³ straipsniais įstatymo projektas.

Specialioji literatūra:

- 1) KAMINSKIENĖ, Natalija, *et.al. Mediacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013.
- 2) MACHOVENKO, Jevgenij. *Teisės istorija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2019.
- 3) NEKROŠIUS, Ipolitas.; NEKROŠIUS, Vytautas.; ir VĖLYVIS Stasys. *Romėnų teisė*. Kaunas: Vjusta, 1996.
- 4) ENDRIJAITIS, Martynas. Mokestinė mediacija: užsienio praktika ir Lietuva. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius, 2018.
- 5) RINKŪNAITĖ, R. *Mediacija kaip konfliktų sprendimo būdas*: magistro darbas, Vilnius: Vilniaus universitetas, 2007.

Elektroniniai dokumentai:

- 1) BANYS, Aurimas. Neteisminė mediacija Lietuvos administraciniame procese: koncepcija ir plėtros kryptys [interaktyvus]. Iš *Jurisprudencija*. 2014, 21(4): 1117–1139. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2014 [žiūrėta 2020 m. sausio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.mruni.eu/upload/iblock/1af/JUR-14-21-4-10.pdf>>.

- 2) Alternative Dispute Resolution: An effective way to settle your tax dispute [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.pwc.co.uk/services/tax/insights/alternative-dispute-resolution-a-new-way-to-settle-your-tax-dispute.html?fbclid=IwAR0jsM0lg9bnKm8eUzXcoj83VHTcatiDkOW5OdXAdc2I4oQh_BWhIH8_HAY>.
- 3) Alternative Dispute Resolution [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 21 d.]. Prieiga per internetą: <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/866631/CCFS21_English.pdf>.
- 4) Mediacija – kas tai yra? Pasaulyje plačiai taikomas metodas, kuris Lietuvoje – atrandama naujovė [interaktyvus]. Vilnius: Lietuvos aidas [žiūrėta 2020 m. sausio 3 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aidas.lt/lt/teise-ir-teisingumo-vykdymas/article/8711-08-13-mediacija-kas-tai-yra-pasaulyje-placiai-taikomas-metodas-kuris-lietuvoje-atrandama-naujove>>.
- 5) Cao Pei. The Origins of Mediation in Traditional China [interaktyvus]. Dispute Resolution Journal. New York. Vol. 54, Iss. 2. (May 1999): 32-35 [žiūrėta 2020 m. sausio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<https://search.proquest.com/openview/8c6cbaf6afb4c3c60c05be913ce1635c/1?pq-origsite=gscholar&cbl=25210>>.
- 6) Privalomoji mediacija šeimos bylose nuo 2020 m. sausio 1 d., kokie pokyčiai laukia? [interaktyvus]. Vilnius: 2019, [žiūrėta 2020 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.ilaw.legal/teisininkas/Privalomoji-mediacija-seimos-bylose-nuo-2020-m-sausio-1-d-kokie-pokyciai-laukia/>>.
- 7) Valstybinė mokesčių inspekcija [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. kovo 23]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/susitarimai>>.
- 8) DORAN, R. *UK considers ADR to resolve Tax Disputes. Internal Tax Review* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. sausio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fbrr5p7xw12t/uk-considers-adr-to-resolve-tax-disputes>>.
- 9) HOUT, van D. Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes? *World Tax Journal, 2018* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disputes.pdf?utm_source=twitter&utm_medium=social-

[media&utm_campaign=tweet-week-40&utm_content=pdf/Is-Mediation-the-panacea-to-the-profusion-of-tax-disp](#)>.

10) Mediation versus Going to Court: What you need to know. 2019 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. sausio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=ed3b99d0-8f5f-44a1-8126-0024ef637605>>.

11) MEYERCORD, L. Avoiding State Bankruptcy: Mediation as an Alternative To Resolve Tax Disputes. *Review of Litigation* [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. sausio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/detail?sid=0a97e9c4-ff7b-46e9-a9c9-9a779a77709a%40sessionmgr14&vid=1&hid=25&bdata=JnNpdGU9ZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=3257921>>.

12) VOS, Roelf. Mediating Tax Disputes in the Netherlands. *Dutch-Flemish Magazine for Mediation and Conflict Management*, 2014 (18) 3 [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 23] Prieiga per internetą: <<https://www.hertoghsadvocaten.nl/upload/file/quick/Vos-Mediation-tax-dispute-VAT.pdf>>.

13) ZIMMERMAN, Phillip. New Opportunities to Reduce the Cost of Tax Litigation through ADR [interaktyvus]. 2010, 29(4):937 [žiūrėta 2020 m. sausio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.questia.com/read/1P3-55491985/new-opportunities-to-reduce-the-cost-of-tax-litigation>>.

14) [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.irs.gov/appeals/post-appeals-mediation>>.

SANTRAUKA

Baigiamajame magistro darbe analizuojama mokestinės mediacijos instituto specifika, principiniai pagrindai, taip pat taikymo galimybės Lietuvos nacionalinėje teisės sistemoje. Įvertinus mokestinės mediacijos instituto specifiką bei išanalizavus užsienio valstybių praktiką, kuriose sėkmingai implementuotas mokestinės mediacijos institutas, pateikiami mokestinės mediacijos, kaip alternatyvios ginčų sprendimo procedūros, galimos taikymo alternatyvos (atvejai, kai mokestinė mediacija galima tiek ikiteisminėse ginčų nagrinėjimo institucijose, tiek mokestinį ginčą jau nagrinėjant teisme). Atkreipiant dėmesį į tai, jog Lietuvoje jau yra pateiktas neteisminės mediacijos taikymo mokestiniuose ginčiuose įstatymo projektas, įvertinama ir paties projekto problematika, taip pat projekto galima kolizija su Mokesčių administravimo įstatyme numatytu 71 straipsniu, reglamentuojančiu susitarimo su mokesčių administratoriumi dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžiu, galimybę. Taip pat atsižvelgus į naujus Administracinių bylų teisenos įstatymo pakeitimus, įsigaliojusius nuo 2020 metų sausio 1 dienos, kurie įteisino teisminės mediacijos galimybę administraciniame procese, įvertinta ir teisminės mediacijos mokestiniuose ginčiuose galimybė, kuri formaliai tapo įmanoma priėmus minėtus įstatymo pakeitimus.

SUMMARY

This Master's thesis delves into the field of tax mediation. Specifically, this piece of research analyses the underlying characteristics of tax mediation and its application in the national legal system of Lithuania. After evaluating the conditions under which of tax mediation could be applied and the most effective legal systems of its application abroad, the thesis analyzes two specific scenarios under which the disagreements of tax-payers could be resolved using tax mediation. The specific cases are: 1) When tax mediation is applicable before the case is in the court; 2) When tax mediation is applicable since the case is already in the court. Taking into account that the proposal of the law allowing the resolution of tax payers conflict with the help of tax mediation in the pre-court scenario has already been widely considered, this piece of work critically assesses the problems that would come along given the proposed law comes into force. Moreover, the thesis evaluates how the proposed law could potentially collide with the Article 71 in the Law of Tax Administration, which regulates the agreements on tax and its specific amount with tax administrators. Finally, this work is concluded by evaluating the potential application of new legislation on administrative cases, which came into force on January 1st, 2020 and which concerns legal mediation of tax mediation disagreements given the case is already in the court.