

IKITEISMINIO MOKESTINIŲ GINČŲ PROCESO AKTUALIJOS

Doktorantė Egidija Smalakiene

Lietuvos teisės universitetas, Teisės fakultetas, Finansų ir mokesčių teisės katedra,
Ateities g. 20, 2057 Vilnius
Telefonas 68 76 26, 73 76 30
Elektroninis paštas smalakiene@vilnius.vmi.lt

Pateikta 2000 m. gruodžio 3 d.

Parengta spausdinti 2001 m. rugsėjo 11 d.

*Recenzavo Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedros vedėjas
dr. A. Miškinis ir šios katedros doc. dr. G. Davulis*

S a n t r a u k a

Straipsnyje aptariami mokesčių ginčų, kaip naujo teisinio reiškimo Lietuvoje, teoriniai ir praktiniai klausimai, aktualūs tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčio administratoriui. Mokesčio ginčo sąvoka analizuojama lyginant keletą tarpusavyje susijusių sąvokų, reglamentuotų Lietuvos Respublikos norminiuose aktuose, bandoma giliau pažvelgti į šios sąvokos turinį siejant ją su teisės kaip absoliuto koncepcija, o patį reiškinį apibrėžti taikant gramatinį–loginį metodą, t.y. analizuojant bei jungiant atskirus žodžius ir reiškinius. Aptariamos pagrindinės praktinės problemos, kylančios nagrinėjant mokesčius ginčus atskirais šio proceso etapais, pabrėžiamos šį reiškinį reglamentuojančių įstatymų spragos, analizuojamas jų ir Europos norminių aktų reikalavimų atitikimas bei suderinamumas su kitais Lietuvos įstatymais. Be to, straipsnyje apžvelgiamas mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų veiklos tikslumas, reglamentavimo netobulumas.

Darni Lietuvos Respublikos mokesčių sistema – sparčios Lietuvos ekonomikos raidos, stabilaus biudžeto, teisingo ir proporcingo mokesčių paskirstymo, sąžiningos konkurencijos garantas. Viena iš mokesčių sistemos sudėtinųjų dalių yra mokesčių ginčų procesas. Šio proceso reglamentavimas – ypač svarbus klausimas tiek mokesčius administruojantiems pareigūnams, tiek mokesčių mokėtojams. Ši problema neabejotinai reikšminga ir aktuali, tačiau praktiniame darbe apsiribojama tik problemų kėlimu ir jų konstatavimu, paliekant nuošalyje teorinius problemos pagrindus. Realiausias problemos sprendimo būdas yra naujos teisingumo institucijos – mokesčių teismo – įkūrimas ir mokesčių kodekso išleidimas. Tai garantuotų visokeriopą, išsamią ir objektyvią mokesčių ginčų bylų baigtį. Šio mokesčio–teisinio reiškimo kodifikavimas numatytas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001–2004 metų programoje, bet kol kas neįgyvendintas, todėl pabandykime šia publikacija apžvelgti pagrindinius klausimus, keliančius sunkumų mokesčių ginčų proceso dalyviams.

1. Mokesčių ginčų sąvokos analizė

Priminsime, kad tik pasitelkus sąvokas (sąvoka – mąstymo turinio elementas), galima pažinti reiškinių ir procesų esmę, apibendrinti jų esminius požymius ir įvairovę. „Sąvokos yra produktas istoriškai besivystančio pažinimo, kuris kildamas iš žemesnės pakopos į aukštesnę, praktikos keliu gautus rezultatus reziumuoja gilesnėmis sąvokomis, tobulina senas ir formuluoja naujas sąvokas. Todėl sąvokos yra ne statiškos, jos ne galutinės, ne absoliučios,

o nuolat besivystančios, kintančios, progresuojančios tikrovės adekvataus atspindėjimo lin-
kme. Bet kurios mokslinės sąvokos, būdamos tikrovės atspindžiu, yra tokios pat judrios ir
lanksčios kaip ir reiškiniai, kuriuos jos apibendrina” [1; p. 15].

Mokestinių ginčų terminas Lietuvoje oficialiai pradėtas vartoti 1995 metais, kai buvo
priimtas Mokesčių administravimo įstatymas. Jo 10 skyrius reglamentuoja mokestinių ginčų ir
bylinėjimosi tvarką. Lietuvos Respublikos Seimas 2001 m. birželio 26 d. priėmė Mokesčių
administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymą, į kurį jau buvo įtraukta mokestinių
ginčų, kaip teisinio reiškinio, sąvoka. Ankstesnė įstatymo redakcija reglamentavo tik mokes-
tinių ginčų proceso etapus ir pagrindinius dalyvius.

Naujoje Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje mokestiniai ginčai apibrėžiami
kaip „ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio
administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens)
patikrinimo akto, mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo)” [2]. Ši sąvoka ne-
pakankamai tiksli ir išsami mokestiniams ginčams apibūdinti, nes daug apimančių reiškinį
įspraudžia į rėmus. Mokestinis ginčas siejamas tik su patikrinimo aktu, nors Mokesčių admi-
nistravimo įstatymo 54 straipsnis nurodo, kad „mokesčio mokėtojas gali ginčyti kiekvieną
mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno veiksmą dėl jo ir šio veiksmo pasekmes” [3].
Netiksliai suformuluotas patikrinimo akto priklausomumas, neaiški formuluotė „dėl mokesčio
mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) patikrinimo akto“, neaišku, dėl ko, kam ir kas
surašė patikrinimo aktą ir koku teisiniu pagrindu kilo ginčas. Kad būtų išvengta dviprasmy-
bių, mokestinių ginčų reiškinį reikėtų paanalizuoti išsamiau, analizės pagrindu imant atitin-
kamas sąvokas.

„Dabartinės lietuvių kalbos žodynas” nurodo, kad ginčas – tai dviejų ar daugiau as-
menų savo nuomonės bei reikalo gynimas, disputas, priešgyna, prieštaravimas, kito nuo-
monės neigimas, pretenzijos dėl įstatymo numatytos tam tikros pinigų sumos, kurią priva-
loma mokėti valstybei ar organizacijai [4; p. 967].

„Sinonimų žodynas” ginčo terminą aiškina kaip skirtingų nuomonių gynimą (pvz.,
smarkus ginčas dėl teisės), disputą, diskusiją, debatus, polemiką, kivirčą, priešgyną [5; p.
106].

„Teisinių terminų žodynas” teigia, kad ginčas gali būti: civilinis, darbo, ikisutartinis, tur-
tinis; šalių ginčai teisiama jame posėdyje; teismų savitarpio ginčai dėl teisingumo. Ginčija-
mas(is): ginčijamasis turtas, ginčijamos teisės [6; p. 46].

Kad išsiaiškintume mokestinio ginčo lingvistinę prasmę, paanalizuokime tarpusavyje
susijusius terminus „ginčyti”, „mokestis”, „ginčininkas”, „mokestingas”.

Ginčininkas – asmuo, kuris ginčijasi; ginčyti – ginti savo nuomonę, prieštarauti, neigti;
ginčytis (ginti savo nuomonę) – diskutuoti, disputuoti, debatuoti, polemizuoti, oponuoti
(prieštarauti viešame pokalbyje, reikšti priešingą nuomonę), kivirčytis, kirstis [4; p. 117].

„Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valsty-
bei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti” [7]; „privalomas
fizinio ar juridinio asmens mokėjimas valstybei ir jos vietos organams” [8; p. 121]; „privalo-
mas fizinių ir juridinių asmenų (įmonių ir įstaigų) mokėjimas valstybiniam arba vietiniam biu-
džetui, atsiradęs susikūrus valstybei” [9; p. 620-621].

„Mokestingas – pagal įstatymą privalantis mokėti mokesčius” [4; p. 404].

Gramatiškai ir logiškai sujungus aptartus terminus ir sąvokas galima teigti, kad mo-
kestinis ginčas – tai dviejų ar daugiau asmenų, privalančių mokėti nustatyto dydžio mokes-
čius (įmokas), savo nuomonės bei reikalo gynimas, disputas, priešgyna, prieštaravimas, kito
nuomonės neigimas, pretenzijos dėl įstatymo numatytos tam tikros pinigų sumos, kurią pri-
valoma mokėti valstybei (valstybės biudžetui), jos vietos institucijoms (savivaldybės biudže-
tui), organizacijai (vietos biudžetui).

Norint tiksliai apibrėžti mokestinių ginčų sąvoką ir nustatyti ne tik lingvistinę, bet ir tei-
sinę šio reiškinio esmę, reikėtų palyginti keletą kilme ir turiniu tarpusavyje susijusių sąvokų,
vartojamų Lietuvos Respublikos teisės aktuose.

1999 m. sausio 14 d. Administracinių bylų teisenos įstatymas – pirmasis teisės aktas,
kuriame pateikta mokestinių ginčų sąvoka: „Mokestiniai ginčai – ginčai tarp mokesčio mo-

kėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio apskaičiavimo, sumokėjimo ar išieškojimo, mokesčių nepriemokų ar permokų, taip pat dėl sankcijų už mokesčio prievolių nevykdymą ar pažeidimus” [10].

Įsigilinus į šią sąvoką ir palyginus ją su mokesčio administravimo sąvoka galima teigti, kad pirmoji yra išvestinė iš mokesčio administravimo sąvokos. „Mokesčio administravimas – mokesčio administratoriaus teisių ir pareigų bei mokesčio mokėtojo teisių ir pareigų įgyvendinimas, mokesčio apskaičiavimas, sumokėjimas ir išieškojimas, atsakomybės už netinkamą mokesčio apskaičiavimą ir mokėjimą taikymas, mokesčio paskirstymas, informacijos mokesčių mokėtojams teikimas” [7]. 2000 m. rugsėjo 19 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo pakeitimo įstatymas, kuris susiaurino mokesčių ginčų sąvoką, nes nurodė, kad „mokestiniai ginčai – ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio apskaičiavimo ar sumokėjimo, taip pat dėl mokesčių nepriemokų ar permokų” [11]. Iš karto matyti, kad ši sąvoka netinka mokestiniams ginčams apibūdinti, nes atspindi ne visas šio proceso priežastis, t.y. nenurodo, kad ginčai gali kilti dėl išieškojimo, dėl sankcijų už mokesčio prievolių nevykdymą ar pažeidimus skyrimo ir taikymo ir kt.

Mokestinius ginčus galima panagrinėti teisės kaip absoliuto požiūriu. „Teisė – turinys sąlygų, kuriomis vieno valia gali būti sujungta su kito valia pagal visuotinį laisvės įstatymą” ir [12; p. 310] „tai ne tik normų sistema, bet ir joje įtvirtintos subjektinės teisės ir su jomis susijusios pareigos” [13; p. 109]. „Subjektinė teisė dalyvauti bendroje visuomenės tvarkoje legalizuojama atitinkamų pareigų vykdymu kitų socialinių grupių, dalyvaujančių toje tvarkoje, atžvilgiu. Bendravimas – tai rinka, kartu ir erdvė, kurioje asmuo savo pareigas nuolat verčia naujomis savo teisėmis. Kadangi šioje erdvėje individai susitinka kaip priešingų interesų turėtojai, iškyla priešingų valių suderinamumo klausimas” [14; p. 29]. Kai atskirų asmenų, šiuo atveju mokesčio administratoriaus ir mokesčio mokėtojo, interesų suderinti nepavyksta, kitaip tariant, kai mokestinės teisės įgyvendinamos nevykdant atitinkamų mokestinių pareigų, įvyksta atskirų subjektų interesų susipriešinimas, kurį sąlygiškai galėtume laikyti mokestiniu ginču.

Bendrajai prasme ginčai – tai dviejų ar daugiau asmenų bendravimo rezultatas, kylantis susipriešinus tam tikriems interesams tam tikros visuomeninių santykių srities klausimu. Šią nuostatą susieję su mokesčių administravimo sąvoka bei atskiromis anksčiau išdėstytų sąvokų dalimis ir lingvistine šio teisinio reiškimo analize, gautume išsamią, tikslią ir kartu aiškią mokestinių ginčų sąvoką.

Mokestinis ginčas – tai ginčas tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus, atsirandantis susipriešinus ginčo šalių interesams mokesčių apskaičiavimo, mokėjimo, išieškojimo, atsakomybės už netinkamą mokesčio apskaičiavimą taikymo, mokesčių paskirstymo, informacijos teikimo mokesčių mokėtojams, sankcijų skyrimo ir taikymo už mokestinių prievolių nevykdymą ar pažeidimus klausimu.

2. Aktualiausi mokestinių ginčų nagrinėjimo metu kylantys klausimai

Kiekviena valstybė, būdama organizuota politine bendruomene, arba, anot profesoriaus P. Leono, „valdžios ir įstatymų disciplinuota tauta” [15; p. 310], savo gyvybingumui išlaikyti ir visaverčiam funkcionavimui užtikrinti sukuria atitinkamą mechanizmą – tam tikrą valstybės valdžios ir valdymo institucijų sistemą. „Kad šis sudėtingas aparatas, visa valstybės ūkio sistema galėtų normaliai funkcionuoti, kad būtų praktiškai realizuojami valstybės uždaviniai ir funkcijos, būtinos nemažos lėšos ir pastangos. Šioms lėšoms kaupti valstybė sukuria atitinkamą specializuotų institucijų sistemą, visų pirma – bankus, mokesčių rinkėjų įstaigas” [16; 9 p.]. Lietuvoje specializuotos įstaigos, administruojančios mokesčius, yra centrinis mokesčio administratorius – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, vietos mokesčio administratorius – apskričių (teritorinės) mokesčių inspekcijos, iš dalies muitinė ir Aplinkos ministerija.

Iki 2001 m. birželio 26 d. mokestinių ginčų bylas nagrinėjo vietos mokesčio administratorius, centrinis mokesčio administratorius, Mokestinių ginčų komisija ir teismas. Lietuvos

Respublikos Seimas, priimdamas 2001 m. birželio 26 d. Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymą, panaikino mokestinių ginčų nagrinėjimo pakopą vietos mokesčio administratoriaus lygiu, taip šį procesą supaprastindamas bei garantuodamas operatyvesnį ir objektyvesnį ginčo tyrimą, tačiau ir priėmus naująjį įstatymą kai kurios nuostatos liko neaiškios ir diskutuotinos.

Ginčo šalims ir juos nagrinėjantiems pareigūnams neretai kyla mokestinio ginčo kilimo momento ir teisinio pagrindo klausimas, t. y. neaišku, ką laikyti ginčo pradžia.

Pasak profesoriaus M. Riomerio, „valstybės funkcijų dalis net ir teisinėje valstybėje realizuojama ne teisės, o atskirų valstybės institucijų ir valdininkų aktais“ [17; p. 185]. Pirmoji iš būtinų sąlygų mokestiniam ginčui kilti yra mokesčio administratoriaus atliktas mokesčio mokėtojo patikrinimas ir dėl nustatytų pažeidimų surašytas patikrinimo aktas, su kuriuo būtinai turi būti supažindinamas mokesčio mokėtojas. Antroji sąlyga yra ta, kad mokesčio administratorius turi priimti atskirą sprendimą, patvirtinantį patikrinimo akto nurodymus. Trečioji – pati svarbiausioji – sąlyga yra raštiškas mokesčio mokėtojo nesutikimas su mokesčio administratoriaus sprendimu patvirtinti patikrinimo aktą, pateiktas registruoti mokesčio administratoriui. Vadinasi, mokestinis ginčas kyla, kai vietos mokesčio administratorius priima sprendimą dėl mokesčio mokėtojų surašyto patikrinimo akto patvirtinimo, su kurio turiniu – tam tikrais nurodymais ar nustatytais faktais ir aplinkybėmis – mokesčio mokėtojas nesutinka ir šį sprendimą apskundžia centriniam mokesčio administratoriui. Mokestinis ginčas kyla mokesčio mokėtojo skundo centriniam mokesčio administratoriui padavimo momentu. Tam, kad mokesčio mokėtojo teisė ginčyti mokesčio administratoriaus sprendimą būtų įgyvendinta, raštišką skundą centriniam mokesčio administratoriui jis turi pateikti per vietos mokesčio administratorių praėjus 20 dienų po to, kai mokesčio mokėtoju (mokestį išskaičiuojančiam asmeniui) buvo įteiktas mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno sprendimas patvirtinti patikrinimo aktą. Skundas turi atitikti Mokesčių administravimo įstatymo 56 straipsnio 2 punkto reikalavimus. Įsigilinus į naująsias Mokesčių administravimo įstatymo X skyriaus formuluotes kyla klausimas, kodėl skundo pateikimo terminas pradedamas skaičiuoti nuo sprendimo, tvirtinančio patikrinimo aktą, mokesčio mokėtoju įteikimo dienos? Mokesčio mokėtojas skundžia ne tvirtinantį patikrinimo aktą sprendimą, bet patį aktą, su kurio faktais jis nesutinka.

Mokesčio mokėtojo teisė į skundą siejama su mokesčio mokėtojo teisių apsauga, todėl skundas, kaip šios teisės įgyvendinimo garantas, turi būti tiesiogiai nukreiptas į tas teises pažeidusį šaltinį, šiuo atveju – patikrinimo aktą. Be to, ar verta keliskart tvirtinti patikrinimo aktus sprendimais, nes patikrinimo aktą surašę pareigūnai bei tiesioginis jų vadovas aktus visada tvirtina parašais?

Įstatyme tikslingiau būtų numatyti, kad skundo pateikimo mokesčio administratoriui terminas skaičiuojamas nuo patikrinimo akto įteikimo mokesčio mokėtoju dienos.

Mokesčių administravimo įstatymas nenurodo, kokiais būdais mokesčio mokėtojas turi teisę pateikti skundą. Reikėtų numatyti galimybę skundą mokesčio administratoriui siųsti paštu (registruotu laišku), taip pat tikslinga numatyti skundo siuntimą elektroniniu paštu, juo labiau kad Lietuvoje 2000 m. liepos 11 d. priimtas Elektroninio parašo įstatymas. Elektroninis parašas įgyja tokias pačias galias, kaip ir asmens parašas išspausdintame dokumente. Elektroninis parašas siejamas su dokumentu, kuris pasirašomas, aptariamam atveju – su mokesčio mokėtojo skundu [18]. „Saugus elektroninis parašas, sukurtas saugia parašo formavimo įranga ir patvirtintas galiojančiu kvalifikuotu sertifikatu, elektroniniams duomenims turi tokią pat teisinę galią kaip ir parašas rašytiniuose dokumentuose ir yra leistinas kaip įrodinėjimo priemonė teisme“ [19].

Kartu su mokesčio mokėtojo teise pateikti skundą įstatymo leidėjas turėtų numatyti ir teisę atsisakyti pradėto ginčo. Mokesčio mokėtoju turėtų būti suteikta galimybė atsiimti skundą. Pavyzdžiui, Rusijos Federacijos mokesčių kodekso 139 straipsnis nurodo, kad „mokesčio mokėtojas turi teisę atsisakyti skundo jį atšaukdamas. Ši teisė mokesčio mokėtoju nebeleidžia teikti tą patį ir tuo pačiu pagrindu surašytą skundą pakartotinai“ [20; p. 213]. „Asmuo, pateikęs skundą iki sprendimo priėmimo, rašytinio pareiškimo pagrindu skundą gali atšaukti. Tokiais atvejais atšaukęs skundą asmuo praranda teisę pakartotinai tuo pačiu

pagrindu kreiptis į tą patį įgaliotą organą” [21; p. 150]. Mokesčių administravimo įstatymas turėtų numatyti šią teisę ir leisti ja naudotis visais skundo nagrinėjimo etapais.

Centrinis mokesčio administratorius, gavęs mokesčio mokėtojo skundą, per 30 dienų išsamiai, kvalifikuotai bei objektyviai jį išnagrinėja ir priima vieną iš sprendimų:

1. Patvirtinti vietos mokesčio administratoriaus sprendimą, kurį mokesčio mokėtojas skundžia;
2. Panaikinti vietos mokesčio administratoriaus sprendimą, kurį mokesčio mokėtojas skundžia;
3. Iš dalies patvirtinti arba panaikinti vietos mokesčio administratoriaus sprendimą, kuris buvo skundžiamas;
4. Nurodyti atlikti papildomą patikrinimą ir priimti naują sprendimą;
5. Visiškai arba iš dalies pakeisti vietos mokesčio administratoriaus sprendimą, kurį mokesčio mokėtojas skundžia. [7]

Daugiausia problemų kyla centriniam mokesčio administratoriui priėmus sprendimą atlikti papildomą patikrinimą. Papildomas patikrinimas atliekamas, kai tikrinami nepatikrinti, bet turintys išskirtinę reikšmę ginčo bylai faktai ir aplinkybės, kurie turėjo būti nustatyti ir užfiksuoti pirminio patikrinimo metu, tačiau to nebuvo padaryta. Atliekant papildomą patikrinimą nusižengiama operatyvumo principui, nes pagrindinis ikiteisminio mokestinių ginčų nagrinėjimo principas – kvalifikuotas, operatyvus, nuodugniomis specialios srities žiniomis ir patirtimi paremtas ginčų, kylančių iš mokestinių – teisinių santykių, aplinkybių nustatymas ir įvertinimas.

Nei ankstesnės, nei dabar galiojančios Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos nereglamentuoja, kaip turėtų elgtis mokesčio mokėtojas, jeigu nesutinka su vietos mokesčio administratoriaus sprendimu dėl papildomo patikrinimo akto. Neaišku, ar mokesčio mokėtojas turi teisę skųsti tuos faktus, kurie atsirado po papildomo patikrinimo ir kurių nebuvo nurodęs pirmajame skunde, ar atvirkščiai – jis privalo viską išdėstyti naujame skunde; taip pat neaišku, ar mokesčio mokėtojas su nauju skundu turi vėl kreiptis į centrinį administratorių per vietos mokesčio administratorių, ar tiesiai į centrinį administratorių, kuris priėmė sprendimą atlikti papildomą patikrinimą.

Įstatyme tikslinga būtų nurodyti, kad mokesčio mokėtojas, nesutinkantis su vietos mokesčio administratoriaus sprendimu atlikti papildomą patikrinimą, turi teisę papildyti jau pateikto skundo reikalavimus (nustatyti terminą) ir per vietos mokesčio administratorių pateikti jį centriniam mokesčio administratoriui.

Centriniam mokesčio administratoriui išnagrinėjus mokestinio ginčo bylą ir priėmus mokesčio mokėtojui nepalankų sprendimą, pastarasis turi teisę skųstis Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija).

Komisija buvo įkurta 1998 metų liepos mėnesį Vyriausybės nutarimu [22]. Pagrindinius Komisijos veiklos principus reglamentuoja Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 metų gruodžio 3 d. patvirtinti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatai [23].

Komisija suteikia papildomą galimybę mokesčių mokėtojams apginti savo pažeistas teises. Be to, kyla klausimas, ar Komisijos veikla apskritai teisėta, nes ši institucija, kaip jau minėta, buvo įkurta ne įstatymo pagrindu, o Vyriausybės nutarimu.

Lietuva 1995 metų balandžio 27 dieną ratifikavo Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvenciją (toliau – Konvencija). Jos 6 straipsnio 1 paragrafas skelbia, kad „nustatant kiekvieno asmens pilietines teises ir pareigas <...> jis turi teisę, kad jo byla būtų nagrinėjama per įmanomai trumpiausią laiką lygybės ir viešumo sąlygomis pagal įstatymą sudaryto nepriklausomo ir nešališko teismo” [24]; Lietuvos Respublikos Konstitucijos 109 straipsnio 1 dalis sako, kad „teisingumą Lietuvos Respublikoje vykdo tik teismai” [25; p. 43].

Visuotinės Žmogaus Teisių Deklaracijos 8 ir 10 straipsniai skelbia, kad „kiekvienas žmogus turi teisę pasinaudoti kompetentingais nacionaliniais teismais savo teisėms atgauti, kai jo pagrindinės teisės, pripažįstamos konstitucijos ar įstatymo, buvo pažeistos. Kiekvienas žmogus, remdamasis visiška lygybe, turi teisę į tai, kad jo byla viešai ir teisingai išnagrinėtų nepriklausomas ir nešališkas teismas, kuris nustatytų jo teises ir pareigas” [26; p. 14].

Šios nuostatos laikytinos išėities tašku kalbant apie institucijų, kurioms patikėta vykdyti jurisdikcines funkcijas, sistemą ir veiklą bei leidžia teigti, kad ikiteisminis mokestinio ginčo bylos nagrinėjimas yra neoperatyvus, sudėtingas, kartais netgi šališkas. Mokesčių mokėtojui nesuteikta teisė kreiptis tiesiai į teismą dėl pažeistų teisių. Komisijos įkūrimas ir veikla prieštarauja Konvencijos skelbiamam nepriklausomumo principui, nes ji yra įkurta ir yra tiesiogiai pavaldi Vyriausybei.

Pagrindinių pasaulio mokesčių kodekso ir komentarų 573 skirsnis reglamentuoja mokesčių teismo įkūrimą. Šiame Kodekse sakoma, kad „mokesčių teismo sprendimai gali būti apskundžiami Aukščiausiam Teismui. Mokesčių teismas gali nustatyti taisykles, pagal kurias apeliacija negali būti paduota į Mokesčių teismą, kol nesumokėta dalis arba visa ginčijama mokestinės prievolės suma“ [27]. Šie teiginiai verčia susimąstyti, ar nevertėtų Komisijos pertvarkyti į specializuotą mokesčių teismą, kuris garantuotų visapusišką mokestinių bylų išnagrinėjimą ir objektyvų sprendimą, nes mokestinių bylų nagrinėjimas reikalauja taikyti specialias žinias, būtent finansinių mokestinių teisinių santykių srities, leistų kvalifikuočiau spręsti bylas, kylančias iš mokestinių ir teisinių santykių, tobulėtų praktika formuojant precedentą mokestinėse bylose. „Mokestiniai ginčai nuo kitų ginčų skiriasi savo dalyko specifika, sudėtingas mokėtinos mokesčio sumos nustatymas. Atskiriems požymiams objektyviai iširti ir nustatyti būtina turėti šių ginčų nagrinėjimo patirtį ir mokesčių teisės žinių“ [28; p. 238].

Mokesčių teismo įkūrimas išspręstų mokestinio teisingumo problemą, nes šiuo metu veikiantys administraciniai teismai dar nepasirengę spręsti mokestinių ginčų, neformuojama praktika, nėra mokesčių teisės srities specialistų teisėjų.

Išvados

Galima teigti, kad mokestinis ginčas – tai ginčas tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus, atsirandantis susipriešinus ginčo šalių interesams mokesčių apskaičiavimo, mokėjimo, išieškojimo, paskirstymo, informacijos teikimo mokesčių mokėtojams, sankcijų skyrimo ir taikymo už mokesčio prievolių nevykdymą ar pažeidimus klausimu.

Mokestinio ginčo kilimo momentas – mokesčio mokėtojo skundo padavimo mokesčio administratoriui momentas.

Įstatymas, reglamentuojantis mokestinių ginčų procesą, nenumato ir neapibrėžia galimų ginčo šalių veikos variantų. Tai neleidžia greitai, kvalifikuotai ir visapusiškai išnagrinėti mokestinį ginčą.

Ikiteisminis mokestinio ginčo bylos nagrinėjimas prieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos 1995 m. balandžio 27 d. ratifikuotai Konvencijai, Visuotinei Žmogaus Teisių Deklaracijai.

Straipsnyje aptartas problemas veiksmingai padėtų išspręsti mokestinių ginčų, kaip mokesčių teisinės sistemos sudėtinės dalies, reglamentavimas vienu teisės aktu – mokesčių kodeksu, kuris turėtų būti parengtas laikantis Europos Sąjungos norminiuose dokumentuose keliamų reikalavimų

Mokestinių ginčų komisiją tikslinga būtų pertvarkyti į teisminės valdžios instituciją – mokesčių teismą.



LITERATŪRA

1. **Rimas J., Stačiokas R.** Verslininkui apie mokesčius. – Vilnius, 1998.
2. **Lietuvos** Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas. V. Ž. 2001. Nr. 62.
3. **Lietuvos** Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. V. Ž. 1999. Nr. 60.

4. **Dabartinės** lietuvių kalbos žodynas. – Vilnius, 1993.
5. **Sinonimų** žodynas. – Vilnius, 1980.
6. **Teisinių** terminų žodynas. – Vilnius, 1954.
7. **Lietuvos** Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. V. Ž. 1995. Nr. 61.
8. **Tarybų** Lietuvos enciklopedija. – Vilnius, 1987.
9. **Mažoji** lietuviškoji Tarybinė enciklopedija. – Vilnius, 1968.
10. **Lietuvos** Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. V. Ž. 1999. Nr. 60.
11. **Lietuvos** Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo pakeitimo įstatymas. V. Ž. 2000. Nr. 85.
12. **Leonas P.** Teisės enciklopedija. – Vilnius, 1995.
13. **Vansevičius S.** Valstybės ir teisės teorija. – Vilnius, 2000.
14. **Vaišvila A.** Atvira visuomenė ir teisinė valstybė. Teisės problemos. 1998. Nr. 1.
15. **Leonas P.** Teisės filosofijos istorija. – Vilnius, 1995.
16. **Katkus A.** Valstybinė ekonominė kontrolė. – Vilnius, 1997.
17. **Maksimaitis M.** Mykolo Riomerio mokslas apie valstybę. – Vilnius, 1997.
18. **Vyriausybės** spaudos tarnyba. Elektroninis parašas. Mokesčių žinios. 2000. Nr. 22.
19. **Lietuvos** Respublikos elektroninio parašo įstatymas. V. Ž. 2000. Nr. 61.
20. **Шаталов С.Д.** Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный). – Москва, 1999.
21. **Бахрах Д.Н.** Административное право России. Учебник для вузов. – Москва, 2000.
22. **LRV** nutarimas Nr. 1396 „Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės įsteigimo ir jos nuostatų patvirtinimo“. V. Ž. 1998. Nr. 108.
23. **Mokestinių** ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatai. V. Ž. 1998. Nr. 108.
24. **Europos** žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija. V. Ž. 1995. Nr. 40.
25. **Lietuvos** Respublikos Konstitucija. – Vilnius, 1994.
26. Žmogaus teisės: tarptautinių dokumentų rinkinys. – Vilnius, 1991.
27. **Husseyus W.M., Lubickas C.D.** Pagrindinių pasaulio mokesčių kodeksas ir komentarai. – Arlingtonas, 1996.
28. **Кваши Ю.Ф.** Налоговое расследование. – Москва, 2000.



Problems of Before – the – Trial Process of Tax Conflict

Doctoral Candidate E. Smalakiene

Law University of Lithuania

SUMMARY

This article discussed the main practical and theoretical questions of new phenomena in Lithuania – tax disputes. These questions are of basic importance both for taxpayers and tax administrators. Some concepts based on legal acts are compared taking into account their content and attaching to the conception – „the law being an absolute”. This phenomenon is analysed applying grammatical – logical method, analysing separate terms, processes and occurrences. The main practical problems of tax dispute process are discussed in separate stages. Compared to European legal acts, the deficiencies of Lithuanian tax legislation on which tax disputes are based are emphasized. The article makes a research into the system of institutions investigating tax disputes.

