

SPECIALISTO IR EKSPERTO TEISINIS STATUSAS IKITEISMINIAME MOKESTINIŲ GINČŲ PROCESĖ

Doktorantė Egidija Smalakienė

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

Pateikta 2001 m. gruodžio 14 d.

Parengta spausdinti 2002 m. balandžio 9 d.

*Recenzavo Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedros vedėjas
doc. dr. Algirdas Miškinis ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininkas
dr. Mindaugas Strumskis*

S a n t r a u k a

Straipsnyje aptariamas specialisto ir eksperto reikalingumas mokesčių ginčų procese. Rengiamame naujame Mokesčių kodekse siūloma išsamiai reglamentuoti specialisto ir eksperto teises bei pareigas, jų pateiktų išvadų ir ekspertizės aktų mokesčius ginčus nagrinėjančioms institucijoms teikimo tvarką, suteikti šioms institucijoms teisę priimamus sprendimus mokesčių ginčų bylose motyvuoti specialistų ir ekspertų išvadomis. Aptariamos praktinės problemos, kylančios dėl to, kad mokesčio administratoriaus prašymu pateiktos specialių žinių turinčių valstybinių institucijų darbuotojų išvados nelaikomos įrodymu. Analizuojamas ekspertizės ar specialaus tyrimo skyrimo visų mokesčio ginčo dalyvių iniciatyva tikslingumas.

Straipsnis parengtas analizuojant bei apibendrinant įvairių teisės šakų šiuo metu Lietuvoje galiojančių įstatymų nuostatas, Lietuvos ir užsienio autorių publikacijas, susijusias su analizuojamais klausimais.

Pasak profesoriaus Vlado Jurgučio, „beveik kiekvienas žmonijos istorijos lapas rodo didelę finansų reikšmę ekonominei, kultūrinei ir politinei tautos raidai, todėl kiekvienos valstybės konstitucija yra jos finansų sutvarkymas“ [1, p. 46]. Lietuvos Respublikos Seimas, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 7 punktu bei 92 straipsnio penktąja dalimi, 2001 m. liepos 12 d. nutarimu Nr. IX–455 patvirtino naujosios Vyriausybės programą, kurios VI dalies 6.1 punkte „Mokesčių ir mokesčių administravimo politika“ pirmoji iš nuostatų yra parengti bendros mokesčių sistemos pagrindų įstatymą – mokesčių kodeksą [2]. Šis teisės aktas turėtų būti rengiamas šiuo metu galiojančio Mokesčių administravimo įstatymo bei kitų konkrečius mokesčius bei su jais susijusius mokesčius–teisinius santykius reglamentuojančių įstatymų pagrindu. 2001 m. birželio 26 d. buvo priimtas Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas, kuris iš esmės pakeitė tam tikras mokesčių–teisines procedūras, mokesčių ginčų nagrinėjimo tvarką, įvedė keletą naujų sąvokų. Ir nors, pasak graikų filosofo Senekos, įstatymas turi būti aiškus ir trumpas, kad jį galėtų suprasti ir nenusimanantis žmogus, tačiau ir naujoji Mokesčių administravimo įstatymo redakcija nėra visiškai aiški ir baigta.

Mokesčio ginčas gali kilti tarp piliečių, piliečių grupių iš vienos pusės ir valstybinio valdymo institucijų iš kitos [3, p. 369]. Mokesčių ginčų procese, kaip sudėtinėje mokesčių politikos dalyje, dalyvauja gana daug tiek fizinių, tiek juridinių asmenų. Tai valstybinio valdymo institucijos, teismai ir mokesčių mokėtojai. Administracinių bylų teisenos įstatymo 48

straipsnio 3 dalis nurodo, kad „administracinės bylos proceso dalyviais laikomi: proceso šalys ir jų atstovai, taip pat prokuroras, administravimo subjektai, organizacijos ir fiziniai asmenys, dalyvaujantys byloje” [4]. Tačiau kalbant apie mokestinių ginčų proceso dalyvius reikia pasakyti, kad šios nuostatos ne visai tikslios, nes mokestinių ginčų procese nedalyvauja prokuroras, o pasak rusų teisininko R. D. Rachunovo, mokestinių ginčų proceso dalyviais reikia vadinti visus tuos asmenis, organizacijas ir pareigūnus, kurie vienaip ar kitaip dalyvauja procesinėje veikloje tiriant bei nagrinėjant mokestinių ginčų bylas [5, p. 23–24].

Mokestinių ginčų proceso dalyviais galima vadinti asmenis, dalyvaujančius tiriant ir nagrinėjant mokestinių ginčų bylas ar ginančius savo mokestines teises ir teisėtus interesus, kurių apimtis leidžia daryti įtaką procesui bei jo rezultatams, ir suinteresuotus bylos baigtimi.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas specialisto ar eksperto dalyvavimas ikiteisminiame Mokestinių ginčų procese nenumatytas. Šio įstatymo 17 straipsnis mokesčio administratoriui suteikia teisę pareikalauti iš kitų kompetentingų institucijų atlikti kontrolinius matavimus, kompiuterių programų bei jų duomenų patikrinimus, materialinių vertybių inventorizaciją ir kitus faktinius tikrinimus [6]. Atsižvelgdamas į šių institucijų specialistų išvadas centrinis mokesčio administratorius priima atitinkamą sprendimą. Tačiau „specialių žinių trūkumas, būdingas kai kuriems tikrintojams, lemia, jog didžioji dalis nenumatyto „pažeidimų” taip ir lieka hipotezėmis po jų įvertinimo mokestinių ginčų komisijoje ar teismuose” [7, p. 45]. Be to, „mokestinį ginčą nagrinėjant teisme, teismas vienareikšmiškai nepripažįsta atitinkamų institucijų specialistų išvadų, duotų mokesčio administratoriui, todėl būtina, kad institucijų, kurių darbuotojai turi specialių žinių, mokesčio administratoriaus prašymu duotos išvados turėtų įrodymo statusą” [8]. Kaip teigia Lietuvos laisvosios rinkos instituto ekspertė R. Vainienė, valstybinių institucijų darbuotojų išvadoms reikėtų suteikti teisminės ekspertizės statusą [9].

Eksperto ir specialisto vaidmuo įgyvendinant teisingumo principus tampa vis svarbesnis, nagrinėjant mokestinius ginčus vis dažniau reikia naudotis žinovų pagalba norint specialiųjų žinių pagrindu įvertinti tam tikrus faktus, aplinkybes, procesus ar reiškinius, atsakyti į įvairius klausimus. Mokslo ir technikos raida teikia naujų, plačių ekspertinių galimybių, kuriomis mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos galėtų pasinaudoti pasitelkusios ekspertus ir specialistus. Pripažįstant mokestinių ginčų procesą teisiniu reiškiniu lygiavėčiu kitiems teisės šakų procesams ir vadovaujantis jau minėtu proceso dalyvių apibūdinimu, tiek specialistą, tiek ekspertą reikėtų įtraukti į mokestinių ginčų procesą kaip visateisius dalyvius ir išsamiai reglamentuoti jų teisinį statusą, teises ir pareigas.

Kai kurie teisininkai mano, kad mokesčio administratoriaus pareigūnai yra specialistai, turintys pakankamai mokestinių–finansinių žinių, todėl mokestinių ginčų procese juos galima būtų laikyti specialisto statusą turinčiais proceso dalyviais. Tačiau, pasitelkus mokesčio administratoriaus pareigūnus kaip specialistus, būtų pažeistas nešališkumo principas teikiant specialistų išvadas mokestinių ginčų procese.

Teisė kreiptis į institucijas, galinčias suteikti specialiųjų žinių ar atlikti atitinkamus veiksmus, suteikta tik mokesčio administratoriui, o specialiųjų žinių neretai prireikia ir kitai ikiteisimine tvarka mokestinius ginčus nagrinėjančiai institucijai – Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisijai) bei mokesčio mokėtojai. Kaip pavyzdį galima imti pagal prigimtį mokesčių teisei artimiausias administracinės teisės normas, kurios nurodo, kad ekspertą administracinės bylos nagrinėjimo procese skiria administracinio teisės pažeidimo bylą nagrinėjantis organas (pareigūnas) tuo atveju, kai reikalingos specialiosios žinios [10], todėl remiantis sisteminiu ir teleologiniu teisės aiškinimu, darytina išvada, kad teisę pasitelkti specialistą ar ekspertą reikėtų suteikti mokesčio administratoriui, Komisijai, mokesčio mokėtojai ir tai reglamentuoti įstatymu [11, p. 330].

Ekspertizė ar specialus tyrimas turėtų būti skiriamas ne tik mokestinio ginčo bylą tiriančios procesinės institucijos iniciatyva, bet ir kitų bylos dalyvaujančių prašymu. Lietuva 1995 m. balandžio 27 d. ratifikavo Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvenciją (toliau – Konvenciją), kurios 6 straipsnio 1 paragrafas nurodo, jog kiekvienas asmuo turi teisę, kad jo byla būtų nagrinėjama lygybės ir viešumo sąlygomis [12], todėl, laikantis ginčo šalių lygybės principo, įstatymas turėtų numatyti mokesčio mokėtojai, jo atstovai

ar gynėjui teisę kreiptis į mokestinį ginčą nagrinėjantį pareigūną dėl eksperto ar specialisto skyrimo, o pastarajam nustatyti pareigą atsakyti į užsakovų keliamus klausimus ar uždavinius ir pateikti išsamią ir objektyvią išvadą. Centrinis mokesčio administratorius ar Komisija atskiru sprendimu mokestinio ginčo nagrinėjimą turėtų sustabdyti, ir į mokestinių ginčų procesą galėtų įsitraukti specialistas, ekspertas ar atitinkamomis teisėmis ir žiniomis disponuojanti organizacija. Jų išvadomis ir ekspertizės aktais galėtų būti nustatomi įrodymai. Centrinis mokesčio administratorius ar Komisija, vadovaudamasi šiais įrodymais, galėtų motyvuoti priimamą sprendimą mokestinio ginčo byloje. Mokestinio ginčo bylos sustabdymas turėtų trukti iki specialistas ar ekspertas nustatys reikiamus faktus ar aplinkybes.

Specialistas yra asmuo, turintis specialių žinių ir įgūdžių, pakviestas dalyvauti byloje, kad padėtų surasti, įtvirtinti bei paimti įrodymus ir duotų paaiškinimus arba išvadą specialiais klausimais. Ekspertu gali būti skiriamas kiekvienas asmuo, turintis mokslinių, techninių ar specialiųjų žinių ir galintis atsakyti į bylos procese kylančius klausimus [13]. Šių asmenų funkcijos labai panašios, tačiau specialistas savo veiksmus, susijusius su atitinkamų žinių panaudojimu, įformina atskiru dokumentu – išvada, ir nustatytą ar iširtą informaciją išdėsto laisva forma kaip savo nuomonę, o kreipiantis į ekspertą būtina suformuluoti ir pateikti konkrečius klausimus, į kuriuos jis ekspertizės akte atsako, pateikdamas konkrečius faktus. Tokiam aktui įstatymas numato tam tikrus reikalavimus. Kad eksperto išvada būtų vertinama kaip tiesioginis įrodymas, ji turi būti kategoriška, t. y. teigiama arba neigiama. Įstatyme reikėtų numatyti išvadų teikimo tvarką. Reikėtų numatyti du atvejus:

1. Kai išvada teikiama remiantis atliktu konkrečiu tyrimu mokestinio ginčo tyrimo metu;
2. Kai išvada teikiama atsakant į mokestinį ginčą tiriančio pareigūno pateiktus klausimus [14, p. 79].

Taip pat ginčo šalims reikėtų numatyti teisę kreiptis į specialistą ar ekspertą ne tik mokestinio ginčo tyrimo metu, bet ir iki jo.

Proceso dalyviams reikėtų suteikti teisę prašyti specialistų ar ekspertų skirti jų siūlomą asmenį. Tai padėtų įdiegti rungtyniškumo principą. Skiriant šiuos asmenis mokestinį ginčą tiriančios institucijos iniciatyva apie tai reikėtų informuoti kitus mokestinio ginčo proceso dalyvius.

Ekspertų ir specialistų išvados mokesčio administratoriui ar Komisijai neturėtų būti privalomojo pobūdžio, ginčą tiriantys asmenys jas turėtų vertinti pagal bendras įrodymams vertinti nustatytas taisykles. Mokesčio administratorius, Komisija ir kiti proceso dalyviai galėtų siūlyti ekspertams pildyti ir aiškinti savo išvadas, prireikus, pasitelkti kitus ekspertus, t. y. skirti papildomas ir pakartotines ekspertizes, atmesti ekspertų ar specialistų išvadas, dalyvauti darant tyrimus ar ekspertizes. Ekspertas ir specialistas turėtų būti kviečiami į mokestinio ginčo nagrinėjimą ne tik konkrečioms išvadoms teikti, bet ir kartu su mokesčio mokėtojo skundu pateiktiems ekspertizės aktams ar parengtoms išvadoms paaiškinti.

Specialistas ar ekspertas mokestinio ginčo proceso dalyvio statusą įgytų nuo mokesčio administratoriaus ar Komisijos prašymo suteikti tam tikrų žinių, informacijos, duomenų, atlikti tam tikrus veiksmus, atsakyti į konkrečius klausimus gavimo momento, t. y. nuo tam tikrų teisių atsiradimo ir pareigų nustatymo momento. Šis statusas nustotų galiojęs įgyvendinus teises ir visiškai įvykdžius pareigas mokestinio ginčo procese.

Ekspertai ir specialistai, atlikdami specialių žinių reikalaujančius veiksmus, vadovaujasi bendromis teisės normomis, reguliuojančiomis teisinius santykius jų veiklos srityje, t. y. turi

bendras tik jų darbo specifikai būdingas teises ir pareigas.

Ekspertizės dažniausiai atlieka atitinkamų įstaigų ekspertai, kuriuos skiria atitinkamos įstaigos vadovas. Jei reikia, ekspertizę gali atlikti keli ekspertai. Atlikęs ekspertizę ekspertas privalo pateikti savo vardu pasirašytą išvadą, kuri pateikiama ekspertizės akto forma, bei atsakyti už ją. Jeigu atskirus mokestinio ginčo klausimus tiria keli ekspertai, suderintą išvadą turėtų pasirašyti visi, tačiau jeigu nuomonės skiriasi, jie turėtų surašyti atskiras išvadas [13]. Pirmoji eksperto ar specialisto pareiga turėtų būti centrinio mokesčio administratoriaus ar Komisijos kvietimu atvykti ir duoti objektyvią išvadą jam iškeltais klausimais [15] ir lygiagrečiai šiai pareigai esant tam tikroms aplinkybėms atsisakyti būti ekspertu ar specialistu konkrečioje mokestinio ginčo byloje, nes:

- jis yra šalių ar kitų byloje dalyvaujančių asmenų giminaitis;
- pats arba jo giminaičiai tiesiogiai ar netiesiogiai suinteresuoti bylos baigtimi, arba jeigu yra kitokių aplinkybių, kurios kelia abejonių dėl jo nešališkumo;
- yra priklausomas bent nuo vienos iš šalių ar kitų byloje dalyvaujančių asmenų;
- yra nekompetentingas atlikti konkrečią ekspertizę ar pateikti išvadą [16, p. 156].

Specialistui ar ekspertui be svarbaus pateisinimo neatvykus ar atvykus ne laiku reikėtų numatyti administracinę atsakomybę.

Ekspertui ar specialistui turi būti numatyta teisė susipažinti su mokestinio ginčo bylos medžiaga, tačiau tik tiek, kiek tai reikalinga išvadai pateikti, ir nepažeidžiant Mokesčių administravimo įstatymo 22 straipsnio „Informacijos apie mokesčio mokėtoją paslaptis“ reikalavimų, išskyrus įstatyme nurodytas išimtis.

Ekspertas ar specialistas, gavęs centrinio mokesčio administratoriaus ar Komisijos leidimą, turėtų dalyvauti nagrinėjant mokestinio ginčo bylą ir reikšti savo nuomonę (pateikti išvadą) procesinę instituciją dominančiais klausimais. Nuomonė galėtų būti pareikšta raštu arba žodžiu. Taip pat jie galėtų užduoti proceso dalyviams klausimų, susijusių su ekspertizės ar išvados dalyku, ir atvirkščiai, proceso dalyviai galėtų jiems pateikti klausimų.

Ekspertas ar specialistas gali atsisakyti pateikti išvadą, jeigu pateiktos medžiagos, kurią reikia įvertinti ar ištirti, nepakanka išvadai padaryti arba jeigu jis mano, kad pateikti klausimai ar užduotys viršija jo specialiąsias žinias. Tokiais atvejais specialistas ar ekspertas apie atsisakymą nedelsdamas turėtų informuoti užsakovą.

Ekspertas ar specialistas turėtų savarankiškai pasirinkti tyrimo metodus, t. y. veikti bet kuria užsakovams priimtina forma, jeigu tai nepažeidžia Lietuvos Respublikos įstatymų, ir teisę į deramą jo darbo ir kitų su atliekamomis tarnybinėmis funkcijomis susijusių išlaidų apmokėjimą.

Tiek ekspertui, tiek specialistui už žinomai melagingą specialisto išvadą ar eksperto(–ų) ekspertizės aktą reikėtų numatyti administracinę arba baudžiamąją atsakomybę.

Tiriant mokestinį ginčą neretai prireikia užsienio valstybių tam tikrų institucijų duomenų, todėl pagal savo kompetenciją ekspertas ir specialistas turėtų bendradarbiauti su užsienio institucijomis ir tarptautinėmis ekspertų organizacijomis, savo nuožiūra naudotis ekspertų darbo rezultatais, jų pagrindu rengti rekomendacijas ir informacijas techninių priemonių bei specialiųjų žinių naudojimo klausimais ir formuoti ekspertizės darymo metodikos precedentą mokestinių ginčų bylose.

Mokestiniams ginčams tirti labai praverstų rašysenos, techninės dokumentų ir ekonominės ekspertizės. Trumpai apžvelkime jas.

Rašysenos ekspertizė gali padėti nustatyti konkretų tekstą rašiusį asmenį, parašus ar skaitmenis, tekstą rašiusio asmens lytį, amžių, sąmoningai pakeistos rašysenos faktą, parašo atlikimo pamėgdžiojant tikrąjį parašą faktą, rankraščio parašymo sąlygas bei rašiusiojo psichologinę ir fiziologinę būklę.

Techninė dokumentų ekspertizė tiria materialų (techninį) dokumento klastojimą, kai padaromas visai netikras dokumentas, kai į tikrą dokumentą vietoje teisingų įrašomi neteisingi, netikri duomenys, keičiami dokumentų rekvizitai, atskiri jų fragmentai, išskutami, išsėdinami ar kitokiu būdu ištaisomi vertybiniai popieriai, blankai, antspaudai, dokumentai.

Ekonominės ekspertizės yra kelių rūšių. Iš jų dažniausios – buhalterinės ir finansų kredito. Dažniausiai atliekamos kompleksinės ekonominės ekspertizės, kurios gali nustatyti

valstybinių, akcinių ir individualių įmonių mokesčių ir įmokų į biudžetą apskaičiavimo pagrįstumą, turto pirkimo–pardavimo operacijų vykdymą ir dėl to padarytos turtinės žalos dydį; privatizuojamo turto dydžio apskaičiavimo pagrįstumą; sutartinių įsipareigojimų dėl materialinių vertybių tiekimo ir realizavimo įvykdymo pagrįstumą bei atsiskaitymų pagal sutartis pagrįstumą; banko kreditų ir paskolų suteikimo bei grąžinimo operacijas ir dėl to padarytos turtinės žalos dydį; įmonių, įstaigų ir organizacijų bankinių operacijų ir atsiskaitymo įvykdymo pagrįstumą; maito mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo pagrįstumą [17, p. 58, 60].

Išvados

Apibendrinant galima teigti, kad rengiamame Mokesčių kodekse, pasitelkiant šiuo metu galiojančio Mokesčių administravimo įstatymo ir kitų, konkrečius mokesčius reglamentuojančių, įstatymų nuostatas, būtina numatyti specialisto ir eksperto dalyvavimą mokestinių ginčų procese. Tikslinga išsamiai reglamentuoti specialisto ir eksperto teisinį statusą bei su juo susijusias mokestinių ginčų proceso dalyvių teises ir pareigas. Ekspertizė ar specialus tyrimas turėtų būti skiriamas ne tik mokestinio ginčo bylą tiriančios procesinės institucijos iniciatyva, bet ir kitų bylos dalyvių prašymu. Valstybinių institucijų, kurių darbuotojai turi specialiųjų žinių, mokestinio ginčo proceso dalyvių prašymu duotoms išvadoms reikėtų suteikti įrodymo statusą. Mokesčių kodekse vertėtų numatyti išvadų teikimo tvarką. Centrinis mokesčio administratorius ar Komisija, vadovaudamasi specialistų išvadomis ar ekspertizių aktais, galėtų motyvuoti priimamą sprendimą mokestinio ginčo byloje.



LITERATŪRA

1. **Jurgutis V.** Finansų mokslo pagrindai. – Vilnius, 1938.
2. **Lietuvos Respublikos** Vyriausybės 2001–2004 metų programa // VŽ. 2001. Nr. 62.
3. **Тарасов И. Т.** Краткий очерк науки административного права. – Ярославль, 1988.
4. **Lietuvos Respublikos** administracinių bylų teisenos įstatymas // VŽ. 1999. Nr. 60.
5. **Рахунов Р. Д.** Участники уголовно–процессуальной деятельности. – Москва, 1961.
6. **Lietuvos Respublikos** mokesčių administravimo įstatymas // VŽ. 1999. Nr. 60.
7. **Kalčinskas G.** Kas generolas? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 1999. Nr. 10.
8. **Neatidėliotinos** mokesčių administravimo pataisos / Iš A. Bakšinsko parengtos Mokesčių administravimo tobulinimo programos. Apeliacijos // Mokesčių žinios. 1999. Nr. 36.
9. **Tamulionis P.** Vadovo idėjos – spąstai. Finansai // Lietuvos rytas. 1999. Nr. 213.
10. **Lietuvos Respublikos** administracinių teisės pažeidimų kodeksas. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 1984.
11. **Lietuvos** vyriausiojo administracinio teismo biuletenis // Administracinių teismų praktika. Nr. 1. – Vilnius, 2001.
12. **Europos** žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija // VŽ. 1995. Nr. 40.
13. **Lietuvos Respublikos** baudžiamojo proceso kodeksas. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 1961.
14. **Pošiūnas P.** Ekspertizė naujajame baudžiamojo proceso įstatyme // Teisės problemos. 1994. Nr. 1.
15. **Lietuvos Respublikos** civilinio proceso kodeksas. – Vilnius, 1996.
16. **Mikelėnas V.** Civilinis procesas. Pirma dalis. – Vilnius: AB „Teisė“, 1994.
17. **Pošiūnas P.** Lietuvos teismo ekspertizės instituto ekspertinės galimybės // Teisės problemos. 1993. Nr. 4.



The Legal Status of Expert and Specialist in the Before–the–trial Process of Tax Conflict

Doctoral Candidate Egidija Smalakiene

SUMMARY

The expediency of specialist and expert in the process of tax conflict is discussed in the article. It is proposed in the new Tax code comprehensively regulate the rights and duties of specialist and expert as well as rendering rules for the conclusions and examination statements, passed to the instances investigating tax conflict cases. The instance has right to justify the decisions in tax conflict cases upon the conclusions of specialists and experts. The practical problems, arising due to ignoring the arguments of specialists from state institutions, are discussed. The expediency of examination or special inquiry by the initiative of all participants of tax conflict is discussed as well.

The article was prepared analyzing and summarizing the existing regulations of current Lithuanian laws and publications of Lithuanian and foreign authors, related to the analyzed questions.

