

GINČAI SU MUITINE: LYGINAMIEJI ASPEKTAI

Aistė Medelienė

Mokestinių ginčų komisijos prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės narė
Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Konstitucinės ir administracinės teisės katedros
lektorė socialinių mokslų daktarė
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius
Tel. (+370 5) 236 61 78
El. paštas: a.medeliene@mgk.lt

Straipsnyje analizuojama muitinės sprendimų sąvoka bei jų apskundimo ir nagrinėjimo procedūra pagal Bendrijos ir Lietuvos teisę. Straipsnyje ginčai su muitine nagrinėjami lyginamuoju aspektu, lyginant juos su ginčais su kitu mokesčių administratoriumi – Mokesčių inspekcija. Analizuojama, kokie muitinės priimami sprendimai gali būti skundžiami, kaip tokie skundai nagrinėjami ir kokių padarinių sukelia ginčai su muitine inicijavimas.

This article deals with concept of decisions, made by customs authorities, their appeal and hearing procedure according to Community and national law. In this article disputes with customs authorities is analysed in comparison with disputes with tax authorities. There will be analysed, what kind of decisions, made by customs authorities, could be appealed, their hearing procedure and subsequences, which arise by initiating a dispute with customs authorities.

Ivadas

2004 m. gegužės 1 d. nustojus galioti Lietuvos Respublikos muitinės kodeksui ir įsigaliojus naujam Mokesčių administravimo įstatymui (MAĮ), juo reglamentuojami ir muitų administravimo srityje susiklostantys teisiniai santykiai. MAĮ 14 straipsnio 6 dalyje nustatytas Bendrijos muitų teisės aktų viršenybės MAĮ nuostatomis principas. Taigi muitų srityje susiklosčiusius teisinius santykius reglamentuoja visų pirma Europos Bendrijos teisės aktai, o nacionalinė teisė juos tik detalizuoja, konkretina arba papildo tais atvejais, kai Bendrijos teisės aktuose nurodyta, jog tam tikrus klausimus

pavedama reglamentuoti nacionaliniams valstybių narių teisės aktams.

Igyvendinant viešąjį administravimą labai svarbu kiekvienam asmeniui užtikrinti galimybę apskusti viešojo administravimo subjekto sprendimus ir veiksmus. Valstybės narės savarankiškai pasirenka, kokią vietą jų mokesčių administravimo sistemoje užima muitus administruojančios institucijos. Kai kuriose valstybėse narėse visus mokesčius administruoja viena institucija (pavyzdžiui, Jungtinėje Karalystėje¹), kitose muitų ir su

¹ HM Revenue and Customs (Jos Didenybės mokesčių inspekcija ir muitinė) buvo suformuota 2005 m. balandžio 18 d. sujungiant *Inland Revenue* (mokesčių

jais susijusių mokesčių administravimas pavedamas atskirai valstybės institucijai. Taip yra ir Lietuvoje. Todėl turi būti užtikrinama mokesčių mokėtojo teisė apskųsti muitinės, kaip vieno iš mokesčių administratoriaus, sprendimus ir veiksmus.

Kadangi, kaip jau minėta, muitų santykius visų pirma reglamentuoja Bendrijos muitų teisės aktai, muitinės sprendimų apskundimas valstybėje narėje taip pat reglamentuojamas atsižvelgiant į Bendrijos muitų teisės aktų nuostatas. Muitinės veikla yra specifinė, todėl tinkamas asmenų teisių gynimas procedūriniu požiūriu turi būti reglamentuotas taip, kad būtų užtikrinamas tinkamas ir veiksmingas ginčų su muitine nagrinėjimas. Šio straipsnio tikslas – atskleisti ginčų su muitine nagrinėjimo procedūras lyginamuoju požiūriu, t. y. lyginant juos tiek tarpusavyje, tiek su ginčais su kitu mokesčių administratoriumi – Mokesčių inspekcija. Lietuvos teisėje šis klausimas nenagrinėtas moksliniu lygiu, todėl straipsnis yra naujas ir aktualus tiek teoriniu, tiek praktiniu analizuojamos temos aspektu. Straipsnyje naudoti lyginamasis, sisteminis, istorinis, loginis ir teleologinis tyrimo metodai.

1. Muitinės priimami sprendimai

Muitinė, administruodama muitus ir kitus mokesčius, priima įvairaus pobūdžio sprendimus. Bendrijos muitinės kodekso 4 straipsnio 5 dalyje yra nustatyta, kad sprendimu laikomas kiekvienas oficialus aktas, susijęs su muitinės veiklos taisyklėmis, kuriuo muitinė pareiškia apie minėtų taisyklių taikymą konkrečiu atveju ir kuris

sukelia teisinius padarinius vienam ar keliems konkrečiai nurodytiems ar identifikuojamiems asmenims. Pažymėtina, kad sprendimu pagal Bendrijos muitinės kodeksą laikoma ir privalomoji informacija²: tiek privalomoji kilmės informacija, tiek privalomoji tarifinė informacija, kaip jas apibrėžia Bendrijos muitinės kodekso 12 straipsnio nuostatos.

Bendrijos muitinės kodekso 243 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta kiekvieno teisė apskųsti muitinės priimtus sprendimus, susijusius su muitų teisės aktų taikymu, kurie tiesiogiai ir individualiai susiję su tuo asmeniu. Taip pat numatyta asmens teisė pateikti skundą ir tuo atveju, kai muitinė nepriima sprendimo, dėl kurio priėmimo asmuo kreipiasi Bendrijos muitinės kodekso 6 straipsnyje nustatyta tvarka.

Taigi galima išskirti keletą sprendimų, kuriuos teisė apskųsti numatyta Bendrijos muitinės kodekse, požymių.

Visų pirma, sprendimą apibūdina subjektas, kuris juos priėmė, t. y. muitinė. Muitinė pagal Bendrijos muitinės kodeksą suprantama kaip institucija, *inter alia* atsakinga už muitinės veiklos taisyklių taikymą [3, 4 str. 3 d.].

Antra, skundžiami gali būti ne bet kokie muitinės priimti sprendimai, o tik susiję su muitų teisės aktų taikymu.

² Privalomoji informacija – muitinės sprendimas, kuriuo muitinė pareiškia, kad arba tam tikros prekės turi būti klasifikuojamos atitinkamoje Kombinuotosios nomenklatūros subpozicijoje (privalomoji tarifinė informacija), arba tam tikros prekės laikytinos atitinkamos kilmės (privalomoji kilmės informacija). Privalomoji informacija yra privaloma muitinei santykiuose tik su informacijos turėtoju atliekant tokių prekių klasifikavimą (privalomoji tarifinė informacija) arba nustatant prekių kilmę (privalomoji kilmės informacija) nuo tokios informacijos išdavimo dienos. Privalomoji tarifinė informacija galios šešerius metus, o privalomoji kilmės informacija – trejus metus.

inspekcijos) ir *HM Customs and Excise* (Jos Didenybės muitinės ir akcizų) departamentus. Prieiga per internetą: < <http://www.hmrc.gov.uk/menus/aboutmenu.htm> >

Trečias požymis yra sprendimo konkretumas. Tai reiškia, kad sprendimas neturi būti bendro pobūdžio (pvz., Muitinės įstatymo 16 straipsnio 2 dalies 10 punkte nurodyta, kad Muitinės departamentas pagal savo kompetenciją teikia pavaldžioms muitinės įstaigoms ir asmenims paaiškinimus, kaip taikyti muitų teisės aktus), t. y. jis turi būti adresuotas konkrečiam asmeniui ar asmenų grupei.

Ir galiausiai – sprendimas turi sukelti konkrečioms asmenims teisinius padarinius. Kas yra teisiniai padariniai, Bendrijos muitinės kodekse nedetalizuojama. Bendruoju požiūriu teisiniai padariniai turėtų būti suprantami kaip įpareigojimas atlikti tam tikrus veiksmus arba nuo jų susilaikyti. Kitaip tariant, teisiniai padariniai yra teisų ir / arba pareigų asmeniui sukūrimas. Tačiau muitų teisėje teisiniai padariniai, kurių gali sukelti vienas ar kitas muitinės priimtas sprendimas, yra specifiniai. Abejonių dėl to, kad nurodymas sumokėti muitą ar kitus muitinės administruojamus mokesčius bei su jais susijusias sumas sukelia asmeniui teisinių padarinių, turbūt nekyla. Matyt, tokia ir turėtų būti siauroji teisinių padarinių sąvokos reikšmė. Tačiau muitinė gali priimti ir kitokio pobūdžio sprendimus, pavyzdžiui, įpareigojančius skolininką taisyti importo deklaracijos duomenis, pateikti papildomus dokumentus, kad yra įvykdyti tam tikri su muitų teisės nuostatų taikymu susiję reikalavimai (pvz., tinkamas tranzito procedūros užbaigimas, yra laikomasi laikinojo įvežimo perdirtbi muitinės procedūros leidimo sąlygų ir pan.). Kyla klausimas, ar tokio pobūdžio nurodymai sukelia asmeniui įpareigojimus, su kuriais nesutikdamas jis turėtų turėti

galimybę apskusti jų pagrįstumą. Vis dėlto manytina, kad sprendimai, kuriais nustatomi tokie įpareigojimai asmeniui, patys savaime nesukeliantys asmeniui neigiamų padarinių, nelaikytini sukeliančiais teisinių padarinių. Tokių padarinių sukels sprendimas, priimtas po papildomų dokumentų pateikimo arba jų nepateikus.

Sprendimo sąvoka turi būti vienodai suprantama visoje Bendrijoje [17, p. 448]. Generalinis advokatas *Fennelly* yra pasakęs, kad sprendimas yra aktas, išreiškiantis sprendžiamąjį veiksma arba diskreciją. Tai aktas, priimtas apsvaščius įvairius veiksmus ir priimtas pagal Bendrijos teisę, todėl tokiam akte turi būti išdėstytos priežastys, nulėmusios tokį diskrecijos pasirinkimą, tam, kad jo adresatas galėtų tinkamai ir veiksmingai ginčyti jo galiojimą [20].

Pagal Bendrijų muitinės kodekso 6 straipsnį asmuo turi teisę prašyti, kad muitinė priimtų sprendimą, susijusį su muitinės veiklos taisyklių taikymu. Tokiu atveju reikalaujama pateikti muitinei visą jos prašomą informaciją ir dokumentus, kurių reikia tokiam sprendimui priimti (1 dalis). Muitinė privalo, priimdama rašytinius sprendimus, kuriais prašymai atmetami arba kurie yra nepalankūs asmenims, kurių atžvilgiu jie priimami, nurodyti tokių sprendimų priėmimo motyvus ir juose turi būti nurodyta teisė juos apskusti Bendrijos muitinės kodekso 243 straipsnyje nustatyta tvarka (3 dalis). Sprendimai turi būti priimami ir apie juos pranešama pareiškėjui tuoju pat, kai tai įmanoma padaryti (2 dalis)³. Į raštu pateiktą prašymą turi

³ Muitinės įstatymo 31 straipsnyje nustatytas bendras 10 dienų terminas priimti sprendimą ir galimybė pratęsti šį terminą dar 10 dienų.

būti atsakyta raštu, o sprendimas priimamas per laikotarpį, kuris nustatytas galiojančiose nuostatose, skaičiuojant nuo tos dienos, kai muitinė gavo prašymą priimti tokį sprendimą (2 dalis). Bendra taisyklė, nustatyta Bendrijos muitinės kodekso 7 straipsnyje, yra ta, kad muitinės priimami sprendimai vykdomi nedelsiant. Tokio pobūdžio muitinės sprendimus (kaip ir sprendimus dėl privalomosios kilmės ar tarifinės informacijos išdavimo) suinteresuotas asmuo gali apskusti bendra nustatyta muitinės priamųjų sprendimų apskundimo tvarka⁴.

Taigi muitinės priimami sprendimai, kurie gali būti skundžiami Bendrijos muitinės kodekse nustatyta tvarka, pasižymi konkretumu ir teisiniais padariniais, kurie pasireiškia tam tikrų pareigų suinteresuotam asmeniui sukėlimu. Pažymėtina, kad sprendimais bus tik tokie muitinės priimami individualaus pobūdžio aktai, kuriuose sprendžiamas muitų teisės aktų taikymas.

2. Muitinės priamųjų sprendimų apskundimas pagal Bendrijos muitinės kodeksą

Visapusė ir veiksmingi skundų dėl muitinės priamųjų sprendimų nagrinėjimo procedūra yra svarbi kiekvienoje teisės sistemoje [17, p. 447]. Jos būtinumas įtvirtintas ir GATT, jo X.3 (b) straipsnyje nustatyta, kad „kiekviena iš susitariančių šalių įtvirtins ar nustatys įgyvendinamas teisminių, arbitražinių arba administracinių tribunolų procedūras, skirtas *inter alia*

greitam administracinių veiksmų, susijusių su muitinės reikalais, peržiūrėjimui ar pataisymui. Tokie tribunolai ar procedūros bus nepriklausomi nuo institucijų, susijusių su administraciniu įgyvendinimu“ [2].

Bendrijos muitinės kodekso preambulėje nustatyta, kad siekiant pusiausvyros tarp, viena vertus, muitinės poreikių užtikrinti tinkamą muitų teisės aktų taikymą ir, antra vertus, prekybininkų teisės turėti tinkamas veiklos sąlygas, šioms institucijoms *inter alia* būtina suteikti plačius įgaliojimus atliekant tikrinimus, o prekybininkams – muitinės veiksmų apskundimo teisę.

Bendrijos muitinės kodekso 243 ir 245 straipsnių nuostatų analizė leidžia teigti, kad Bendrijos muitų teisė reglamentuoja tik skundų dėl muitinės priamųjų sprendimų apskundimo tvarką. Visų pirma nustatoma, kad skundas dėl muitinės sprendimo ar jo nepriėmimo paduodamas toje valstybėje, kurioje toks sprendimas buvo priimtas [3, 243 str. 1 d. 3 pastr.]. Bendrija nustato ir tam tikras bendras taisykles, taikomas nagrinėjant ginčus su muitine. Įtvirtinama minimaliai dviejų pakopų skundų nagrinėjimo procedūra: iš pradžių skundas pateikiamas muitinės įstaigai, valstybės narės paskirtai vykdyti atitinkamas funkcijas, o paskui nepriklausomai institucijai: tai gali būti teismo institucija ar jai lygiavertė speciali institucija. Apskundimo procedūros taikymo tvarką pavedama nustatyti ir reglamentuoti valstybėms narėms.

Europos Teisingumo Teismas (toliau – ETT), nagrinėdamas Bendrijos muitinės kodekso nuostatas, susijusias su dviejų sprendimų apskundimo pakopų nustatymu [9], yra pasisakęs, jog Bendrijos teisė neužkerta kelio nacionalinei teisei nustatyti,

⁴ Pavyzdžiui, privalomosios tarifinės informacijos pagrįstumas buvo nagrinėtas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (2006 m. sausio 10 d. sprendimas adm. byloje Nr. A⁸-702-06).

kad tam tikromis aplinkybėmis yra leidžiama pateikti skundą tiesiai nepriklausomai institucijai. Taip pat ETT pažymėjo, kad Bendrijos teisės analizė neleidžia daryti išvados, jog ji leidžia apeiti skundo padavimo muitinei stadiją ir paduoti skundą tiesiai nepriklausomai institucijai, kai pagal taikomą nacionalinę teisę skundą paduoti muitinei yra privaloma. Taigi šiame ETT sprendime pateiktas Bendrijos teisės normų aiškinimas suteikia valstybėms narėms laisvę nustatyti savitą muitinės sprendimų apskundimo procedūrą. Vis dėlto akivaizdu, kad Bendrijos teisėje pabrėžiamas sprendimų apskundimo nepriklausomai institucijai būtinumas. Bendrija nustato tik bendras taisykles šiuo klausimu todėl, kad yra ne tik nacionalinių valstybių narių procedūrų skirtumų, kurie tam tikrais atvejais yra labai dideli, bet ir dėl fakto, kad vienodos procedūros yra taikomos kiekvienos valstybės narės visai nacionalinei administracinei ir mokesčių teisei, todėl teisės apskūsti sprendimus muitų teisės srityje įgyvendinimo derinimas tik suardytų iki tol vienodą nacionalinę skundų nagrinėjimo procedūrą [9, 41 paragr.].

Taigi Bendrijos lygmeniu skundų dėl muitinės priimamų sprendimų nagrinėjimas yra reglamentuotas gan abstrakčiai, nustatant tik šių procedūrų rėmus, t. y. paskirstant valstybių narių kompetenciją viena kitos atžvilgiu bei siekiant įtvirtinti dviejų pakopų skundų nagrinėjimo procedūrą. Vis dėlto pirmenybė šioje srityje teikiama nepriklausomai institucijai, bet ne muitinei, t. y. valstybės narės savo nacionalinėje teisėje gali įtvirtinti, jog skundus dėl muitinės sprendimų galima paduoti tiesiai nepriklausomai institucijai

(dažniausiai – teismui). Tačiau nereikėtų pamiršti ir pačios muitinės vaidmens skundų nagrinėjimo procese. Nors Bendrijos muitinės kodekse tiesiogiai neįtvirtinama, tačiau kaip ir kiekvienam viešojo administravimo subjektui, ir muitinei turėtų būti suteikta teisė išnagrinėti savo sprendimo pagrįstumą ir / ar teisėtumą pačiai, kad būtų pašalinta klaidos tikimybė, neįtraukiant į šią procedūrą teismo. Pažymėtina, kad tiek iš Bendrijos muitinės kodekso nuostatų analizės, tiek analizuojant ETT praktiką, galima daryti išvadą, kad jeigu nacionalinėje teisėje nustatyta privaloma sprendimo apskundimo muitinei tvarka, muitinės „apeiti“ negalima.

3. Muitinės priimamų sprendimų apskundimas pagal Lietuvos teisę

Kadangi, kaip jau minėta, Bendrijos teisė leidžia valstybėms narėms nustatyti savitą muitinės priimamų sprendimų apskundimo ir ginčų su muitine nagrinėjimo procedūrą, šiuos klausimus reglamentuoja Muitinės įstatymo VIII skyrius [7]. Iš šio skyriaus nuostatų aišku, kad yra skiriamos dvi skirtingos muitinės priimamų sprendimų apskundimo procedūros. Muitinės įstatyme nustatyta tvarka yra nagrinėjami visi ginčai dėl muitinės priimamų sprendimų, išskyrus mokestinius ginčus, kurie nagrinėjami MAĮ nustatyta tvarka [7, 95 str.].

Lyginant mokestinius ir nemokestinius ginčus su muitine procesiniu požiūriu, visų pirma pažymėtina, kad akivaizdu, jog įstatymai nustato skirtingą šių ginčų sąvoką. Toks sąvokų apibrėžimas yra suprantamas, nes, siekiant nustatyti skirtingą tų pačių subjektų priimamų sprendimų

apskundimo tvarką, turi būti atskiriama, kokie konkrečiai sprendimai skundžiami kokia tvarka. Taigi Muitinės įstatyme [7, 88 str.] nustatyta, kokie muitinės priimami sprendimai gali būti skundžiami. Tokie sprendimai pirmiausia turi būti suinteresuotam asmeniui taikomi tiesiogiai ir individualiai. Antra, skundžiami Muitinės departamento, teritorinės muitinės ar specialios muitinės įstaigos sprendimai ar sprendimo nepriėmimas (jeigu asmuo pateikė šioms institucijoms prašymą priimti sprendimą ir jis nebuvo laiku išnagrinėtas). Trečia, sprendimas turi būti susijęs su muitų teisės aktų taikymu. Mokestiniais ginčais pagal MAĮ 2 straipsnio 20 dalį laikomi mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus ginčai dėl mokesčių sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui iš naujo apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą). Kuo skiriasi mokestiniai ir nemokestiniai ginčai su muitine? Iš įstatymų formuluočių matyti, kad mokestiniai ginčai lyg ir išskiriami iš visų ginčų su muitine kategorijos. Akivaizdu, kad mokestiniai ginčai kyla dėl sprendimų, kurie asmeniui taikomi tiesiogiai ir individualiai, nes kiekvienu atveju muitinė iš naujo mokesčių apskaičiuoja konkrečiam muitų teisės subjektui – asmeniui. Taip pat skundžiami sprendimai, priimti muitinės kaip mokesčių administratoriaus (muitinė atlieka ir kitas funkcijas, ne tik mokestines). Tačiau akivaizdu, kad mokestiniai ginčai iš kitų ginčų su muitine išsiskiria esminiu požymiu – ginčijamų

sprendimų sukeliama mokestiniais teisiniais padariniais. Jeigu muitinės įstaiga priima sprendimą, kuris tiesiogiai (o ne remiantis kuriuo) sukelia suinteresuotam asmeniui mokestinius teisinius padarinius, toks ginčas bus laikomas mokestiniu ir nagrinėjamas atitinkama tvarka.

Buvo susiklosčiusi gana įdomi Lietuvos teismų praktika dėl tam tikrų su muitine susijusių klausimų priskyrimo mokestinio pobūdžio klausimams, o tai reiškia, kad jie gali būti laikomi mokestinio ginčo objektu ir nagrinėjami mokestiniams ginčams nagrinėti nustatyta tvarka. Tai – prekių klasifikavimo klausimai.

Dar 2006 metais Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) yra pažymėjęs, kad Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK), sprendama ginčą dėl prekių klasifikavimo, viršijo savo kompetenciją ir dėl to priėmė neteisėtą ir nepagrįstą sprendimą [11]. Nagrinėjamu atveju prekės buvo suklasifikuotos Muitinės departamento Prekių klasifikavimo komisijos, kurios sprendimai buvo skundžiami Tarpžinybinei kombinuotosios muitų tarifų ir užsienio prekybos statistikos nomenklatūros naudojimo komisijai. Tačiau minėtos komisijos posėdis vyko 2004 m. birželio 3 dieną. Šis posėdis buvo paskutinis. Be to, jame nedalyvavo suinteresuoto asmens atstovai, todėl kyla klausimas, kokių teisinių padarinių šis sprendimas galėjo sukelti pareiškėjui. Tarpžinybinė komisija buvo panaikinta. Taigi šioje byloje pareiškėjas objektyviai negalėjo pasinaudoti teise apskusti išvadą dėl prekių klasifikavimo, tačiau remiantis šiuo sprendimu buvo priimtas teritorinės muitinės sprendimas,

dėl kurio ir kilo mokestinis ginčas. Apribojus suinteresuoto asmens teisę skusti išvadą dėl prekių klasifikavimo, būtent dėl kurios ir buvo papildomai apskaičiuoti mokesčiai, susiklostė situacija, kai asmuo apskritai neturėjo jokių teisinių instrumentų ginčyti papildomai apskaičiuotų mokesčių pagrįstumą.

Nagrinėdamas kitą bylą, LVAT ir vėl nurodė, kad skundų dėl prekių klasifikavimo nagrinėjimas MGK kompetencijai neprikirtas. Tokią savo išvadą teismas grindė norminių teisės aktų nuostatų analize. Nurodė, jog Vyriausybės 1996 m. rugsėjo 11 d. nutarimu Nr. 1052 buvo nustatyta, kad skundai dėl muitinės įstaigų sprendimų prekių klasifikavimo klausimais gali būti skundžiami Tarpžinybinei kombinuotosios muitų tarifų ir užsienio prekybos statistikos nomenklatūros naudojimo komisijai. Nors minėtas Vyriausybės nutarimas ir neteko galios 2004 m. spalio 31 d., tačiau skundų dėl prekių klasifikavimo nagrinėjimas MGK neperduotas [13]. O kitą dieną dėl to paties pareiškėjo ir analogišku klausimu priimdamas kitą sprendimą, LVAT nenurodė, kad MGK viršijo savo kompetenciją, nagrinėdama prekių klasifikavimo klausimus [12]. Kiek vėliau prekių klasifikavimo, kaip mokestinio ginčo objekto, klausimas buvo išnagrinėtas LVAT ir procesas administracinėje byloje Nr. A¹⁰-826/2006 atnaujintas. Teismas pažymėjo, kad buvo padaryta aiški materialinės teisės normos taikymo klaida, galėjusi turėti įtakos priimant neteisėtą sprendimą.

Teismas, nagrinėdamas skundžiamo muitinės sprendimo pobūdį, nurodė, kad teritorinės muitinės sprendimas yra vientasis, t. y. visos jo dalys pateiktos kaip

išvestinės iš pirmosios, kuria spręstas prekių klasifikavimo klausimas. Tačiau kartu teismas pažymėjo, kad galutinė sprendimo išvada ir jo teisiniai padariniai pasireiškė papildomų mokesčių apskaičiavimu, o tai rodo mokestinę ginčo prigimtį [14].

Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad mokestinio pobūdžio ginčai su muitine galimi ne tik dėl išimtinai mokestinių klausimų (tokių klausimų, kurie, nekyla abejonės, kad yra susiję su konkrečia skola muitinei, jos atsiradimu, dydžiu ir t. t.), bet ir dėl klausimų, kurie iš esmės savo pobūdžiu nėra mokestiniai, tačiau lemia arba skolos muitinei atsiradimą, arba jos dydį (pavyzdžiui, prekės klasifikavimas, kilmė ar vertė, atitinkamų muitinės procedūrų tvarkos pažeidimas ir pan.).

Muitinės įstatyme nustatyta privaloma ikiteisminė nemokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra. Jeigu inicijuojamas nemokestinis ginčas, tokio ginčo ikiteisminio nagrinėjimo procedūra reglamentuojama Muitinės įstatyme. Skundus nagrinėjančios institucijos skiriasi priklausomai nuo subjekto, kuris priėmė skundžiamą sprendimą. Teritorinės muitinės ar specialios muitinės įstaigos priimtas sprendimas turi būti skundžiamas Muitinės departamentui, o pastarojo sprendimas – Vyriausiajai administracinių ginčų komisijai arba teismui [7, 89 str.]. Tokia pat tvarka paduodamas skundas ir dėl šių institucijų sprendimų nepriėmimo. O mokestiniams ginčams nagrinėti nustatyta kiek kitokia ikiteisminio nagrinėjimo procedūra. MAĮ IX skyriuje įtvirtinta privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra, pagal kurią vietos mokesčių administratoriaus (šiuo atveju – teritorinės muitinės) sprendimai

privalomai skundžiami Muitinės departamentui, o pastarojo – MGK arba teismui [6, 145 str. 1 d., 147, 150 ir 151 str.].

Terminas paduoti skundą dėl nemokestinio pobūdžio muitinės sprendimų yra vienas mėnuo nuo sprendimo gavimo arba nuo tos dienos, kurią baigiasi nustatytas sprendimo priėmimo terminas [7, 90 str.]. O skundas esant mokestiniams ginčams turi būti paduodamas per dvidešimt dienų nuo skundžiamo sprendimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos arba per dvidešimt dienų nuo termino sprendimui priimti pasibaigimo dienos [6, 152 str. 1 d.].

Praleistas skundo padavimo terminas gali būti atnaujintas, jeigu buvo praleistas dėl svarbios priežasties [7, 91 str. 1 d., 6, 152 str. 3 d.]. Tokia galimybė nustatyta esant tiek mokestiniams, tiek nemokestiniam ginčams su muitine.

Skundų nagrinėjimo terminai Muitinės departamente nesiskiria kad ir koks būtų ginčo pobūdis. Nustatomas trisdešimt dienų terminas, skaičiuojamas nuo skundo gavimo dienos, priimti sprendimą dėl skundo [7, 92 str. 2 d.; 6, 154 str. 3 d.]. Tiesa, abiem atvejais numatyta galimybė pratęsti skundo nagrinėjimo terminą: kai ginčas nemokestinis – ne daugiau kaip dešimt dienų, o kai ginčas mokestinis – iki 60 dienų [7, 92 str. 3 d.; 6, 154 str. 3 d.].

Abiem atvejais (tiek mokestinio, tiek nemokestinio ginčo) nustatyta galimybė sustabdyti skundo nagrinėjimą. Tiesa, šiek tiek skiriasi tokio sustabdymo pagrindai ir terminai. Esant mokestiniam ginčui terminas, kuriam skundo nagrinėjimas gali būti sustabdomas, nenustatytas, o pagrindas sustabdyti mokestinio ginčo nagrinėjimą – sprendimo dėl mokestinio ginčo priklausymas nuo tam tikro juridinio fakto – jis yra ar jo

nėra, ir toks faktas yra ar ne turi būti nustatyta teismo ar teisėsaugos institucijos arba užsienio valstybės įstaigos ar institucijos [6, 156 str. 1 d.]. O kai ginčas nemokestinis, skundo nagrinėjimą galima sustabdyti ne ilgiau kaip dvylikai mėnesių ir tik dėl informacijos iš kompetentingos Lietuvos ar užsienio institucijos gavimo [7, 92 str. 3 d.].

Atsižvelgiant į išdėstytą skundų dėl muitinės priimamų sprendimų nagrinėjimo tvarką, darytina išvada, kad mokestiniai ginčai ir nemokestiniai ginčai su muitine nagrinėjami labai panašia tvarka, tačiau skiriasi skundų padavimo terminai (mokestinių ginčų jie trumpesni), taip pat sprendimų dėl skundų priėmimo termino pratęsimo terminai (mokestinių ginčų jie ilgesni), o mokestinių ir nemokestinių ginčų nagrinėjimo sustabdymo reglamentavimas skiriasi iš esmės: skiriasi tiek pagrindai sustabdyti nagrinėjimą, tiek nagrinėjimo sustabdymo terminai (nemokestinių ginčų šie dalykai reglamentuojami griežčiau). Taigi matyti, kad mokestinių ginčų nagrinėjimo specifiką rodo ir skundų nagrinėjimo procedūriniai dalykai. Pripažįstama, kad mokestinius ginčus nagrinėti yra sunkiau (nes nustatomi ilgesni nagrinėjimo terminai, be to, įvedamas papildomas mokestinių ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka etapas – skundo padavimo MGK, kuri yra vienintelė specializuota mokestinių ginčų nagrinėjimo institucija Lietuvoje, galimybė), o nagrinėjami mokestinių ginčų klausimai yra sudėtingesni.

4. Ginčo su muitine inicijavimo padariniai

Apskundus vieną ar kitą viešojo administravimo sprendimą, keliamas jo galiojimo,

pagrįstumo ir / ar teisėtumo, teisingumo klausimas. Jeigu išnagrinėjus skundą būtų nuspręsta, kad apskūstas sprendimas ar jo dalis buvo iš tiesų nepagrįstas ar neteisėtas, susiklostytų tokia teisinė situacija, kai asmeniui negali kilti panaikintame sprendime nurodytų teisinių padarinių. Jeigu visais atvejais, kai paduodamas skundas, ginčijamo sprendimo vykdymas būtų stabdomas, iki ginčo pabaigos gali atsirasti aplinkybių, dėl kurių ginčijamą sprendimą įvykdyti taptų nebeįmanoma.

MAĮ 110 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad skundo, kilus mokestiniam ginčui, padavimas stabdo priverstinį ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių išieškojimą, taip pat mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymą minėtoms sumoms padengti, tačiau nėra kliūtis taikyti mokestinės prievolės užtikrinimo priemonės arba jas panaikinti.

MAĮ nustatyta bendra priverstinio išieškojimo sustabdymo mokestinio ginčo nagrinėjimo metu taisyklė turi išimčių. Bendrijos muitinės kodekso 244 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad skundo pateikimas nesustabdo apskūsto sprendimo įgyvendinimo. To paties straipsnio 2 dalyje nustatyta, jog muitinė visai ar iš dalies sustabdo tokio sprendimo įgyvendinimą, jeigu yra svarus pagrindas manyti, kad apskūstasis sprendimas neatitinka muitų teisės aktų arba kad dėl jo suinteresuotam asmeniui gali būti padaryta neatitaisoma žala. Taip pat nustatyta, kad jeigu vykdant apskūstąjį sprendimą turi būti sumokėti importo arba eksporto muitai, tokio sprendimo įgyvendinimas gali būti sustabdytas tik turint garantiją arba ją pateikus. Tačiau tokios garantijos neturi būti reikalaujama, jeigu

toks reikalavimas, atsižvelgiant į skolininko nurodytas aplinkybes, galėtų jam sukelti didelių ekonominių arba socialinių sunkumų. Taigi muito mokesčių išieškojimas nestabdomas net inicijavus mokestinį ginčą, tačiau muitus administruojančios institucijos turi prisiminti, kad importo mokesčiais tam tikrais atvejais gali būti ir importo PVM bei akcizai, o jų surinkimo ir išieškojimo Bendrijos muitinės kodeksas nereglamentuoja, todėl šių mokesčių išieškojimas esant mokestiniams ginčams reguliuojamas MAĮ normomis.

Kitose Europos Bendrijos valstybėse skirtingai reglamentuojamas priverstinio mokesčių sumokėjimo, kai yra mokestinis ginčas, klausimas⁵. Jungtinėje Karalystėje, Prancūzijoje ir Vokietijoje mokesčių mokėjimas mokestinio ginčo atveju gali būti sustabdytas, o Italijoje mokestinių nepriemokų mokėjimas nestabdomas. Yra nuomonių, kad mokestinių sumų priverstinis mokėjimas esant mokestiniam ginčui yra neteisingas. Kartais pripažįstama, kad priverstinio mokesčių išieškojimo nestabdymas ginčo atveju atlieka mokestinių ginčų prevencijos funkciją. Tarpinė pozicija būtų suteikti teisę mokesčių administratoriams ar teismui atidėti mokestinės prievolės vykdymą, atsižvelgiant į konkrečią bylą. Kita galimybė būtų reikalauti dalinio mokestinės prievolės vykdymo (pvz., 50 procentų) [19, p. 10]. Svarstant mokestinės nepriemokos išieškojimo iki mokestinio ginčo pabaigos prevencinį aspektą, pripažįstama, kad yra du būdai sumažinti arba eliminuoti paskatinimą inicijuoti mokestinius ginčus. Pirmas

⁵ Nemokestinio ginčo su muitine atveju visada taikytinos Bendrijos muitinės kodekso nuostatos.

būdas yra pareikalavimas iš mokesčių mokėtojo sumokėti ginčijamas sumas mokestinio ginčo pradžioje. Antras būdas yra ne reikalauti sumokėti šias sumas ginčo pradžioje, o taikyti tam tikras reikalavimo užtikrinimo priemones bei nustatyti delspinigių už šias sumas skaičiavimą iki jų sumokėjimo. Pastaruoju atveju galimybė, kad mokesčių mokėtojas vėliau neturės lėšų sumokėti, mažesnė. Kad ir kaip būtų, jeigu mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokėtinas mokesčius, klydo, nuostata dėl jo prievolės sumokėti mokestinę nepriemoką mokestinio ginčo pradžioje, gali neteisingai versti mokesčių mokėtoją skolintis atitinkamas sumas, galbūt už dideles palūkanas, ir sukelti finansinę jo riziką, net jeigu mokesčių administratorius vėliau jam sumokėtų palūkanas už neteisėtai reikalautas ir sumokėtas sumas. Gali susiklostyti ir tokia situacija, kai mokesčių mokėtojai ne tik negali skolintis reikalingų sumų, bet ir neturi galimybių užginčyti mokesčių administratoriaus reikalavimą [19, p. 32].

Taigi Lietuvoje pasirinktas, manytina, optimalus mokestinių nepriemokų, galinčių būti mokestinių ginčų objektu, išieškojimo variantas, t. y. mokesčių mokėtojas, neprivalėdamas sumokėti ginčijamų sumų mokestinio ginčo pradžioje, yra „drausminamas“ delspinigių už visą mokestinio ginčo nagrinėjimo laikotarpį mokėjimo perspektyva, kita vertus, valstybė turi teisę savo reikalavimą užtikrinti atitinkamomis priemonėmis ir būdais, kurie garantuoja, kad jeigu mokestinio reikalavimo metu mokesčių mokėtojas buvo pajėgus sumokėti reikalaujamą sumą, tai, pritaikius minėtas priemones, valstybė išlieka tikra,

jog ši suma tikrai bus sumokėta mokestinio ginčo pabaigoje. Be to, valstybė tokiu būdu apsidraudžia ir nuo galimų palūkanų už neteisėtai išieškotas sumas mokėjimo mokesčių mokėtojo naudai. Todėl darytina išvada, kad toks reguliavimas yra gana veiksmingas ir racionalus [18, p. 88].

Tačiau mokestinio ginčo inicijavimo padarinius valstybė narė gali nustatyti pati, o ginčo su muitine inicijavimo padariniai griežtai reglamentuoti Bendrijos muitinės kodekso 244 straipsnyje, kuriame, kaip jau minėta, nustatyta, jog apskūsto sprendimo įgyvendinimas nestabdomas.

ETT yra pažymėjęs, kad Bendrijos muitinės kodekso 244 straipsnyje įtvirtinta nuostata negali apriboti teisės į veiksmingą teisminę gynybą. Kiekvieno nacionalinio valdžios subjekto sprendimo teisminės kontrolės reikalavimas rodo Bendrijos teisės bendrą principą, kylantį iš bendrųjų šalių narių konstitucinių tradicijų ir įtvirtintą Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 6 ir 13 straipsniuose. Vykdydami kontrolę, nacionaliniai teismai turi užtikrinti teisinę apsaugą, kurią asmenys gauna pagal tiesiogines Bendrijos teisės nuostatas, bei vadovaujasi bendradarbiavimo principu, įtvirtintu ES sutarties 5 (dabar – 10) straipsnyje. Teismas, nagrinėjantis ginčą, kuriame turi būti taikomos Bendrijos teisės normos, turi turėti galimybę suteikti laikiną palengvinimą, kad būtų užtikrintas efektyvus sprendimo dėl teisių, grindžiamų Bendrijos teise, priėmimas. Bendrijos muitinės kodekso 244 straipsnio nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad jos suteikia teisę tik muitinės administracijai sustabdyti ginčijamo sprendimo įgyvendinimą.

Tačiau tokios nuostatos taip pat neriboja teismo institucijų, nagrinėjančių ginčą pagal Bendrijos muitinės kodekso 243 straipsnį, teisės sustabdyti tokio sprendimo įgyvendinimą, kad būtų veiksmingai įgyvendinama Bendrijos teisė [9].

Kaip jau minėta, Bendrijos muitinės kodekso 244 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad muitinė visai ar iš dalies sustabdo sprendimo įgyvendinimą, jeigu yra svarus pagrindas manyti, kad apskųstasis sprendimas neatitinka muitų teisės aktų arba dėl jo suinteresuotam asmeniui gali būti padaryta neatitaisoma žala. ETT yra pažymėjęs, kad dvi sąlygos, įtvirtintos šioje nuostatoje, yra atskirtos jungtuku „arba“. Nepaisant to, kad žodis „arba“ kartais gali žymėti konjunkciją (jungimą) dviejų dalių, bet neginčijama, kad šioje nuostatoje šis jungtukas žymi dviejų sąlygų atskyrimą. Iš to matyti, kad šioje Bendrijos teisės nuostatoje turėta omenyje, kad dvi išvardytos sąlygos yra pakankamai atskiros, kiekviena iš jų atskirai yra pagrindas sustabdyti skundžiamo sprendimo įgyvendinimą [8].

Teismas tokį teisės normos aiškinimą kildino iš 1990 m. kovo 21 d. Tarybai pateikto Komisijos pasiūlymo dėl Tarybos reglamento, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, projekto [21]. Šiame pasiūlyme buvo nurodyta, kad vien muitinės įstaigos manymas, jog ginčijamas sprendimas neatitinka muitų teisės aktų reikalavimų, yra pagrindas sustabdyti ginčijamo sprendimo įgyvendinimą. Atsakydamas į šį pasiūlymą, Ekonominių ir socialinių reikalų komitetas, atsižvelgęs į Muitinės kodekso 243 straipsnio antrą pastraipą, pažymėjo, kad „būtų taip pat gera mintis įtvirtinti galimybę sustabdyti sprendimo įgyvendi-

nimą tais atvejais, kai būtų susiduriama su perdėtais sunkumais suinteresuotam asmeniui ir kur nėra pažeidžiami jokie esminiai interesai“ [22]. Nors Komisija ir nepataisė savo pasiūlymo nurodytu būdu, tačiau pati Taryba 244 straipsnio antrą pastraipą papildė fraze: „... arba kai dėl jo suinteresuotam asmeniui gali būti padaroma neatitaisoma žala.“

Aiškindamas sąvokos „neatitaisoma žala“ turinį, ETT pažymėjo, kad teisėjas, nagrinėdamas laikinųjų priemonių taikymo klausimą, turi aiškintis, ar galimas skundžiamo sprendimo panaikinimas leistų atkurti tokią situaciją, kuri yra buvusi prieš sprendimo įvykdymą, nedelsiant, ir, atvirkščiai, ar sprendimo įgyvendinimo sustabdymas leis įvykdyti tą sprendimą tuo atveju, jeigu skundas dėl to sprendimo bus atmestas. Teismas pripažino, kad finansinio pobūdžio nuostoliai pagal bendrą taisyklę nelaikytini neatitaisoma žala, nebent jeigu suinteresuotam asmeniui laimėjus ginčą, jie bus visiškai kompensuoti. Nepaisant to, jeigu ginčijamo sprendimo įgyvendinimas nedelsiant gali nulemti suinteresuoto asmens – kompanijos likvidavimą, arba fizinį asmenį priverstų parduoti savo butą, sąlyga, kad turi egzistuoti nepataisomos žalos pavojus, šiuo atveju turi būti laikoma patenkinta. Šiuo požiūriu nebūtina nustatyti, kad šios aplinkybės egzistuoja visiškai neišvengiamai. Pakanka, kad žalos klausimas būtų kvestionuojamas, ypač jeigu tas klausimas priklauso nuo ne vienos aplinkybės (veiksnių).

Teismas padarė išvadą, kad muitinės įstaigos turi sustabdyti ginčijamo sprendimo ar jo dalies įgyvendinimą tais atvejais, kai yra tenkinama tik viena iš dviejų sąlygų,

įtvirtintų Bendrijos muitinės kodekso 244 straipsnio antrojoje pastraipoje. Todėl darytina išvada, kad muitinės priimto ir ginčijamo sprendimo įgyvendinimas gali būti sustabdytas tais atvejais, kai yra neatitaisomos suinteresuotam asmeniui žalos rizika. Nebūtina, kad tuo pat metu egzistuotų svarus pagrindas manyti, jog sprendimas prieštarauja Bendrijos teisei.

ETT taip pat pažymėjo, kad faktas, jog suinteresuotam asmeniui gali atsirasti neatitaisoma žala dėl ginčijamo sprendimo įgyvendinimo nedelsiant, netrukdo muitinės įstaigoms sprendimo sustabdymą padaryti priklausomą nuo garantijos pateikimo. Tačiau jeigu reikalavimas pateikti garantiją, atsižvelgiant į skolininko aplinkybes, galėtų sukelti jam didelių ekonominių ar socialinių sunkumų, muitinė gali nuspręsti nereikalausti iš jo garantijos [8].

Taigi, ginčo su muitine inicijavimas sukelia dvejopus padarinius. Viena vertus, bendra taisyklė, kad skundžiamo sprendimo įgyvendinimas nestabdomas (nepaisant to, ar ginčas su muitine mokesstinis, ar ne), tačiau tiek Bendrijos teisėje, tiek Lietuvos teisės aktuose numatyta galimybė sustabdyti ginčijamo sprendimo įgyvendinimą (tiek pateikus garantiją, tiek jos nepateikiant). Bendrijos teisės aktai, kurie mokesciniuose ginčiuose svarbūs tiek, kiek jie taikomi muitų atžvilgiu, leidžia sustabdyti sprendimo įgyvendinimą, kai yra viena iš nustatytų sąlygų: arba yra svarus pagrindas manyti, jog skundžiamas sprendimas neatitinka muitų teisės aktų, arba jeigu dėl jo įgyvendinimo nedelsiant suinteresuotam asmeniui būtų padaryta neatitaisoma žala. Tiek vienos iš šių sąlygų, tiek jų abiejų konstatavimas leistų

ir muitinei ar teismui sustabdyti ginčijamo sprendimo įgyvendinimą. Kita vertus, muitinės sprendimų įgyvendinimas, tiek, kiek jis aktualus PVM ir akcizų atžvilgiu, stabdomas vadovaujantis nacionaliniais teisės aktais, inicijavus mokesstinį ginčą.

Išvados

1. Muitinės priimtiems sprendimams, kurie gali būti skundžiami Bendrijos muitinės kodekse nustatyta tvarka, būdingi tokie esminiai požymiai: pirma, jie turi būti priimti muitinės, kaip muitų teisės aktų įgyvendinimą užtikrinančios institucijos, antra, jie turi būti susiję su muitų teisės aktų taikymu, trečia, sprendimai turi būti konkretūs, adresuoti suinteresuotam asmeniui ar asmenų grupei, ir ketvirta, jie turi sukelti teisinius padarinius, kurie pasireiškia tam tikrų įpareigojimų suinteresuotam asmeniui nustatymu.
2. Muitinės priamamų sprendimų apskundimo tvarka Bendrijoje reglamentuojama gana abstrakčiai. Nustatoma, kokios valstybės narės institucijai priskiriamas konkretaus sprendimo nagrinėjimas ir įtvirtinama dvipakopė skundų nagrinėjimo procedūra: iš pradžių skundas paduodamas kompetentingai muitinei, o paskui pateikiamas skundas nepriklausomai institucijai (teismui arba jam lygiavertei nepriklausomai institucijai). Valstybės narės turi teisę įtvirtinti muitinės sprendimų apskundimą tiesiogiai teismui ar jam lygiavertei institucijai (tai neprieštarautų Bendrijos teisei), tačiau jeigu valstybės narės nacionalinėse nuostatose įtvirtintas privalomas skundo padavimas muitinės įstaigai, tiesiai skundo paduoti teismui negalima.

3. Lietuvoje skiriami mokestiniai ir nemokestiniai ginčai su muitine. Mokestinių ginčų skundžiamo sprendimo specifika – mokestiniai teisiniai tokio sprendimo suinteresuotam asmeniui sukelti teisiniai padariniai. Ginčų nagrinėjimo procedūra, atsižvelgiant į tai, ar nagrinėjamas ginčas su muitine mokestinis ar ne, yra šiek tiek skirtinga. Konstatuotina, kad Lietuva yra pasirinkusi privalomą skundo nagrinėjimą ikiteismine tvarka, t. y. iš pradžių skundas dėl sprendimo turi būti pateikiamas muitinės įstaigai (konkrečiai – Muitinės departamentui). Vėliau, atsižvelgiant į tai, ar nagrinėjamas ginčas mokestinis ar ne, skundas gali būti paduodamas MGK (esant mokestiniam ginčui) arba Vyriausiajai administracinių ginčų komisijai (kai ginčas nemokestinis). Skundo pateikimo, jo išnagrinėjimo ir nagrinėjimo sustabdymo teisinis reglamentavimas identifikuoja, jog mokestiniai ginčai su muitine pripažįstami sudėtingesniais už nemokestinius.
4. Ginčo su muitine inicijavimas sukelia dvejopus padarinius. Viena vertus, ben-

dra taisyklė, kad skundžiamo sprendimo įgyvendinimas nestabdomas (nepaisant to, ginčas su muitine mokestinis ar ne), tačiau tiek Bendrijos teisėje, tiek Lietuvos nacionaliniuose teisės aktuose numatyta galimybė sustabdyti ginčijamo sprendimo įgyvendinimą (tiek pateikus garantiją, tiek jos nepateikiant). Bendrijos teisės aktai, kurie mokestiniams ginčams svarbūs tiek, kiek jie taikomi muitų atžvilgiu, leidžia sustabdyti sprendimo įgyvendinimą, kai yra viena iš nustatytų sąlygų: arba yra svarus pagrindas manyti, jog skundžiamas sprendimas neatitinka muitų teisės aktų, arba jeigu dėl jo įgyvendinimo nedelsiant suinteresuotam asmeniui būtų padaryta neatitaisoma žala. Tiek vienos iš šių sąlygų, tiek jų abiejų konstatavimas leistų ir muitinei, ir teismui sustabdyti ginčijamo sprendimo įgyvendinimą. Kita vertus, muitinės sprendimų įgyvendinimas tiek, kiek jis aktualus PVM ir akcizų atžvilgiu, stabdomas, vadovaujantis nacionaliniais teisės aktais, inicijavus mokestinį ginčą.

LITERATŪRA

Teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d. // Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos ir Vyriausybės žinios. 1992, Nr. 33-104.
2. GATT 1947, Prieiga per internetą: <<http://209.85.135.104/search?q=cache:Tz9KA1f8YgMJ:www.worldtradelaw.net/uragreements/gatt.pdf+GATT&hl=lt&ct=clnk&cd=11&gl=lt#13>>.
3. 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą // OJ L 302, 1992.
4. 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2454/93, išdėstantis Tarybos reglamento

(EEB) Nr. 2913/92, nustatančio OJ L 253, 1993 Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas.

Bendrasis susitarimas dėl muitų tarifų ir prekybos (GATT 1994) // Valstybės žinios. 2001, Nr. 46-1620.

5. Lietuvos Respublikos muitinės kodeksas // Valstybės žinios. 1996, Nr. 52-1239.

6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

7. Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 73-2517.

Teismų praktika

8. Europos Teisingumo Teismo 1997 m. liepos 17 d. sprendimas byloje Nr. C-130/95 (*Bernd Giloy*).

9. Europos Teisingumo Teismo 2000 m. sausio 10 d. sprendimas byloje Nr. 1/99 (*Kofisa Italia Srl*).

10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. sausio 10 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁸-702-06.

11. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. sausio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-719-06.

12. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. balandžio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-861-06.

13. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. balandžio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-862/2006.

14. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. birželio 19 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹¹-995/2007.

15. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. balandžio 21 d. sprendimas Nr. S-210 (7-120/2005).

Specialioji ir kita literatūra

16. LUX, Michael. *Guide to Community Customs Legislation*. Belgium: Bruylant Brussels, 2002. ISBN 2-8027-1512-7.

17. LYONS, Timothy. *EC Customs Law*. United Kingdom: Oxford University Press, 2001. ISBN 0-19-876492-8.

18. MEDELIENĖ, Aistė. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006.

19. Ed. by THURONYI, Victor. *Tax Law Design and Drafting. Volume 1*. International Monetary Fund, 1996. Chapter 4, Law of Tax Administration and Procedure [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/index.htm>>.

20. 2000 m. rugsėjo 21 d. generalinio advokato Fennelly nuomonė (ETT byla Nr. C-213/99 (*Jose Teodoro de Andrade v Director da Alfandega de Leixoes*)).

21. 1990 m. kovo 21 d. Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos reglamento, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, projekto // OJ 1999, C 128, p.1.

22. Ekonominių ir socialinių reikalų komiteto nuomonė dėl Tarybos reglamento (EEB), nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, projekto // OJ 1991, C 60, p. 5, 11.

Interneto adresai

23. Lietuvos Respublikos Seimas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt/>>.

24. LVAT [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lvat.lt/default.aspx?item=home>>.

25. MGK [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.mgk.lt/>>.

26. Lietuvos muitinė [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.cust.lt/>>.

27. Teisės aktų paieškos duomenų bazė LITLEX [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.infolex.lt/portal/>>.

28. Teismų sprendimų paieškos duomenų bazė INFOLEX [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.teismupraktika.lt/>>.

29. ES teisės aktų bazė [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/lt/index.htm>>.

30. ETT sprendimų bazė [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=lt>>.

31. Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus tinklalapis [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://hmrc.gov.uk>>.

DISPUTES WITH CUSTOMS: COMPARABLE ISSUES

Aistė Medelienė

Summary

This article is intended to analyse, what is a customs decision, which can be appealed according to the rules of Community Customs Code. Such a decision has several specific features. Firstly, it must be adopted by customs office (authority responsible for applying customs rules). Secondly, a decision must be pertaining to customs rules; thirdly, a decision must be concrete, addressed to one or more

specific identifiable persons. Finally, it must have legal effects, which means specific obligations for a particular person.

After analysing the rules of Community and national law, it can be concluded, that the provisions of appeals procedure in the Community law are quite broad and abstract. It is established, in which Member State an appeal must be lodged and stated,

that it must be a two-step appeals procedure. That means that firstly the right of appeal is exercised before the customs authorities, subsequently, before an independent body (judicial authority or equivalent specialised body).

In Lithuania two sorts of disputes with customs authorities can be identified: tax disputes and non-tax disputes. Tax disputes are those, which cause specific taxing legal effects on a person. Lithuania has chosen a mandatory pre-trial dispute settlement procedure. Firstly an appeal must be lodged before the customs authorities (Customs Department). Subsequently, an appeal can be lodged before the Commission of Tax Disputes (in case of a tax dispute) or before the

Administrative Disputes Commission (in case of a non-tax dispute). While analysing the provisions of terms to adopt a decision and the procedure of suspending the examination of appeal, it can be concluded that tax disputes are considered as more complicated than non-tax disputes.

The legal effects of lodging an appeal. As a general rule, lodging of an appeal does not cause implementation of the disputed decision to be suspended (in both tax and non-tax disputes). On the other hand, the Community law and the national law allow suspending the implementation of the disputed decision in some cases (with lodging a security or without it).

Įteikta 2008 m. gegužės 6 d.

Priimta publikuoti 2008 m. rugsėjo 26 d.