

TURINIO VIRŠENYBĖ PRIEŠ FORMĄ PRINCIPAS, TAIKYMAS MOKESTINIUOSE GINČUOSE

Arnas Sabalys, Robertas Remeika

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto 2-o kurso studentai

Saulėtekio alėja 9, I rūmai, 10222 Vilnius

El. paštas: robertas.remeika@tf.stud.vu.lt; arnas.sabalys@tf.stud.vu.lt

Mokslinio straipsnio akademinis kuratorius doc. dr. Martynas Endrijaitis

El. paštas: martynas.endrijaitis@gmail.com

Straipsnyje pateikiama turinio viršenybės prieš formą principo samprata, naujų įstatymo pakeitimų aktualumai, susiformavimo analizė ir principo taikymas naujausiuose mokestiniuose ginčiuose Lietuvoje bei užsienyje.

The article presents the concept of the substance over form principle, new law changes, an analysis of its formation and the topicalities in application of the principle in the latest tax disputes in Lithuania and abroad.

Įvadas

Prieš pradėdam tyrinti patį principą, pirmiausia reikia suprasti kokiu tikslu jis susiformavo. Žinoma, kad principo taikymas neatskiriama susijęs su šių dienų bendro valstybės išdo svarba. Tai galima suprasti žvelgiant net į seniausius civilizacijų laikus, o kaip įrodantį pavyzdį paimkime Romos imperiją. Joje bendros valstybės pajamos buvo vadinamos erarijumi (lot. *aerarium* – pinigų kasa; kariuomenės kasa), kuris vėliau asimiliavosi ir susiliejo su fisku (lot. *fiscus* – krepšelis; pinigų skrynį), Romos imperatoriaus išdu. Pajamas sudarė provincijų, muito bei kiti reguliarūs ir nereguliarūs mokesčiai, karo žygių grobis, piniginės baudos, konfiskuotas nusikaltusiųjų turtas ir pan. Iš šio išdo imperatorius galėjo skirti lėšų to laikotarpio aktualiems valstybės uždaviniams įgyvendinti, t.y. kariuomenei, laivynui, imperatoriškosioms provincijoms, valstybės valdymui, statyboms, nepasiturinčiųjų paramai ir t.t. Čia turime esminį momentą ir beveik galima išvelgti šio tiriamojo darbo objekto esmę – tam jog valstybė galėtų vystytis (įgyvendinama savo išsikeltus uždavinius), ji turi numatyti rinkliavas bei mokesčius tam, kad pajamos plauktų į bendrąjį valstybės išdą, o kad tokios rinkliavos būtų užti-

krintos, yra pasitelkiami tam tikri imperatyvai. Tokiu valstybės modeliu sekė dauguma besivystančių pasaulio valstybių, o atėjus laikui ne išimtis buvo ir Lietuvos Didžioji Kunigaikštystė. Žinoma, konkrečiai iki šių dienų praėjo milžiniškas laiko tarpas, bet visgi, slenkant amžiams, Lietuva savoje istorijoje apturėjusi sėkmių ir nesėkmių, ne kartą išsivadavus iš okupanto rankų, galutinai 1990 m. kovo 11 d. atkūrė nepriklausomybę. To dėka 1992 m. spalio 25 d. paskelbtoje Lietuvos Respublikos Konstitucijoje apibrėžta minėto bendro valstybės izdo sąvoka – biudžetas. Žinoma, geopolitinė bei ekonominė situacija pasaulyje nuo antikos ir viduramžių iki dabar pasikeitė kardinaliai, tad ir mūsų valstybės uždaviniai įgyvendinami per jos biudžetą skiriasi, bet visgi mokesčių rinkliavos priežastis išlieka tokia pati. Kaip bebūtų gaila, šiomis dienomis vis dar atsiranda trikdžių, kurie sunkina valstybės galimybę įgyvendinti visuomenei svarbius uždavinius (užtikrinti viešąją tvarką, krašto ir visuomenės apsaugą, rūpintis švietimo finansavimu ir pan.). Minimi trikdžiai – mokesčių mokėtojai siekiantys mokesstinės naudos, kitaip tariant asmenys vengiantys mokėti mokesčius. Būtent čia teisiškai pagrįstai efektyvią mokesčių rinkliavą užtikrina šio **tiriamąjo darbo objektas** – turinio viršenybės prieš formą principas (įtvirtintas mokesčių administravimo įstatymo 9 straipsnyje, o jo taikymas to pačio įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje).

Temos aktualumas: šiomis dienomis principo taikymo bei su tai susijusių klausimų aktualumas išlikęs kaip niekada didelis. Nors ir išnagrinėta aibė mokesčių ginčų, kuriame buvo taikomas šis principas išaiškinus mokesčio mokėtojo papildomas ūkines operacijas, pastarasis vienai ar kitaip randa vis išradingesnių būdų kaip pasiekti mokesstinę naudą. Taip pat dažnai tiriant principą neatkreipiamas dėmesys ir į jo panaudojimą mokesčio mokėtojo naudai bei mažai buvo nagrinėta kontraversiška „Barlis“⁴¹ byla.

Tyrimo metodai: lingvistinis, lyginamasis, teleologinis, sisteminis, genetinis. Lingvistinis – nagrinėti ir atskleisti teisės aktuose naudojamas formuluotės bei sąvokas. Lyginamasis – skirtumai tarp Lietuvos teismų ir Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT) taikant principą mokesčiuose ginčiuose. Teleologinis – principo tikslingos paskirties atskleidimas. Sisteminis – teisės normos susijusios ne tik formaliai, bet ir turiniu, sudarydamos darnią sistemą, todėl, atskleidžiant teisės normos prasmę, šitas metodas yra būtinas. Genetinis – esant neaiškiai kalbos raiškiai, šis metodas padeda nustatyti, ką įstatymų leidėjas turėjo omenyje.

Tyrimo tikslas: atskleisti principo taikymo esmę, svarbą, reikšmę pačiam mokesčių mokėtojui, principo efektyvumą šiuolaikiniuose teisminiuose ginčiuose bei palyginti jį su užsienio teismų praktika.

Straipsnio uždaviniai: pristatyti principo sampratą; analizuoti principo susiformavimą ir aplinkybes lėmusias teismų praktiką; atskleisti aplinkybės naujausioje mokesčiuose ginčiuose; įvertinti pareiškėjo gynybą mokesčiuose ginčyje; apžvelgti teismų ir valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – VMI) klaidas mokesčiuose ginčyje esant prin-

¹ Barlis 06 - *Investimentos Imobiliários e Turísticos*, No. C-516/14, [2016-09-15]. ECLI:EU:C:2016:690.

cipo taikymui; įvertinti principo taikymo ribas; atskleisti ETT praktiką taikant principą; išanalizuoti naują pelno mokesčio įstatymo straipsnio dalį.

Šaltiniai: siekiant atskleisti principo taikymo klausimus mokestiniuose ginčiuose, pasitelkiama Lietuvos Vyriausiojo administracinio (toliau – LVAT) bei ETT teismo praktika, Lietuvos ir užsienio mokslininkų įžvalgos, Lietuvos ir Europos Sąjungos norminiai aktai, valstybinės mokesčių inspekcijos bei mokestinių ginčų komisijos (toliau MGK) apibendrinimai, komentarais.

1. Principo samprata, formavimasis, įtaka

1.1 Principo samprata

Visų pirma, reikėtų suprasti principo prasmę, reikšmę, o kad tai būtų padaryta, mes turime žvelgti į mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnį, kuris teigia, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Taigi trumpai tariant, įstatymų leidėjo intencija – teikti pirmenybę tikrajam sandorio turiniui šio turinio įforminimo atžvilgiu. Atsakymas į klausimą kodėl fiziniai ar juridiniai asmenys sudaro sandorius neatitinkančius jų turinio yra paprastas – tikslas siekti mokestinės naudos. Naudos siekimas nėra draudžiamas, jeigu pats siekimas seka sulig įstatymu, bet vis dėlto dauguma tokių vykdomų ūkinių operacijų į tokią kategoriją nepatenka. Kaip jau minėta, tokios ūkinės operacijos kildina aiškus problemas, atliekant jas – valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius bei vykdyti funkcijas, kurios yra gyvybiškai svarbios jos piliečiams. Trumpai tariant, turinio viršenybės prieš formą principas yra itin reikšmingas tuo, kad tai yra viena iš priemonių, kuri užtikrina valstybės galimybes įgyvendinti savo uždavinius bei leidžia vystyti ekonominę padėtį valstybėje tinkama linkme. Todėl tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t.y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą (Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalis). Čia būtina paminėti esminį momentą, jog norint konkrečiai situacijai taikyti 69 straipsnio 1 dalies nuostatas yra reikalavimas nustatyti, kad mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas ūkines operacijas, sieke vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. Todėl svarbu suprasti ir turėti omenyje, jog kitu atveju, kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris turėjo kitus tikslus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus, norma įtvirtinta 69 straipsnio 1 dalyje negali būti taikoma, netgi ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas iš sudaryto sandorio turėjo ati-

tinkamą mokestinę naudą. Aiškinant ši teiginių detaliau reikšminga paminėti, kad nėra teisės akto, kuris įpareigotų mokesčių mokėtoją esant galimybei iš kelių elgesio modelio variantų pasirinkti tokį, iš kurio jam atsirasų didžiausia mokestinė prievolė. Be to, subjektas taip pat neįpareigotas rinktis tokį turto perleidimo būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Taigi todėl, galima matyti, jog sąžiningai veikiantis asmuo (mokesčių mokėtojas) turi galimybę numatyti savo mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas.

1.2 Principo formavimasis

Kai kalbame apie piktnaudžiavimą teisės aktais, sandorių, kuriais yra savavališkai siekiama mokestinės naudos, įvairovės ir būdų spektras anot LVAT praktikos, gali būti itin platus. Taigi todėl, toliau bandysime apžvelgti ir atskleisti dažniausius būdus, kuriais siekiama mokestinės naudos.

Viena iš tokių situacijų galima, kai mokesčių mokėtojai tam tikrais atvejais sudaro sandorius tik dėl akių, jų realiai neįvykdo, o juos ir jų pagrindų sudarytus fiktyvius apskaitos dokumentus, siekdami mokestinės naudos, naudoja apmokestinamoms pajamoms iš kitų šaltinių pagrįsti. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A-438-953-11² buvo nustatyta, jog 1999 m. pareiškėjai paskolas suteikę asmenys įstatymų nustatyta tvarka nebuvo deklaruavę paskolintų ar pasiskolintų piniginių lėšų. Su šiais asmenimis sudarytos paskolų sutartyse nebuvo numatytas nei paskolos grąžinimo terminas, nei jos sąlygos, nei palūkanų už paskolintus pinigus mokėjimas, nei paskolos grąžinimo užtikrinimo priemonės. Be to, anot mokesčių administratoriaus surinktų duomenų, nė vienas iš paskolų (jų dydis nuo 10 000 iki 30 000 Lt) davėjų, paskolų sutarčių sudarymo metu, neturėjo pakankamai pajamų ir buvo išlaikomi tėvų. Tuo remdamasis LVAT patvirtino mokesčių administratoriaus išvadą, jog pareiškėjos pateiktos paskolos sutartys nepagrindžia pareiškėjos nurodytų nekilnojamojo turto įsigijimo pajamų šaltinių. Todėl paskolų sutartyse nurodyta piniginių lėšų suma kvalifikuota ne kaip skolintos lėšos, o kaip pareiškėjos kitos pajamos. Ši byla principo plėtojimui yra svarbi tuo, nes iš jos galima matyti, jog formalus įrodymų apie pajamas pateikimas – be realaus pajamų gavimo ar davimo fakto – beprasmis. Taigi, esant tokiai situacijai yra itin svarbu analizuoti ir vertinti visus įrodymus, kurie pagrįstų arba paneigtų realų pajamų gavimą arba davimą.

Kitas iš būdų slaptai bandyti siekti mokestinės naudos – atitinkamais sandoriais pridengti kitus sandorius, kito pobūdžio ir turinio ūkines operacijas negu yra iš tiesų formaliai užfiksuotos. Kitaip tariant, pastarieji yra įforminami taip, kad jų formalizuota

² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-953-11

išraiška neatitinka realaus jų ekonominio turinio. Kaip pavyzdį imkime administracinę bylą Nr. A-438-1128-10³, kurioje buvo kilęs ginčas dėl darbuotojams išmokėtų sumų (dienpinigių) priskyrimo komandiruočių išlaidoms. Šioje byloje teisėjų kolegija pažymėjusi, kad mokestinio patikrinimo metu surinkta pakankamai įrodymų, patvirtinusių, jog nurodytomis dienomis į komandiruotes vykę asmenys realiai buvo Lietuvoje (pasirašinėjo įvairiuose finansiniuose dokumentuose, jų darbo laikas užfiksuotas darbo laiko apskaitos žiniaraščiuose). Taip pat įvertinusi kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes, padarė išvadą, jog mokesčių administratorius pagrįstai minėtų dienpinigių nepripažino komandiruočių sąnaudomis ir, vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, fiziniams asmenims apskaičiuotą dienpinigių sumą pripažino su darbo santykiais susijusiomis pajamomis. Būtent ši byla iliustruoja geriausią fiktyvaus sandorio atvejį bei parodo, jog nagrinėjamas principas – naudingas įrankis sudarantis galimybę, esant tarpusavy prieštaraujančioms aplinkybėms arba kurios sufleruoja apie situacijos dviprasmiškumą, demaskuoti tokį sandorį.

Dar vienas būdas, kuriuo gali būti siekiama mokestinė nauda, yra tam tikri nebūtinai tarpiniai sandoriai susijusių sandorių grandinėje dėl to paties objekto arba jo dalies, o tokių jų gali būti įvairių. Akivaizdu, kad tokios ūkinės operacijos atliekamos su tikslu sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, o viena iš specifinių aplinkybių, kuri gali tai liudyti yra sąlyginai trumpas laiko tarpas (tarp sandorių) susijusių sandorių grandinėje. Vienas iš tokių atvejų buvo administracinėje byloje Nr. A-556-250-08⁴, kurioje buvo nustatyta, kad pagal sandorių sudarymą laike, to paties nekilnojamojo turto perleidimas iš vieno asmens kitam, o po to – ir trečiam asmeniui vyko sparčiu tempu (nuo nekilnojamojo turto įsigijimo, kai turtą įsigijo pareiškėjos tėvas, iki jo dovanojimo praėjo 8 dienos, o nuo šio turto dovanojimo iki jo pardavimo UAB „Elturna“ praėjo pusantro mėnesio). Ši faktinė aplinkybė, pasak teisėjų kolegijos, leido teigti, jog nekilnojamojo turto likimas jau buvo pakankamai aiškus prieš dovanojimo sandorį. Atliktų veiksmų seka, atsižvelgiant į dokumentuose kintančią turto vertę (2006 m. sausio 23 d. žemės sklypas iš susijusių asmenų buvo įsigytas už 180 000 Lt; 2006 m. sausio 31 d. sudaryta dovanojimo sutartimi įvertintas 820 000 Lt; 2006 m. kovo 14 d. parduotas už 840 000 Lt), suponavo išvadą, kad tokiu būdu mokestinės naudos siekė pareiškėjos tėvas. Pareiškėjai dovanojimo sutartimi perleistas turtas turėjo būti tarpine grandimi, padėsiančia nuslėpti tikruosius pareiškėjos tėvo tikslus – įteisinti didesnę turto vertę, siekiant mokestinės naudos. Tokiu būdu vien per trumpą laiką įvykusių sandorių daugetas, nesant kitų aplinkybių, patvirtinančių tokių sandorių būtinumą, buvo pakankamas pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą princi-

³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1128-10

⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-250-08

pą. Taigi, iš nagrinėjamo pavyzdžio galima matyti, kad esantis akivaizdus bei iš esmės nereikalingas sandorių daugėtas per itin trumpą laiko tarpą, dažniausiai yra aplinkybės rodanti, jog realus sandorių turinys yra ydingas ir savivališkas.

Taip pat verta paminėti, jog aplinkybės nustatymui, kad yra sudaromi tarpiniai sandoriai ir siekiama mokestinės naudos, yra vienodai svarbūs tiek mokesčio mokėtojo, tiek kitos sandorio šalies veiksmai. Tai galima pamatyti administracinėje byloje Nr. A-438-1844-05⁵, kurioje LVAT teisėjų kolegija nurodė, kad vienokio ar kitokio tikslo, kaip subjektyvaus faktoriaus nustatymas yra galimas tik analizuojant faktiškai atliktus mokesčio mokėtojo veiksmus, kuriais ir yra įgyvendinami mokesčio mokėtojo tikrieji tikslai. Nustatyta, kad pareiškėjo motina, kuri vertėsi nekilnojamojo turto supirkimu ir pardavimu, įsigytą žemės sklypą, padidindama jo vertę, padovanojo sūnui, o pastarasis pardavė UAB „Autoradinyš“. Iš bylos įrodymų taip pat buvo matyti, kad dar iki dovanavimo sutarties sudarymo žemės sklypo pirkėjas - UAB „Autoradinyš“ - kreipėsi į banką dėl kredito gavimo pirkti šį sklypą. Šiomis aplinkybėmis teisėjų kolegija nurodė, kad tai įrodo, kad jau tuo metu sandorio šalys turėjo tikslą žemės sklypą parduoti minėtai bendrovei. Priešingu atveju būtų nelogiškas toks UAB „Autoradinyš“ elgesys, žinant, jog žemės sklypas gali būti perleistas kitam asmeniui (šiuo atveju pareiškėjui), kuris žemės sklypo gali nebeparduoti, parduoti brangiau ir pan. Todėl, svarbu pabrėžti, jog anot LVAT, esant įtarimui, kad fiktyviais sandoriais yra siekiama mokestinės naudos – svarbu atsižvelgti ne tik į paties mokesčio mokėtojo veiksmus, bet itin svarbi ir kitos sandorio šalies pozicija, nes tuomet galėtų būti įvertintos visos aplinkybės, prieš ir po sandorio sudarymo, o pastarųjų įvertinimas gali kardinaliai pakeisti ginčo baigtį.

Dar viena aplinkybė galinti liudyti mokestinės naudos siekimą kartu su minėtomis yra ta, jog pradinis turto savininkas po turto perleidimo tarpiniu sandoriu ir toliau naudoja, valdo, disponuoja tuo turtu bei atlieka aktyvius veiksmus sudarant galutinį sandorį. Taip buvo matoma administracinėje byloje Nr. A-39-1019-05⁶, kurioje buvo nustatyta, kad pareiškėjos duktė 2002 m. gruodžio 9 d. už 5 000 Lt įsigijo žemės sklypą, kurį 2003 m. lapkričio 18 d. dovanojimo sutartimi (joje sklypas įvertintas 490 000 Lt) padovanojo pareiškėjai – savo motinai. Dovanojimo sutarties sudarymo dieną pareiškėja įgaliojo savo dukterį, jog pastaroji sava nuožiūra tvarkytų, valdytų padovanotą žemės sklypą ir juo disponuotų. Po dviejų dienų pareiškėja padovanotą žemės sklypą už 490 000 litų pardavė, o pinigai už parduotą žemės sklypą buvo pervesti ne į pareiškėjos, o į jos dukters asmeninę sąskaitą banke. Įvertinusi paminėtas aplinkybes, teisėjų kolegija padarė išvadą, kad dovanojimo sutartimi buvo siekiama gauti mokestinę naudą. Be abejo, byloje aiškiai matyti aplinkybės, rodančios pirminio objekto savininko veiksmus

⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. gruodžio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1844-05

⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-39-1019-05

ir jo diskreciją įgaliooto turto galutiniam likimui. Visgi, ką papildomai svarbu pabrėžti, jog esti dar vienas esminis momentas, kad iš galutinio sandorio esminę naudą gauna ne kas kitas, o pradinis turto savininkas (įtariamasis siekiantis mokestinės naudos).

Galiausiai aplinkybės rodančios bandymą siekti mokestinės naudos – didelis skirtumas tarp sandorio ir realios turto vertės, rodantis sandorių ekonominį nelogiškumą. Pavyzdys – administracinė byla Nr. A-525-828-08⁷, kurioje teisėjų kolegija sutiko su mokesčių administratoriaus argumentais, kad UAB „Autotopus“ darbuotojams už išnuomotus automobilius mokėtos nuomos mokesčio dydis buvo nepagrįstai didelis lyginant su išsinuomotų iš darbuotojų automobilių verte (per 5-13 mėn. nuomos laikotarpį įmonė už automobilių nuomą sumokėjo tiek, kiek šie automobiliai yra verti, o už kai kuriuos - dvigubai). Pagrindą manyti, jog bendrovė, mokėdama savo darbuotojams nuomos mokesčius už automobilius, faktiškai išmokėjo darbuotojams darbo užmokesčio dalį, pasak teisėjų kolegijos, sudarė taip pat tos aplinkybės, kad darbuotojams, iš kurių bendrovė nuomojosi automobilius, buvo mokami pakankamai maži atlyginimai, be to, darbuotojams per mėnesį mokėtas nuomos mokestis už automobilių buvo didesnis nei darbuotojams mokėtas darbo užmokestis. Tačiau LVAT pabrėžė, jog vien pastarųjų aplinkybių nepakako, kad būtų galima neabejotinai tvirtinti, jog tikrasis pareiškėjo sudarytų automobilių nuomos sutarčių turinys buvo paslėptas siekis sumokėti savo darbuotojams papildomą darbo užmokestį. Todėl teisėjų kolegija, nurodžiusi būtinybę papildomai įvertinti kitų tokį patį darbą įmonėje ir darbo rinkoje dirbančių asmenų darbo užmokesčius, kaip skyrėsi darbo užmokestis prieš, per ir po nuomos sutarčių galiojimo, kokios buvo automobilių nuomos kainos rinkoje bei kitas reikšmingas aplinkybes, grąžino mokestinį ginčą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Taigi, iš šios bylos mes turime užfiksuoti kertinį momentą, jog teismas pastarųjų aplinkybių paprastai nelaiiko savarankiškai įrodančiomis mokestinės naudos siekimą, bet jas vertina visų faktinių aplinkybių kontekste. Visgi pavyzdys, akivaizdžiausiai iliustruojantis ekonominį nelogiškumą, iš kurio išvelgiamas siekis gauti mokestinę naudą, būtų administracinė byla Nr. A-756-965-06⁸. Byloje septyniems fiziniams asmenims, dirbusiems pagal rangos sutartis, už atliktus statybos remonto darbus buvo išmokėta 425 000 Lt (mokesčių administratorius nustatė, kad vienam asmeniui vidutiniškai buvo mokama nuo 536 iki 2 879 Lt per dieną, nors darbo jėgos pasiūla Klaipėdos rajone buvo pakankama; nebuvo duomenų apie aukštą jų kvalifikaciją ar didelę darbo statybose patirtį (priešingai, šių asmenų įprastinė veikla nebuvo susijusi su statybomis); taip pat nebuvo jokių duomenų apie tai, kokius konkrečius darbus šie asmenys atliko, o ši suma sudarė 31 proc. viso pastato savikainos). Įvertinusi šias ir kitas byloje nustatytas aplinkybes

⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. gegužės 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-525-828-08

⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. spalio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-756-965-06

bei patikrinimo metu surinktą informaciją apie dirbančiųjų statybos įmonėse vidutinį mėnesinį darbo užmokestį tuo laikotarpiu, apie kitų subjektų atliktus analogiškus darbus statomame objekte ir sumokėtas už juos sumas, teisėjų kolegija pripažino, jog mokesčių administratoriaus išvada yra teisinga, kadangi pareiškėjas minėtiems fiziniams asmenims sumokėjęs aptartą sumą dirbtinai padidino atliktų darbų vertę ir apskaitoje fiksavo tikrovės neatitinkančias ūkines operacijas, siekdamas išvengti pelno mokesčio. Taigi, atsižvelgiant į LVAT nagrinėjamas bylas, galima nustatyti aplinkybes, kurios dažnai pasitaiko mokestinuose ginčiuose taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Visgi, negalima teigti, kad principą galima taikyti pasitaikius minėtoms aplinkybėms, kadangi pastarųjų sąrašas nėra baigtinis, be to, net ir joms esant išlieka reikiamybė visapusiškai išnagrinėti aplinką.

2. Principo realizavimas naujausiuose mokestinuose ginčiuose

2.1 Ginčo aplinkybės taikant principą

Norint suprasti šiuolaikinį turinio viršenybės prieš formą principo efektyvumą bei teisingą panaudojimą praktikoje, būtinas naujausių LVAT bylų kiekybinis tyrimas, kuriuose buvo remiamasi principu įtvirtintu mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ), 10 straipsnyje bei 69 straipsnyje. Išanalizavus galime akivaizdžiai pastebėti, jog dažniausi rodikliai signalizuojantys, kad mokesčio mokėtojo ūkinė veikla bei sudaryti sandoriai yra potencialiai fiktyvus, yra deklaruotos išlaidos būnant didesnėms už gautas pajamas, išpareigojimų sumokėti atidėjimas turint piniginių lėšų sumokėti bei prieštaraujant ekonominei verslo logikai. Pavyzdžiui, byloje EA-3430-438/2020⁹ pareiškėjas UAB „Pergalės Koncernas“ su trečiais asmenimis sudarė fiktyvią nuomos sutartį, kurios mokėjimus vis vėlino ir mokėjo neapmokestinamas palūkanas, nors UAB banko sąskaitose bei kasoje turėjo pakankamai piniginių lėšų einamiems mokėjimams atlikti. Šioje byloje teisėjų kolegija pateikia teismo jurisprudencijos išaiškinimą apie 69 straipsnio 1 dalies normą, kuriame, anot teisėjų: „taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas“, na ir kaip jau anksčiau minėta – būtina nustatyti, jog vienintelis mokesčio mokėtojo tikslas buvo mokestinė nauda. Būtent toks mokesčių perkėlimas į ateitį yra naudingas bei suteikia mokesčio mokėtojui pranašumą prieš kitus mokesčių mokėtojus. Trumpai tariant, tokie fiktyvūs sandoriai bei veikla yra piktnaudžiavimas teise ir, anot daktaro Martyno Endrijaičio¹⁰,

⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. kovo 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-3430-438/2020

¹⁰ Endrijaitis, M. (2018). Kitų nei kaupimo ir palyginimo bendrųjų finansinės apskaitos principų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. *Teisė*, 107, p 43. Prieinama internetu: <https://www.zurnalai.vu.lt/teise/article/view/11678>

„turinio viršenybės prieš formą principas, vadovaujantis mokesčių ginčų praktika, yra bendrojo teisės principo – draudimo piktnaudžiauti teise – atitikmuo mokesčių teisėje“. Byloje A-295-442/2020¹¹ pareiškėjas, pagal MGK pastebėjimus, vengė mokesčių nuomos įmokų, prašydamas perdėti mokėjimus į skolas ir išmokėdamas neapmokestintas palūkanas. Dėl mokesčių pasikeitimų asmuo mažino palūkanas, sudarydavo kitus sandorius norint apeiti naujus reikalavimus, o kreditoriai atleido didelę dalį skolos. Pagal MGK vertinimą, tai „prieštarauja ekonominei verslo logikai“ ir todėl buvo taikomas turinio viršenybės prieš formą principas. Galima teigti, jog įstatymo leidėjas su kiekvienu bandymu išleisti, pakeisti mokesčių lengvatą ar prievolę, prieš tai turėtų atsižvelgti į galimas situacijas, kada ir kaip nesąžiningas mokesčių mokėtojas bandys fiktyviai išnaudoti lengvatą ar išvengti prievolės. Būtina suprasti tas dažniausias aplinkybės norint atrasti, optimizuoti priemones ir įstatymų pataisas prieš fiktyvų turinį mokesčiniuose ginčiuose. Tačiau kaip jau pastebėtina, jog dažniausios aplinkybės aptinkamos naujiesiuose mokesčiniuose ginčiuose, kuriuose atrandamas fiktyvus turinys, skiriasi nuo senesnių teismų praktikos išsakytų apibendrinimų, todėl negalima sudaryti baigtinio sąrašo ir yra būtinas dinamiškas požiūris į prevenciją, valdymą veiksams ir dariniams prieštaraujantiems turinio viršenybės prieš formą principui.

2.2 Pareiškėjo gynyba

Mokesčiniame ginče pareiškėjas dažnai remiasi civilinio kodekso normomis argumentuoti prieš principo ar jo atitinkamų normų taikymą¹². LVAT teismas, iškilus tokiam argumentavimui vis pabrėžia, jog mokesčių administratorius neprivalo ginčyti sandorio ir jo kylančių civilinių teisinių pasekmių, o pagrinde teturi analizuoti civilinius teisinius santykius mokesčiais teisiniais aspektais¹³. LVAT taip pat yra išaiškinęs, kad jeigu esama viešosiomis teisės normomis tiesiogiai reglamentuotinių teisinių santykių, o tų santykių reguliavimas nėra imperatyvus remiantis CK, tuomet taikomos turėtų būti viešosios teisės normos. Tam kad mokesčių administratorius galėtų remtis CK normomis reikia arba nustatyti viešosios teisės spragą, dėl kurios subsidiariai turi būti taikomos CK normos, arba susiklostę teisiniai santykiai turi būti žvelgiami privatinio teisinio aspektu. Anot daktarės Aistės Medelienės¹⁴, kai norima taikyti mokesčių lengvatą

¹¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-295-442/2020.

¹² Pavyzdžiui- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. kovo 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-3430-438/2020.

¹³ Pavyzdžiui- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-295-442/2020.

¹⁴ Dr. Aistė Medelienė (Wallace (2020). Aistė Medelienė: Mokesčių lengvatos – realybė ar iliuzija?. Prieinama internetu: <https://www.15min.lt/naujiena/aktualu/nuomones/aiste-medeliene-mokesciu-lengvatos-realybe-ar-iluzija-18-1387450>

ir išvengti pažeidimų, reikia įvertinti įmonės ar gyventojų sprendimų turinį, jų visumą, tačiau sunkina tai, kad tam tikrais atvejais VMI pozicija formali bei kelia papildomus reikalavimus lengvatai taikyti. Anot daktarės, tokios sąlygos dažnai yra siurprizinės, nes negalėjo būti žinomos, kai sandoriai įvyko. Mokestinių ginčų komisija atkreipia dėmesį savo 2020 metų apibendrinime, kad bylos, tarp kurių yra taikančios turinio viršenybės prieš formą principą, sudaro daugumą VMI naudai patvirtintų sprendimų, nes čia teismų praktika yra susiformavusi ir nuosekli. Galima daryti išvadą, jog esant mokestiniam ginčui, kuriame taikomas turinio viršenybės prieš formą principas, pareiškėjas turėtų argumentuoti sudaryto turinio pagrindinius tikslus per mokesčių teisės prizmę, o ne civilinę. Taigi, ginče mokesčių administratorius įrodinėja ne sandorio negaliojimą, o jo fiktyvumą mokesčių teisės prasme.

2.3 Principo taikymo klaidos

Pastebėtina, jog šiais laikais VMI atitinkamiems padaliniais ir pirmos instancijos teismams kartais pasitaiko klaidų taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Pavyzdžiui, byloje A-5525-442/2019¹⁵ teismas nurodė, kad teritorinis mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 10, 69 straipsnius bei nustatęs tai, kad pareiškėjo akcijų pardavimo sandoriai buvo fiktyvūs, o lėšų gavimo faktas nenustatytas pagal sutartis, priėmė ginčijamus sprendimus – apmokestino menamai gautas pajamas pagal sudarytas sutartis, kurias įvardijo kaip fiktyvias. Centrinis mokesčių administratorius, nors ir sutikęs su atlikta akcijų pardavimo sandorio mokestinių pasekmių analize, nesutiko su teritorinio mokesčių administratoriaus atliktu gyventojų pajamų mokesčių (toliau GPM) ir privalomojo sveikatos draudimo (toliau PSD) mokesčių įmokų apskaičiavimu, kadangi jos buvo apmokestintos atsižvelgiant į formaliai sudarytus sandorius. Teismas pabrėžė, kad atkuriant aplinkybės pagal MAĮ 69 straipsnį, negalima daryti išvados, jog į formaliai sudarytus sandorius neatsižvelgiama, tačiau jų pagrindu nustatyti pareiškėjo išmokėjimo bei gavimo momentą, dydį, pajamas, mokesčius, nes jau paskelbiant sandorį fiktyviu negalima jo remtis toliau. Kadangi MAĮ 69 straipsnio nuostatos buvo netinkamai pritaikytos, todėl nustačius netinkamai GPM ir PSD apmokestinamąsias pajamas taip pat buvo neteisingai apskaičiuotos ir GPM bei PSD mokėtinos įmokų sumos. Šiuo atveju centrinis mokesčių administratorius teigė, jog apmokestinama turėtų būti pagal MAĮ 70 straipsnį ir įpareigojo teritorinį mokesčių administratorių priimti naują sprendimą. Mokestinių ginčų komisijos vertinimu 2020 apibendrinime¹⁶ skundo gra-

¹⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. sausio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-5525-442/2019.

¹⁶ Mlgk.lrv.lt. (2020). GINČŲ NAGRINĖJIMAS MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJOJE 2020 METAIS: SKAIČIAI, POKYČIAI IR NAUJOS TENDENCIJOS. Prieinama internetu: <https://mgk.lrv.lt/lt/naujienos/gincu-nagrinejimas-mokestiniu-gincu-komisijoje-2020-metais-skaiciai-pokyciai-ir-naujos-tendencijos>

žinimas mokesčio administratoriui nėra garantija, jog bus priimtas palankesnis sprendimas mokesčių mokėtojui, tačiau tai parodo tam tikrus mokesčių administratoriaus trūkumus, kurie trikdo mokesčių mokėtoją. VMI savo statistikoje teigia¹⁷, jog 2020 metais 96% ginčų buvo palankūs VMI naudai, tačiau MGK pateikė skirtingus rodiklius ir pabrėžė, jog VMI pateikia ne visų mokestinių ginčų rezultatus, tad tai nėra visai patikimas apibendrinimas. Autoriai mano, jog VMI padaliniai turėtų įvertinti aplinkybių visumą ir tą padarius spręsti, ar užtenką argumentų papildomai apmokestinti.

Pirmosios instancijos teismo pasyvus ir formalus mokestinio ginčo nagrinėjimas buvo dažniausia priežastis, kodėl bylos pareiškėjo skundas buvo tenkinimas iš dalies dėl teismo kaltės. Byloje EA-3422-442/2020¹⁸ pirmosios instancijos teismas pažeidė ABTĮ 80 straipsnio 1 dalį, todėl tik formaliais pagrindais atmetė pareiškėjo naujus įrodymus, argumentuojančius sandorių turinį ne mokestinei naudai, o taip nebuvo užtikrintas bylai visų svarbių aplinkybių objektyvus bei visapusiškas tyrimas. Atsakovas VMI taip pat nieko neargumentavo dėl papildomai pateiktų dokumentų, o apeliacijoje apsiribojo tik bendro pobūdžio pasakymais. Byloje EA-357-968/2020¹⁹ LVAT pareiškė, jog pirmosios instancijos teismas nenurodė savo argumentų dėl pareiškėjo skunde nurodytų aplinkybių bei iš esmės perrašė MGK sprendime išdėstytas išvadas, joms pritardamas. Teismas savarankiškai nenagrinėjo faktinių aplinkybių reikšmingų bylai bei nepadarė jokių išvadų apart kartodamas MGK poziciją, todėl LVAT konstatavo, jog iš esmės neišnagrinėjo mokestinio ginčo, o toks teismo sprendimas yra priimtas be motyvų. Pagal 2020 Mokestinių ginčų komisijos apibendrinimo statistiką²⁰, teismo patvirtintų MGK sprendimų dalis išaugo. Apibendrinant, pirmosios instancijos teismai mokestiniame ginče, taikant turinio viršenybės prieš formą principą ir esant MGK sprendimui, turėtų atlikti savarankišką analizę ir aktyviai dalyvauti nagrinėjant ginčo esmę bei remtis MGK pateikiant savo išvadą, o ne tiesiog pakartoti MGK poziciją.

2.4 Principo taikymo praktinės ribos

Ne visada mokestiniuose ginčiuose turinys prioritetizuojamas formos atžvilgiu. Yra situacijų, kada imperatyvių mokesčio įstatymo normų nesilaikymas yra privalomas,

¹⁷ Www.vmi.lt. (2020). Mokestinių ginčų rezultatai - VMI. Prieinama internetu: <https://www.vmi.lt/cms/mokestiniu-gincu-rezultatai>

¹⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-3422-442/2020.

¹⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-357-968/2020.

²⁰ Mlgk.lrv.lt. (2020). GINČŲ NAGRINĖJIMAS MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJOJE 2020 METAIS: SKAIČIAI, POKYČIAI IR NAUJOS TENDENCIJOS. Prieinama internetu: <https://mgk.lrv.lt/lt/naujienos/gincu-nagrinejimas-mokestiniu-gincu-komisijoje-2020-metais-skaiciai-pokyciai-ir-naujos-tendencijos>

pavyzdžiui, gaunant mokesstinę lengvatą, esminio turinio įrodymas neturi prasmės. Pareiškėjas byloje EA-307-442/2020²¹ prieštarauja gyventojų pajamų mokesčių įstatymo (toliau GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatai, kad norint pasinaudoti mokesčio lengvata, parduodamo būsto adresu privaloma būti deklaravus savo gyvenamąją vietą. Pareiškėjas tvirtina, jog turi būti naudojama turinio viršenybės prieš formą principas, tad faktiškai įrodė, jog ten gyveno. Atsakovas nurodė, kad mokesčių lengvatų pagrįstumo vertinime itin svarbu atsižvelgti į mokesčių mokėtojų lygybę, teisingumo ir visuotinio privalomumo principus, todėl taikant GPMĮ imperatyviai reglamentuotą lengvatų taikymo tvarką būtų pažeidžiamos kitų mokesčių mokėtojų teisės. LVAT pabrėžė, jog teismų praktikoje GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatos imperatyvus reikalavimas, deklaruoti teisės aktų nustatyta tvarka kaip gyvenamąją vietą, privalomas, todėl nėra jokio pagrindo nukrypti nuo praktikos. Tačiau MGK savo sprendime²² pateikė kitokią nuomonę: įstatymų leidėjas, nustatydamas minėtą lengvatą, iš tikrųjų siekė atleisti nuo apmokestinimo gyventoją, kuris pardavė gyvenamąjį būstą, o gyvenamosios vietos nedeklaravimas tik formalus reikalavimas nesilaikymas. Komisija padarė išvadą, jog nesilaikant gyvenamosios vietos deklaruojant, negalima atimti teisės taikyti lengvatą, jeigu įrodoma, kad faktiškai buvo gyvenama. Teismas nepateikė jokio argumentavimo, kodėl negalėjo būti taikytas principas, o tik pasakė, jog teismų praktikoje taikant šio straipsnio dalį yra būtina laikytis imperatyvių normų. Remiantis MGK sprendimu, galima teigti, jog priešinga teismui pozicija yra labiau argumentuota, jog mokesstinis ginčas, kuriame mokesčių mokėtojas nesilaikė tam tikrų formos reikalavimų, tačiau pateikė solidų argumentavimą ir pakankamai įrodymų dėl esminio turinio, turėtų būti svarstomas atsižvelgiant į mokesčio mokėtojo pateiktus argumentus ir aplinkybes.

ETT, priešingai pastarosios bylos LVAT nutarimui, kontraversiškoje 2016 „Barlis“ byloje nutarė, jog tiesioginių imperatyvių nuostatų nesilaikymas ne visada reiškia, jog turima atsakyti nagrinėti tam tikrą prašymą mokesciniame ginče. Portugalijos įmonė „Barlis“, kontroliuojanti viešbučių ir restoranų tinklą, užsisakė tam tikras teisinės paslaugas iš teisininkų firmos, o pastaroji kartu su teikiamomis paslaugomis suteikė sąskaitos faktūras. Sąskaitos faktūros išsamiai ir aiškiai neapibrėžė, kokios tai paslaugos, todėl Portugalijos mokesčių administratorius, gavęs sąskaitos faktūras iš „Barlis“ su prašymu pasinaudoti PVM atskaičiavimu, atsisakė atskaičiuoti PVM. Kai mokesstinis ginčas nuėjo į Portugalijos mokesčių ginčų arbitražinį tribunolą, buvo paprašytas preliminarus sprendimas dėl mokesčių administratoriaus atsakymo atskaičiuoti PVM, nes sąskaitos faktūros netenkino formalių reikalavimų aprašytų nacionalinėje teisėje. ETT teigė,

²¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. vasario 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-307-442/2020.

²² „Mokesčių ginčų komisijos 2019 m. rugpjūčio 26 d. sprendimas Nr. S-106 (7-79/2019)“, Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos. Prieiga internetu: [https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2019-08-26_sprendimas_S-106_\(7-79-2019\).pdf](https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2019-08-26_sprendimas_S-106_(7-79-2019).pdf).

jog sąskaitos faktūros neatitiko imperatyvių normų 226 straipsnio 6 ir 7 dalies Europos Sąjungos PVM direktyvoje²³, o ar teisinių paslaugų turinys tinka įmonės ekonominei veiklai, galia nuspręsti atitenka tribunolui, nes tai fakto klausimas. Tačiau teismas pabrėžė, jog bet kokie dokumentai paaiškinantys sąskaitas faktūras turi būti svarstomi. Teismas pabaigoje paskelbė svarbiausią poziciją – kai mokesčių administratorius turi visą pakankamą informaciją nuspręsti ar buvo patenkintos esminės materialiosios sąlygos, negalima atsisakyti atskaičiuoti PVM vien tik dėl tos priežasties, jog sąskaitos faktūros neatitiko 226 straipsnio 6 ir 7 dalies PVM direktyvos forminių reikalavimų. Anot Marie Lamensch²⁴, šioje byloje svarbu tai, jog teismas panaudojo „*substance over form*“ principą (atitikmuo turinio viršenybės prieš formą principui) atlaisvinti nustatytus ne valstybės narės formos reikalavimus, bet tiesiogiai įtvirtintus PVM direktyvos pačios Europos Sąjungos. Marie Lamensch mano, jog teismas „paėjo vienu laiptu per daug“. Sunku prieštarauti tokiam teismo sprendimui, nes nors tai yra unikalus sprendimas senesnės teismų praktikos atžvilgiu, į sąžiningą mokesčių mokėtojų neturėtų būti neatsižvelgta vien dėl formalumo trūkumų, kilusių dėl neatsargumo, jeigu yra pakankamai įrodymų ir aplinkybių leidžiančių nustatyti materialiąsias sąlygas. Galiausiai toks ETT sprendimas gali turėti tolimesnę įtaką stiprinant principo veikimą tarnauti sąžiningų mokesčių mokėtojų naudai esant formaliems nesklandumams bei toks ETT taikymas gali paskatinti ir Lietuvos teismus žiūrėti panašiu požiūriu.

2.5 Pelno mokesčio naujosios nuostatos taikymas

Tarp priimtų 2018-12-06 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo pakeitimų bei papildymų, kurie siekia įgyvendinti 2016 m. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164 nuostatas, pelno mokesčio įstatymo (toliau PMĮ) 11 straipsnio 8 dalies papildymo įtvirtinimas skiriasi nuo mūsų jau aptartų reikalavimų taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Nauja priemonė mokesčių administratoriui prieš agresyvių mokesčių planavimą tikslingai sumažinant pelno mokesčių arba jų vengti, PMĮ 11 straipsnio 8 dalis, anot VMI komentaro²⁵, taikoma panašiai kaip 69 straipsnis: apskaičiuojant mokesčių neatsižvelgiama į darinio ar darinių visumą, jeigu šie įvertinami kaip fiktyvūs. Tačiau skirtumas toks, jog šioje situacijoje neužtenka įrodyti bent vieną tikslą be mokesstinės

²³ Europos Sąjungos Tarybos direktyva 2006 m. lapkričio 28 d. direktyva (ES) 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. OJ L 347, p. 1–118.

²⁴ World Journal of VAT/GST Law. (2017). The principle of “substance over form” with respect to the exercise of the right to deduct input VAT – A critical analysis of the Barlis jurisprudence. Prieinama internetu: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/20488432.2017.1407126>

²⁵ www.vmi.lt (2019). Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnio 8 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarų) parengimo - Teisės aktai ir komentarai - VMI. Prieinama internetu: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8782061/RM-10140/1fb7951b-21f5-433a-9956-7c31d-37cb573>

naudos. Taikant minėtą PMĮ straipsnio dalį reikia įrodyti, jog darinių pagrindinis tikslas ar tikslai nėra mokesstinė nauda. VMĮ pasisakė: „jei tokios komercinės priežastys neatspindi ekonominės realybės – nėra ekonomiškai pagrįstos ir proporcingos gaunamai mokesatinei naudai, apskaičiuojant pelno mokestį, į darinį (darinius) bus neatsižvelgiama“. Komentare pabrėžiama, jog tai nereiškia, kad mokesčių mokėtojai negali ieškoti optimaliausio apmokestinimo būdo, tačiau jie turi suprasti bei atsakingai numatyti, kad veikla turi atikti ekonominę realybę, o ne būti paremta noru išvengti ar sumažinti mokesčius. Teismų praktikos taikant naują nuostatą šiuo metu nėra, todėl sunku nuspėti taikymo realybę ateityje ir kaip bus paveikas mokesčių mokėtojas.

Išvados

1. Kintant valstybės ekonomikai ir atsirandant vis naujų verslo modelių, atsižvelgus į valstybės privalomumą keisti mokesčių teisės nuostatas, galima konstatuoti, jog kiekvienų kalendorinių mokesčių metų dinamiškas ginčo aplinkybių kitimas neleidžia sudaryti baigtinio sąrašo. Tad nors ir yra būtina identifikuoti labiausiai pasitaikančius veiksmus dėl lengvesnės fiktyvų darinių prevencijos ir kontrolės, mokesčių administratorius ir teismai turi visuomet aktyviai identifikuoti naujus, potencialiai mokesstinės naudos siekiančio nesąžiningo mokesčių mokėtojo veiksmus, bei trečiųjų asmenų veiksmus prieš ir po sudarant fiktyvaus darinių.
2. Teisme, esant turinio viršenybės prieš formą principo taikymui prieš mokesčių mokėtojo sudarytus sandorius ar darinius, mokesčių mokėtojas, kaip pareiškėjas savo gynyboje, turėtų argumentuoti sudaryto turinio pagrindinius tikslus per mokesčių teisės prizmę, o ne civilinę.
3. Turinio viršenybės prieš formą principo universalumas neapsiriboja ties vienu subjektu ir gali būti taikomas tiek mokesčio administratoriaus naudai, tiek mokesčių mokėtojų naudai, todėl pirmos instancijos teismams kyla pareiga nuodugniau išnagrinėti mokesčių ginčą ir neapsiriboti vien mokesčio administratoriaus ar Mokesčių Ginčų Komisijos komentarais.
4. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo praktikoje turėtų argumentuoti, kodėl gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto imperatyvios nuostatos nesilaikymas yra viršesnis už įrodytą ir argumentuotą turinį.
5. Europos Teisingumo Teismo praktika mokesciniame ginče krypta mokesčio mokėtojo naudai, kai veiksmai neatitinka imperatyvių normų, tačiau yra argumentuotai ir faktiškai įrodomos materialiosios sąlygos.
6. Pagal pelno mokesčio įstatymo nuostatas, mokesčio mokėtojo, pelno mokesčio apskaičiavimo atveju, veiksmuose ar dariniuose tarp pagrindinių tikslų nebegali būti mokesčių lengvatos pasinaudojimas arba mokesčio vengimas.

Šaltinių sąrašas:

Norminiai teisės aktai

1. Europos Sąjungos Tarybos direktyva 2016 m. liepos 12 d. direktyva (ES) 2016/1164 kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OJ L 193, p. 1–14.
2. Europos Sąjungos Tarybos direktyva 2006 m. lapkričio 28 d. direktyva (ES) 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. OJ L 347, p. 1–118.
3. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, Nr. 110-3992.
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, Nr. 63-2243.

Specialioji literatūra

5. Endrijaitis, M. (2018). Kitų nei kaupimo ir palyginimo bendrųjų finansinės apskaitos principų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. *Teisė*, 107, pp.35–50. Prieiga per internetą: <https://www.zurnalai.vu.lt/teise/article/view/11678> [žiūrėta 2021 m. vasario 9 d.].
6. World Journal of VAT/GST Law. (2017). *The principle of “substance over form” with respect to the exercise of the right to deduct input VAT – A critical analysis of the Barlis jurisprudence*. Prieiga per internetą: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/20488432.2017.1407126> [žiūrėta 2021 m. vasario 9 d.].

Teismų praktika

7. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo:
8. Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticas, No. C-516/14, [2016-09-15]. ECLI:EU:C:2016:690.
9. Lietuvos:
10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. sausio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-5525-442/2019.
11. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. vasario 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-307-442/2020.
12. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-295-442/2020.
13. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-3422-442/2020.
14. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-357-968/2020.
15. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. kovo 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-3430-438/2020.
16. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-953-11.

17. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1128-10.
18. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-250-08.
19. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. gegužės 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-525-828-08.
20. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. spalio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-756-965-06.
21. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-39-1019-05.
22. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. gruodžio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1844-05.

Kita literatūra

23. Www.vmi.lt. (2019). Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnio 8 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarų) parengimo - Teisės aktai ir komentarai - VMI. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8782061/RM-10140/1f-b7951b-21f5-433a-9956-7c31d37cb573> [žiūrėta 2021 m. vasario 9 d.].
24. Www.vmi.lt. (2020). *Mokestinių ginčų rezultatai* - VMI. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/mokestiniu-gincu-rezultatai> [žiūrėta 2021 m. vasario 9 d.].
25. Dr. Aistė Medelienė (Wallace (2020). *Aistė Medelienė: Mokesčių lengvatos – realybė ar iliuzija?*. Prieiga per internetą: <https://www.15min.lt/naujiena/aktualu/nuomones/aiste-medeliene-mokesciu-lengvatos-realybe-ar-iliuzija-18-1387450> [žiūrėta 2021 m. vasario 9 d.].
26. „Mokestinių ginčų komisijos 2019 m. rugpjūčio 26 d. sprendimas Nr. S-106 (7-79/2019)“, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos. Prieiga per internetą: [https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2019-08-26_sprendimas_S-106_\(7-79-2019\).pdf](https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2019-08-26_sprendimas_S-106_(7-79-2019).pdf) [žiūrėta 2021 m. vasario 24 d.].

TURINIO VIRŠENYBĖ PRIEŠ FORMĄ PRINCIPAS, TAIKYMAS MOKESTINIUOSE GINČUOSE

Santrauka

Šiame straipsnyje analizuojama turinio viršenybės prieš formą principo samprata, susiformavimas mokestinėje teisėje, jo šiuolaikinis taikymas mokestiniuose ginčiuose prieš mokesčių mokėtoją ir už. Atkreipiamas dėmesys į principo teismų praktikos susiformavimą, dažniausias aplinkybės signalizuojančias potencialiai fiktyvius veiksmus dėl mokestinės naudos bei žvelgiama į šiuolaikinių ginčų principo taikymą: dažniausios pareiškėjų, atsakovų ir teismų klaidos mokestinio ginčo proceso metu; dažniausios aplinkybės lėmusios fiktyvios formos paskelbimą; principo taikymo ribos Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo požiūriu, Europos Teisingumo Teismo požiūriu; naujausios normos suteikiančios daugiau priemonių mokesčių administratoriui kovoti prieš mokesčių vengimą.

SUBSTANCE OVER FORM PRINCIPLE, ITS APPLICATION IN TAX DISPUTES

Summary

This article analyzes the concept and formation of the substance over form principle in tax law as well as its application in tax disputes both against and for the tax payer. In particular, we analyze the formation of court practice regarding the principle, the most common circumstances signaling potentially fictitious actions for tax benefit and take a look at the application of the principle in modern disputes: the most common errors in the tax dispute process from the plaintiffs, defendants and courts; circumstances leading to the form being declared as fictitious; the boundaries of the principle being applied stated by the Supreme administrative court of Lithuania and the European Justice Court; latest law norms giving more tools for the tax administrator to fight tax evasion.