

Vilniaus universiteto teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Gabrielės Lauciūtės

V kurso Finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studentės

Magistro darbas

Sąžiningumo principas mokesčių teisėje

The principle of fairness in tax law

Darbo vadovas: Lekt. Dr. Gediminas Užubalis

Darbo recenzentas: Assist. Prof. Dr. Laura Paškevičienė

Vilnius
2022

Anotacija

Magistro baigiamojo darbo tikslas – Sąžiningumo principo atskleidimas mokesčių teisėje. Sąžiningo ir nesąžiningo mokėtojo atskleidimas, sąžiningumo principo analizė ir reikšmingumas. Darbe aptariama teismų praktika vykdančią nesąžiningus mokesčių mokėtojo veiksmus. Pirmame skyriuje yra nagrinėjama sąžiningumo principo samprata bei sąžiningo ir nesąžiningo mokesčių mokėtojų veikimas mokesčių teisėje. Tai svarbu atskleidžiant sąžiningumo principo reikšmę bei tokių veiksmų atskleidimu. Antroje dalyje aptariami nesąžiningo subjekto veiksmai ir priežastys. Trečiame skyriuje mokesčių mokėtojų ir valstybės bendradarbiavimas, bendras susitarimas bei pasitikėjimas, o ketvirtame skyriuje labiau gilinamasi į praktinius aspektus kai yra piktnaudžiaujama ar kitaip vykdomas nesąžiningumas.

Pagrindiniai žodžiai: Sąžiningumas, mokesčiai, mokesčių mokėtojų veiksmai, nesąžiningumo veiksmai.

ANNOTATION

The aim of the master's thesis is to reveal the principle of fairness in tax law. Disclosure of honest and dishonest payer, analysis of fairness and significance. The paper discusses the case law on unfair taxpayer action. The first chapter examines the concept of fairness and the operation of fair and unfair taxpayers in tax law. It is important to disclose the principle of fairness and disclosure of such actions. The second part discusses the actions and causes of the dishonest entity. The third chapter focuses on cooperation between taxpayers and the state, mutual agreement and trust, and the fourth chapter delves deeper into the practical aspects of abusive or otherwise unfair practices.

Key words: Integrity, taxes, actions of taxpayers, acts of dishonesty.

Turinys

Turinys	3
Įvadas	1
1.Sąžiningumo principo samprata.....	3
2.Sąžiningumo principo reikšmė	5
3.Sąžiningumo principo nesilaikymo priežastys	8
4.Mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus santykis.....	10
5.Sąžiningumo principo taikymas Baltijos šalyse.....	32
6.Praktinis sąžiningumo principo taikymas Lietuvos mokesčių teisėje (teismų praktikos analizė):	16
6.1 Mokesčių vengimas	16
6.2Mokesčių slėpimas	22
6.3 PVM atskaita	26
6.4 Buhalterinė apskaita	29
Išvados.....	36
Šaltinių sąrašas	37
Santrauka.....	42
Summary	43

Ivadas

Teisėje sąžiningumo principas apibrėžiamas kaip institucijos ar asmens savybė, kuri interpretuojama teismų praktikoje pagal objektyvumo ir subjektyvumo kriterijus. Remiantis šiuo principu, teiginiai yra teisingi jei atitinka teisingumo, sąžiningumo principus, kurie pateikia geriausią, konstruktyvų, asmens ar institucijos teisinės praktikos aiškinimą. Sąžiningumo principu teigiama, kad įstatymas turi kalbėti vienu balsu, todėl teisėjai turi daryti prielaidą, kad įstatymas yra sudarytas remiantis nuosekliais teisingumo, sąžiningumo ir procesinio tinkamumo principais ir visose nagrinėjamosiose bylose teisėjai užtikrina jų vykdymą. Sąžiningumo principu siekiama, kad kiekvieno individo ir institucijos situacija būtų teisingai vertinama, pagal vienodus standartus (t.y. su visais elgiamasi vienodai) (Dwarkin, 2007; Baublys, et al., 2012).

Mokesčių teisėje sąžiningumo principas reiškia socialinę, teisinę, politinę tvarką, etinius principus bei taisykles, kurios apibrėžia ir nustato teisingą žmonių sambūvio tvarką. Mokesčių teisėje, bet koks mokestis, nulemiantis norimą ir numatomą ekonominį poveikį, gali būti laikomas sąžiningu. Mokesčių sistema pagrįsta sąžiningumo ir lygiateisiškumo principais. Teisėje vadovaujantis sąžiningumo principu, yra laikoma, kad asmuo ar institucija veikia pagal įstatymus, sąžiningai ir gerbiant gerąją praktiką. Pagal šį principą, mokesčių teisėje, nekeliama prielaida, kad asmuo ar institucija gali būti įtariamasis subjektas neteisėtu, nesąžiningu ir neetišku elgesiu. Mokesčių teisė turi sąžiningai manyti, kad asmuo ar institucija gerbia įstatymus, etiką ir visuomenės moralę, taip pat elgiasi sąžiningai santykiuose su kitomis šalimis (verslininkais, vartotojais ar valdžios institucijomis). Kiekvienas nukrypimas nuo šios taisyklės yra išimtis, kuriai reikia įtikinamų įrodymų (Prus, 2019)

Tyrimo problema: Sąžiningumo principas mokesčių teisėje suteikia stabilumą, teistumą vykdant prievolę bei attribojimą nuo nesąžiningumo, todėl sąžiningumo principas mokesčių teisėje tiek pat svarbus kiek ir kiti principai.

Temos objektas: Sąžiningumo principas

Darbo tikslas: mokslinės literatūros bei teismų praktikos pagrindu atskleisti mokesčių teisėje taikomą sąžiningumo principo sampratą, jo požymius, funkcijas bei taikymo ypatumus teismų praktikoje.

Mokslinio tyrimo metodai:

1. **Istorinis** - šis metodas pasitelkiamas analizuojant sąžiningumo principo kaitą;
2. **Lyginamasis** – lyginti skirtingas teismų praktikas;
3. **Sisteminis analizės** - šis metodas leidžia analizuoti sąžiningumo principą praktikoje, teisės aktus.

Darbo uždaviniai:

1. Atskleisti mokslinėje literatūroje pateikiamą sąžiningumo principo sampratą;
2. Išanalizuoti sąžiningumo principo taikymo mokesčių teisėje teorinius ir praktinius aspektus;
3. Apžvelgti sąžiningumo principo taikymo ypatumus Lietuvos mokesčių teisėje, atliekant teismų praktikos analizę.

Darbo šaltiniai: Darbe vadovaujasi šiam darbui aktualiais mokesčių teisinius santykius reglamentuojančiais teisės aktais.

Darbo struktūra: Šį darbą sudaro įvadas, dėstomoji dalis iš 6 dalių ir išvados. Magistrinio darbo pabaigoje pateikiamas literatūros sąrašas bei santrauka lietuvių ir anglų kalba.

1.Sąžiningumo principo samprata

Sąžiningumo principas apima subjekto veiksmus bei moralinius įsitikinimus elgtis laisvai pagal sau nusibrėžtas taisykles ar pagal savo nusistovėjusias moralines vertybes. Tačiau tokie įsitikinimai, moralinės nuostatos ar papročiai turi būti teisėti, nekenkti įstatymams, sau ar kitiems ir turėti tam tikras ribas bei teisėtumą. Tai reiškia, kad žmogaus laisvė tampa subjektine teise, o jos ribos – pareiga, draudimu ar teisiniu ribojimu (Vansevičius,S,2000,p.210).

Subjektams teisinėje valstybėje galioja principas, kad viskas, kas neuždrausta, leidžiama. Tačiau yra ir kitokių leidimų: jie yra teisiškai įforminti ir valstybės užtikrinti, numatyti teisės normose ir juos atitinka kitų subjektų pareigos. Tai yra vadinamos subjektinėmis teisėmis. Subjektinė teisė, apibrėžta ir įtvirtinta teisės normoje, yra nustatyta elgesio riba (Vansevičius,S,2000,p.214-215). Subjektinė teisė apima keletą konkrečių teisių (Vansevičius,S,2000,p.215):

1. teisę turėti tam tikrą gerovę;
2. atlikti atitinkamus veiksmus arba elgtis tam tikru būdu;
3. pareikalauti iš kito teisinio santykio dalyvio įvykdyti teisinę pareigą;
4. subjektinės teisės pažeidimo atveju kreiptis į teismą.

Teisinė atsakomybė atsiranda ir kai asmuo nesąžiningai atlieka pareigą ir nevykdo teisės normų reikalavimų (Vansevičius,S,2000,p.215). Kaip ir subjektinė teisė, teisinė pareiga yra teisinio santykio subjekto elgesio matas. Tas matas – tai pareigos įvykdymo ribos, numatytos teisės normoje. Šių ribų peržengimas – tai arba nesąžiningas pareigų atlikimas, arba piktnaudžiavimas ir kėsınimasis į kito teisinių santykių dalyvio subjektinę teisę (Vansevičius,S,2000,p.215). Išlikti sąžiningam ir doram piliečiui būnant visuomenės dalimi lemia tam tikri įsitikinimai kai pasirenkama viena ar kita pusė, tai kai jaučiamas artimos aplinkos spaudimas, valdžios padėtis, jos noras padėti ir bendradarbiavimas bei jo kreipimasis į žmonių gerovę. Visuomeninės sutarties šalininkai mano, kad žmogus mieliau renkasi jo laisvę ribojančią taiką negu jo prigimtį atitinkantį karą. Manoma, kad žmogus yra racionali būtybė, galinti iš egoizmo gyventi taikoje su kitais (Jokubaitis,2019.p.116-117). Yra daroma prielaida, kad pilietis yra sąžiningas, kol neatsiranda sviri priežastis manyti kitaip. Įstatymas įpareigoja asmenį elgtis tam tikru būdu. Asmuo turi veikti apgalvodamas aplinkybes, protingai ir atsakyti už savo keliamus veiksmus. Sąžiningumo principas, kaip teisinė kategorija, įvardijamas bona fides (geros valios) terminu, pradėtas vartoti dar romėnų teisėje (Arlauskas,S,2011,p.198-199).

Sąžiningumo principas, kaip moralinis standartas, anot M.W Hesselinko, reiškia dorumą, atvirumą, tiesumą ir lojalumą. Sąžiningumo standartas traktuojamas įvairiai. Nepaisant lietuviško termino sąžiningumas subjektyvaus pobūdžio, šis terminas Lietuvoje reiškia geros valios nuostatą ir vartojamas kaip vienas iš pagrindinių teisės principų. Siekiant vengti subjektyvių asociacijų, sąžiningumą, kaip teisės principą, reikėtų interpretuoti ne „kritinės“, bet „konvencinės“ moralės kontekstu ir atitikmeniu laikyti dorumą (Arlauskas,S 2011,p.199).Sąžiningumas kaip bendro pobūdžio taisyklė, nėra griežtas imperatyvas. Anot M.W Hesselinko yra atvira norma, kurios turinys negali būti „abstrakčiai surašytas, norma, kurios turinys, priklauso nuo jos taikymo aplinkybių. Svarbiausia, kad sąžiningumas, ir toliau atlikdamas svarbų teisės lankstumo vaidmenį, lieka atvira norma. Sąžiningumo principas nuolat konkretizuojamas. Daugelyje Europos „teisinių sistemų jis nėra traktuojamas kaip norma“, o praktinėje plotmėje gera valia yra naujų taisyklių garsintuvas (Arlauskas,S 2011.p.199). Gary's Wattas, pvz., nurodo, kuo pasireiškia tiesioginis ryšys tarp nesąžiningumo ir neprotingumo: svarbiausia, kas gali būti pasakyta apie bendrą prigimtį, yra tai, kad nesąžiningumas apskritai siekia susieti naudojimąsi teisiniais įgaliojimais ar primygtinai reikalauja teisinių įgaliojimų, suteikiančių pranašumą kito pažeidžiamo ir nesėkmingo asmens sąskaita ir tokiu neprotingu ar prievartiniu būdu bei tokiu mastu, kad meta iššūkį paprastų doro elgesio standartų minimumui. (Arlauskas,S 2011,p.210). Iš to išeina, kad nesąžiningas elgesys yra piktnaudžiaujamas elgesys, kurio dėka nepelnytai įgyjama pranašesnė padėtis. Siekiant to išvengti, būtina elgtis protingai. Protingumas apeliuoja ne į asmens valią, bet į veiksmų ir priemonių seką. Protingumas, tai būdas kuriuo reikia žengti, siekiant sąžiningo savo interesų įgyvendinimo (Arlauskas,S 2011,p.210-211).

Taip pat ir mokesčių teisėje, valdžia siekia, kad visuomenė sklandžiai bendradarbiautų su mokesčių administratoriumi, sklandžiai vykdytų prievolę ir nenusižengtų savo moralei bei įstatymams. Žmogus neįsivaizduojamas be bendravimo su kitais ir paklusimo išorinei tvarkai. Tačiau kartu jis nėra tik tvarkos žmogus ir nuolatos laužo nusistovėjusias taisykles (Jokubaitis,A,2019,p.36). Mokesčių administravimo įstatyme yra numatytos funkcijos bei uždaviniai, kurių mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas turi laikytis. Kaip aukščiau buvo minėta, kad sąžiningas žmogus turi elgtis protingai bei apgalvodamas savo veiksmus. Vykdamt mokesčių apskaičiavimą, svarbu laikytis mokesčių mokėjimo tvarkos, nenusižengti įstatymams ir būti sąžiningu sau bei kitiems. Kalbėdami apie sąžiningus mokėtojus galime suprasti, kad kalbame apie mokėtojus, kurie stengiasi laikytis įstatymų ir turi patikimo mokesčių mokėtojo statusą. Tokiems

subjektams kurie neturi kėslų gauti mokestinės naudos sau, suteikiama galimybė ir pasitaisyti jei yra padaromas tam tikras pažeidimas.

Todėl apskritai sąžiningumas tuo ir pasižymi, kad turi būti laikomasi įstatymų, nenusižengti įstatymams, nes turėjimas tam tikrų teisių ir pareigų dar nereiškia, kad negali kilti atsakomybė. Atliekant veiksmus laikytis jų protingai bei sąžiningai.

2.Sąžiningumo principo reikšmė

Kai kalbame apie sąžiningumą mokesčių teisėje suprantame, kad prievolė turi būti vykdoma tinkamai, laiku ir sąžiningai. Tačiau didžiausia problema kyla, kai nesilaikoma tokių funkcijų, kai stengiamasi nusišlopinti tam tikrus veiksmus, kai klastojami dokumentai, piktnaudžiaujama ar vengiama. Tikslas – vykdyti efektyvią kontrolę užkertant kelią mokesčių vengimui, nes nesilaikymas tokio vykdymo, savaime pereina į nesąžiningumą, nesąžiningo mokėtojo elgesį.

Yra trys svarbūs veiksniai, kurie leidžia atverti kelius į sąžiningumą, mokesčių sklandumą, mokėjimą bei darnumą, tai pasitikėjimas, institucijų veikla ir socialinės normos. Pasitikėjimas svarbus tuo, kad yra vienas iš pagrindinių elementų, tiesiogiai skatinančių mokesčių mokėtojų norą mokėti mokesčius. Jei mokesčių mokėtojai pasitiki tiek vyriausybe, tiek mokesčių administravimo institucijomis, jie bus labiau linkę elgtis sąžiningai ir mokėti mokesčius (Levišauskaitė K., Šinkūnienė K. 2006m,p.7). Kai kalbame apie socialinę normą, tol kol bus tikimasi, kad tokia yra, tol bus sklandus mokesčių mokėjimo procesas. Kai tai vyksta praeina gana daug laiko, kol mokesčių mokėtojai pradeda vengti mokėti mokesčius, todėl reguliuojant mokesčių mokėtojų bei institucijų santykius šio žingsnio būtų galima išvengti (Levišauskaitė K., Šinkūnienė K. 2006m,p.7). Mokesčių teisėje yra aktuali vykdoma mokesčių mokėtojų prievolė, jos svarba, kurią vykdo mokesčių mokėtojas. Labai svarbu suprasti, kad mokesčių mokėtojai gali būti pasirengę mokėti mokesčius ir sąlyginai (Frey B., Torgler B. 2006,p.2). Ką reiškia toks sąlyginumas? Tai, kad pats sąlyginumas labai priklauso ir nuo žmonių moralės, nes sklandžiam mokesčių vystytūsi mokesčių mokėtojas turi matyti, skaidrų, sąžiningą verslą, kad būtų reikšmingas mokesčių sistemai. Kuo labiau kiti mokesčių mokėtojai laikomi sąžiningais, tuo labiau norintys asmenys patys moka mokesčius. Tai, kiek kiti taip pat prisideda, skatina daugiau ar mažiau bendradarbiauti ir sistemingai

įtakoja norą prisidėti (Frey B., Torgler B. 2006,p.7). Taip pat straipsnyje yra aptariamos 4 mokesčių mokėtojų grupės pagal jų elgesį (Levišauskaitė, K., Šinkūnienė,K. 2006m,p.7.):

1. Sąžiningi mokesčių mokėtojai. Šie mokesčių mokėtojai net neieško būdų išvengti mokesčių. Jų elgesys nepriklauso nuo pokyčių mokesčių sistemoje bei jos politikoje, taip pat kontrolės padidėjimo, baudų ar patikrinimų skaičiaus.
2. Socialiniai mokesčių mokėtojai. Šiems mokesčių mokėtojus įtakos turi socialinės normos, jie yra jautrūs įvairiems įsitikinimams: jei jų aplinkoje individai moka mokesčius, jie taip pat mokės, jei ne – jų noras mokėti mokesčius sumažės.
3. Vidiniai mokesčių mokėtojai. Vidiniai mokesčių mokėtojai jaučia įsipareigojimą mokėti mokesčius ir nesant jokių baudų. Jie yra jautrūs institucijų, tokių kaip vyriausybė, mokesčių administratoriai, veiksams. Teigiami šių institucijų veiksmai lemia ir didesnę vidinių mokesčių mokėtojų motyvaciją mokėti mokesčius.
4. Vengiantieji mokėti mokesčius. Šie mokesčių mokėtojai lygina gaunamą naudą nemokant mokesčių su gaunama nauda sąžiningai juos mokant (Levišauskaitė, K., Šinkūnienė,K. 2006m,p.7.).

Išskirtos mokesčių mokėtojų grupės ir jas lemiantys motyvai mokėti mokesčius rodo mokesčių mentaliteto glaudų ryšį su mokesčių kultūra, kuri yra svarbi prielaida kuriant efektyvią mokesčių sistemą. Be to, skirtinga įvairių mokesčių mokėtojų grupių motyvacija rodo, kad norint įgyti jų pasitikėjimą ir padidinti norą mokėti mokesčius reikia taikyti skirtingas mokesčių sistemos kūrimo bei mokesčių administravimo strategijas (Levišauskaitė, K., Šinkūnienė,K. 2006m,p.8). Toks pasitikėjimas kuriamas laikantis gerų santykių su mokesčių administratoriumi, jo palankesnių sąlygų nustatymas mokėtojoms, patikrinimo metu leidimas ištaisyti mokesčines klaidas.

Kai yra vykdomas mokesčinis patikrinimas ar tyrimas, tikrindamas mokesčių mokėtojų teisingumą mokesčių administratorius siekia ne tik išsiaiškinti ar vykdoma prievolė teisėtai, bet ir norima parodyti kad galimybė yra ištaisyti ją padarius.

Svarbiausias akcentas buvo mokesčinio tyrimo „nauda“ mokesčių mokėtojui, įvardijant, kad vienas iš mokesčinio tyrimo tikslų – nurodyti mokesčių mokėtojams jų padarytas klaidas ir suteikti galimybę jas ištaisyti (Medeliene,A.,2009,p.8) . Teigiama, kad mokesčinis tyrimas liberalizavo mokesčių kontrolę mokesčių mokėtojų atžvilgiu, kurie padaro klaidų dėl neatidumo, nežinojimo ar neteisingo mokesčių teisės aktų traktavimo apskaičiuojant mokesčius ar pildant deklaracijas, teikiant kitą teisės aktų

nustatytą informaciją (Medeliene,A.,2009,p.8). Nurodomas ir būdas, kuriuo tas teigiamas mokesčių mokėtojų efektas pasireiškia – radus klaidų, dėl kurių sumokėta per mažai mokesčių, verslininkams leidžiama pateikti patikslintas deklaracijas bei sumokėti mokesčius, o sankcijos gresia tik tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas nepagrįstai nereaguos į raginimus pašalinti klaidas ar trūkumus. Negana to, nurodoma, kad vienas iš trūkumų pašalinimo būdų, kurių mokesčių administratorius gali pasiūlyti mokesčių mokėtojų, yra mokesčių sumų sumokėjimas (Medeliene,A.,2009,p.8)

Mokesčių sumokėjimas į valstybės biudžetą tai tam tikros prievolės įvykdymas. O tokio įvykdymo teisėtumo patikrinimas jau pereina mokesčių mokėtojų, kuris tikrina mokesčių bazės teisėtumą ar prievolės vykdymą. Pagal Konstituciją Lietuvos piliečiai savo aukščiausią suverenią galią vykdo tiesiogiai ar per demokratiškai išrinktus atstovus. Objektyviai nustatyti, kaip gerai valdžia tarnauja žmonėms, dažnai gana sunku, todėl labai svarbus yra pasitikėjimo valstybe ir jos pagrindinėmis institucijomis įvertinimas (Buivydas, 2019). Toks pasitikėjimas atspindi, kiek šalies gyventojai tiki tuo, ką daro ir kalba politikai, ir kiek aktyviai bei noriai visuomenė sutinka prisidėti įgyvendinant valdžios siūlomus planus (Buivydas, 2019). Pasitikėjimas vyriausybe bei institucijomis yra vyriausybės efektyvumo ir šalies ekonominio vystymosi variklis, o taip pat ir vyriausybės veiklos įvertinimo rezultatas (Buivydas, 2019). Jei pasitikima vyriausybe ir jos institucijomis, labiau laikomasi mokestinių taisyklių, lengviau sekasi surasti politinius ir/ar socialinius kompromisus, piliečiai aktyviau dalyvauja šalies valdymo procesuose, toks pasitikėjimas vyriausybe taip pat stimuliuoja ekonomikos augimą skatindamas investicijas ir vartojimą (Buivydas, 2019). Mokesčių mokėtojo prievolės nevykdymas, slėpimas, vengimas, piktnaudžiavimas ar kita neteisėta veikla priklauso nuo viešųjų institucijų kokybės bei tvarkos

Apskritai mokesčių moralė mokesčių mokėtojams formuoja pasirinkti tinkamą elgesį ir būti sąžiningu mokėtoju ar nuslėpti mokesčius.1993 m. balandžio 5 d. Tarybos Direktyvoje 93/13/EEB dėl nesąžiningų sąlygų sutartyse su vartotojais siekiant palengvinti vidaus rinkos sukūrimą bei apsaugoti pilietį kaip vartotoją, įsigyjant prekes ar paslaugas pagal sutartis, kurioms taikomi kitų valstybių narių įstatymai yra būtina iš šių sutarčių pašalinti nesąžiningas sąlygas. Šioje direktyvoje norima apsaugoti nuo nesąžiningų sąlygų ir tuo, kad vartotojo apsauga būtų veiksmingesnė (Tarybos Direktyva, 1993). Kadangi pasirinktų bendrų kriterijų pagrindu vertinant sąlygų nesąžiningumą, ypač kai vykdomas viešasis pardavimas ar tiekimas, ir taip, atsižvelgiant į vartotojų solidarumą, suteikiant kolektyvinės paslaugas, privalu iš viso įvertinti ir įvairius

susijusius interesus, tai vienas iš sąžiningumo reikalavimų, todėl vertinant sąžiningumą ypač reikia atsižvelgti į šalių derybinių pozicijų tvirtumą, į tai ar vartotojas turėjo paskatų sutikti su sąlyga ir ar prekės arba paslaugos buvo parduotos arba suteiktos pagal specialų vartotojo užsakymą (Tarybos Direktyva, 1993). Šios direktyvos tikslas plėtojant temą apie sąžiningumą iš pirmo straipsnio matome, kad direktyva siekiama suderinti valstybių narių įstatymus ir kitus teisės aktus susijusius su nesąžiningomis sąlygomis pardavėjo ar tiekėjo su vartotoju sudaromose sutartyse. (1993 m. balandžio 5 d. Tarybos Direktyva)

Apskritai vengimas mokėti mokesčius, piktnaudžiavimas yra pareigos nesilaikymas, sąžiningo asmens nebuvimas ir toks apgaulės vykdymas pasireiškia visoms nesilaikymo formoms, nes yra ir piktnaudžiaujama ir vykdoma apgaulės būdu.

3.Sąžiningumo principo nesilaikymo priežastys

Teisės normose įtvirtintos asmens teisės leidžia pačiam pasirinkti vieną ar kitą poelgį ir spręsti, kaip pasielgti. Čia padeda vidiniai elgesio regulatoriai, susiję su galimomis valstybės prievartos įsisąmoninimu ir asmens sąmonėje įsitvirtinusiomis dorovinėmis etinėmis normomis, visuomenės teisės tradicijomis ir bendrosios kultūros lygiu (Vansevičius,S,2000,p.230-231). Žmogaus elgesys yra sąmoningas valios pasireiškimas ir tuo skiriasi nuo instinktų arba refleksų lemiamų veiksmų. Teisės paveiktas, žmogus lygina galimus poelgius su teise ir gali įvykdyti jos reikalavimus arba juos pažeisti. (Vansevičius,S,2000.p.231).

Sąžiningumą suprantame kaip vertybę, asmens moralinę nuostatą, kuri visuomenėje yra gerbiama ir siekiama. Valdžios tikslas išlaikyti sąžiningą valstybę. Piliečio teisinė padėtis apibrėžta konstitucinėmis teisėmis ir pareigomis ir jomis grindžiamas teisnumas, t.y. valstybės pripažinimas asmens gebėjimo būti visuomenės teisinio gyvenimo dalyviu ir įvairių teisinių santykių subjektu(Vansevičius,S,2000.p.195). Konstitucijos nuostatos yra išplėtos kituose teisės aktuose, kurie sudaro pagrindą piliečiams veikti įvairiose teisės srityse. Tai reiškia, kad piliečiai, siekdami patenkinti savo interesus, turi teisę naudotis įstatymuose numatytais teisinėmis priemonėmis (Vansevičius,S,2000.p.195). Tačiau ne visada yra laikomasi įstatymų ar geros moralės normų, atsiranda tam tikri nusižengimai dėl esamų įsitikinimų yra nesilaikom tam tikro elgesio modelio. Būti nesąžiningam tai būti priešingam sąžiningo asmens elgesio nuostatoms, kurios prieštarauja gerai moralei ir papročiams. Dažniausiai nesąžiningą elgesį reikia įrodinėti dažniau nei sąžiningumą ir tu

veiksmų atsiradimą. Nesąžiningo subjekto tikslas pasipelnyti, o teisė ir pareiga tampa subjektinėmis tiek, kiek priklauso konkrečiam subjektui.

Atskiri individai iš skirtingų valdžios paslaugų gauna labai nevienodai naudos, tad realiai tarpusavyje sutarti dėl tokių paslaugų apimties jie gali tik su sąlyga, kad kiekvienas tikėtis gauti daugmaž tiek tų paslaugų, kiek moka mokesčių (A.Von Hayek,F,1999.p.83). Visa viešųjų finansų praktika klostėsi kaip pastanga pergudrauti mokesčių mokėtoją, kad jis mokėtų daugiau negu įsivaizduoja mokas, ir pritartų viešosioms išlaidoms tikėdamasis, jog kažkam kitam, o ne jam, teks jas pakelti (A.Von Hayek,F,1999.p.84). Net viešųjų finansų teorijoje buvo išskirti visi galimi apmokestinimo kriterijai, išskyrus tą vienintelį, kuris yra bene svarbiausias demokratijoje: kad sprendimų priėmimo procedūra leistų nustatyti racionalias viešųjų išlaidų dydžio ribas (A.Von Hayek,F,1999.p.84). Apmokestinamasis būdas, žmones skatinantis manyti, jog už tai mokės kiti, taip pat vadovaudamasis principu, jog dauguma turi teisę apmokestinti mažumas pagal taisykles, netaikomas jai pačiai (kaip, pavyzdžiui, progresyviu mokesčių atveju), neišvengiamai lemia nuolatinį viešųjų išlaidų didėjimą, peržengiantį tą jų apimtį, kurios iš tikrųjų geidžia individas (A.Von Hayek,F,1999.p.84).Sistema, daugumą žmonių viliojanti atsisakyti to santykio saugumo, kurį garantuoja narystė nedidelėje grupėje, veikiausiai žadintų didžiausią nepasitenkinimą ar net smurtinę reakciją, jeigu tie, kurie iš pradžių pasinaudoję jos teikiama pranašumais, liktų be paramos tada, kai ne dėl jų kaltės netektų galimybes užsidribti pragyvenimui (A.Von Hayek,F,1999.p.87-88). Kyla klausimas, o kodėl apskritai visuomenės dalis imasi tokių veiksmų, kurie yra draustini, nelegalūs ar baustini? Atsakymų tikriausiai yra ne vienas ir ne du. Pirmiausia visuomenės suvokimas apie demokratiją, jos principus ir raidą. Kiekvienas demokratiją suvokia skirtingai, tačiau tas suvokimas dažniausiai pereina į nusivylimą, jos valdymu bei procedūromis. Tai kelią nesaugumo jausmą bei nepasitikėjimu valstybe. Taikingas ir efektyvus žmonių susigyvenimas negali apsiriboti vien tik visuomenės narių sąmoninga motyvacija laikytis bendro elgesio taisyklių. Visada atsiranda žmonių, kurie, siekdami savo interesų tenkinimo, nepaiso nieko, netgi daro kitiems žalą. Siekiant užkirsti kelią nukrypimams nuo bendro elgesio standartų, civilizuotoje visuomenėje pasitelkiamas valstybės autoritetas. (Arlauskas,S.2011.P.270). Toks nepasitikėjimas valstybe duoda pagrindą nusižengti įstatymams, siekti nuslėpti mokesčius ir pasipelnyti iš to. Todėl atsirado daug nesąžiningų subjektų, kurie tokioje padėtyje bandė ir siekė nuslėpti atsiskaitymus su kreditoriais, taip pat daug bankrotų situacijų. Vengiantys mokėti mokesčius ar bandantys išsisukti nuo sumokėjimo turi skirtingas priežastis kodėl reikėtų išvengti prievolės. Vieni

mano, kad mokesčių našta yra per didelė jiems ir todėl yra vengiama, įsitikinimai, taip pat kaltės jausmas nusižengus.

4.Mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus santykis

Ypatingas subjektas yra valstybė kuri atstovauja visuomenės piliečių interesus. Blogai tvarkoma valstybė gali sukelti žmonių nusivylimą (Arlauskas,S.2011.p.275). Pilietis turi etinį motyvą (dorybę) būti teisiškai lojalus savo valstybei, nes valstybė, kaip visuomeninė sutartis, reprezentuoja jo paties teisėtus interesus. Pilietis turi etinį motyvą paklusti valdžios teisiniams sprendimams, nes šių sprendimų autoritetas išplaukia iš istorinėje tradicijoje susiformavusios suvereninės valstybės ir ją reprezentuojančios valdžios galios įsakinėti, leisti imperatyvius įsakymus. Savo ruožtu valstybės valdžia turi etinę pareigą būti lojaliai savo valstybei todėl, kad tokiu būdu ji reprezentuoja valstybės istorinę raišką. Ir pagaliau valstybės valdžia turi etinę pareigą būti lojaliai savo piliečiams, nes ji atstovauja jų valiai ir interesams (Arlauskas,S.2011.p.274).

Valstybė nustato ir užtikrina visuomeninių santykių subjektams bendras veiklos taisykles, kontroliuoja teisės normų laikymąsi, atitinkamų santykių dalyviams nustato ir koordinuoja bendrą kryptį, gina jų teisėtus interesus, nustato ir teisiškai įtvirtina valstybės ekonominės politikos prioritetus, reglamentuoja sutarčių sudarymo, jų registracijos, licencijavimo ir kitą tvarką. Teisinės valstybinio ekonomikos reguliavimo formos yra įstatymai, juos papildantys aktai ir teismų aktai (Vansevičius,S.2000.p.78-79). Toks valstybinis ekonomikos reguliavimas yra valstybės valdymo išraiška. Reguliavimo priemonės yra mokesčiai, rinkliavos, standartai, įvairūs tarifai, valstybės užsakymai, kurie privaloma tvarka transformuojasi į vienus ar kitus teisės aktus ir teisės formas. Šios priemonės leidžia valstybei subsidijuoti nerantibilias, bet reikalingas įmones ir žemės ūkį, palaikyti prioritetines sritis, pritraukti užsienio kapitalą (Vansevičius,S.2000.p.79). Pagal formą valstybės reguliavimas skirstomas į politinį ir įstatyminį administracinį. Politinis reguliavimas – tai valstybės įstaigų verslo veiklos kontrolė, papildomų mokesčių įmonėms nustatymas, nepaprastųjų ekonominių priemonių įvedimas ir panašiai. Įstatyminis administracinis reguliavimas taikomas verslo veiklai, priimant antimonopolitinius įstatymus, žemės naudojimui, kainomis, įvairiomis prekybos operacijomis. (Vansevičius,S.2000.p. 79).

Kaip ir pradžioje buvo minėta, valstybė užtikrina ir nustato bendras teisinės veiklos taisykles, o tokias taisykles nustatydamą ją reguliuoja ir užtikrina tam tikrą kontrolę, kad verslai, įmonės ar atskiri subjektai vykdytų teisėtai bei sąžiningai. O tokias reguliavimo funkcijas atlieka valstybės priskirti atskiri subjektai, kurie atlieka mokestinį patikrinimą ar tyrimą. Bet dažniausiai ir kyla klausimas ar tokia kontrolė, toks patikrinimas visada atliekamas sąžiningai? ar nėra piktnaudžiaujama savo padėtimi net ir būnant mokesčių administratoriumi? Tokios funkcijos labai svarbios mokesčių mokėtojų teisėms užtikrinti. Viena iš pagrindinių ir svarbiausių funkcijų, kurias atlieka mokesčių administratorius tai mokesčių mokėtojų mokestinis patikrinimas, kontroliuojant subjektų veiklą ir jų veiklos analizę atliekant mokestinį tyrimą.

Mokestinis patikrinimas pasižymi daug griežtesniu reglamentavimu, nes aiškiai nustatomos ne tik mokesčių mokėtojo teisės jo metu, bet ir mokesčių administratoriaus pareigos ar jo veiksmų apribojimai (Medelienė, 2009, p.3). Vienas iš tokių apribojimų – būtinas pavedimas tikrinti, su kuriuo privalomai supažindinamas mokesčių mokėtojas, kitas – mokestiniai patikrinimai dėl to paties mokesčio ir už tą patį laikotarpį gali būti atliekami tik vieną kartą (bendra taisyklė, baigtinis išimčių sąrašas), trečias – ribojamas patikrinimų dažnumas (kompleksinį patikrinimą galima atlikti ne dažniau kaip kartą per metus, teminį – ne dažniau nei kartą per pusmetį), ketvirtas – patikrinimo rezultatų įforminimas ir galimybė juos apskusti (Medelienė, 2009, p.3). Taigi mokesčių administratorius, atlikęs mokestinį patikrinimą, apriboja sau galimybę „sugrįžti“ ir ištaisyti tam tikrus netikslumus ar „klaidas“, jeigu tokių būtų padaryta (Medelienė, 2009, p.3). Dažnu atveju teismų praktikoje mokesčių administratoriui reikia įrodinėti mokesčių apskaičiavimo pagrįstumą ir pagrįsti mokesčio mokėtojo neįvykdymą. Vienas iš teismų praktikos pavyzdžių yra Lietuvos Vyriausio Administracinio Teismo 2020 m. birželio 17 d. nutartis byloje eA-2809-968/2020 joje mokesčių administratorius įrodinėjo savo teisėtumą bei įrodymų pagrįstumą. Pagal MAĮ 67 straipsnio 1 dalį būtent mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Ir tik mokesčių mokėtojui nesutinkant su mokesčių administratoriaus jam apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, mokesčių mokėtojas privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Pirmiausia būtent mokesčių administratorius turi pateikti pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą ir teisingumą (Lietuvos Vyriausio Administracinio Teismas, 2020). Šiuo atveju mokesčių mokėtojas pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais ir šių pajamų nedeklaruodamas, pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas (pvz., kai tokios deklaracijos teikimas nėra

privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (Lietuvos Vyriausio Administracinio Teismas, 2020). Šiame Lietuvos Vyriausio Administracinio Teismo nutartyje mokesčių mokėtojo faktų pagrįstumui trūko įrodymu pagrindžiančių tiesos realumą dėl blogai apskaičiuotų mokesčių administratoriaus mokesčių, mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų dėl faktų pagrįstumo. Šiuo atveju mokesčių administratoriaus įrodymai bei paskaičiavimai pagrindė jo esamą poziciją, nei mokesčių mokėtojo, kuris nesugebėjo pagrįsti kodėl tokios nustatytos sumos yra neteisingos. Tačiau yra ir pavyzdžių, kai mokesčių administratorius stoja į kitą pusę kai jam pritrūksta svarių įrodymų dėl faktų pagrįstumo. Vienas iš tokių pavyzdžių yra 2015-01-19 Lietuvos Vyriausio Administracinio Teismo sprendimas byloje Nr. A-501-442/2015 pateiktas skundas centriniam mokesčių administratoriui. Ginčas kilo dėl to, kad Komisija ir Valstybinė mokesčių inspekcija skirtingai aiškina pridėtinės vertės mokesčių įstatymo 58 straipsnį. Mokestinės ginčų komisijos sprendime pagrįstai konstatuota, kad mokesčių administratorius nesurinko pakankamai įrodymų, leidžiančių vienareikšmiškai tvirtinti, kad bendrovė buvo nesąžininga. Nesutinka, kad Mokestinė ginčų komisija (toliau MGK) turėjo tirti pareiškėjo sudarytus sandorius piktnaudžiavimo draudimo aspektu (Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas, 2015). VMI sprendime buvo iširti finansiniai įsipareigojimai, susirašinėjimai su verslo partneriais, kreditoriais; visa ši medžiaga liudijo, kad įmonė turėjo įsiskolinimų, kurių neišgalėjo tinkamai ir laiku atlyginti (Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas, 2015). Atsirado finansinių sunkumų, trūko apyvartinių lėšų, kad dėl šios priežasties tarpininkavo sudarant sutartį dėl skolų administravimo. MGK šiuos argumentus atmetė motyvuodama tuo, kad krizės įtakota įmonės sunki finansinė padėtis neleidžia mokesčių mokėtojo elgesio vertinti kaip nesąžiningo, t. y. faktiškai pripažino, kad mokesčių mokėtojas žinojo apie sunkią įmonės finansinę padėtį, neneigė VMI išvados, kad galėjo žinoti apie tai, jog nebus mokamas PVM, tačiau vertino tai kaip sąžiningą elgesį dėl prasidėjusios ūkio krizės (Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas, 2015)

Reiškia šioje normoje nurodytų subjektų (Komisijos ir centrinio mokesčių administratoriaus) skirtingą požiūrį į įstatymo (teisės akto) taikymo aplinkybes, kuris gali pasireikšti skirtingu šių aplinkybių įvertinimu ir, atitinkamai, skirtingu požiūriu į būtinumą laikytis ar nesilaikyti konkrečioje situacijoje įstatymo (teisės akto) nustatyto elgesio modelio (Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas, 2015). Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nustatė, kad pareiškėjas, įsigydamas transporto paslaugas ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, kad pardavėjas už ūkinėmis operacijomis sukurtą pridėtinę vertę nesumokės į biudžetą PVM, elgėsi nesąžiningai. Dėl

to, mokesčių administratoriaus teigimu, pareiškėjas neįgijo teisės į PVM atskaitą (Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas, 2015)

Mokestinių ginčų komisija, įvertinusi byloje surinktus įrodymus nustatė, kad, atsižvelgiant į byloje surinktų faktinių duomenų visumą, tvirtinimas apie pareiškėjo nesąžiningumą būtų mažiau motyvuotas nei jo sąžiningumas. (Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas, 2015). Mokestinių ginčų komisijos teigimu, mokesčių administratorius nesurinko pakankamai įrodymų, pagrindžiančių, jog pareiškėjas, įtraukdamas į PVM atskaitą ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytas PVM sumas, elgėsi nesąžiningai, nes žinojo arba turėjo galimybę žinoti, kad UAB „Baltijos vilkikai“ nesumokės į biudžetą pirkimo PVM pagal pareiškėjui išrašytas PVM sąskaita faktūras (Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas, 2015). Šiuo atveju, pareiškėjo teisė į PVM atskaitą galėjo būti ribojama tik objektyviais įrodymais, pagrindus, jog egzistuoja bent viena sąlyga, kuriai esant galima apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, t. y. nustatčius, kad sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant; jog pats apmokestinamasis asmuo sukčiavo mokesčių srityje; kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes, jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje (Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas, 2015). Šias teisiškai reikšmingas aplinkybes objektyviais įrodymais privalėjo pagrįsti mokesčių administratorius, o ne Mokestinių ginčų komisija (Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas, 2015). Mokesčių administratorius konstatavo, jog neįrodytos faktinės aplinkybės, kurias mokesčių administratoriai pripažino kaip pagrindą nesuteikti pareiškėjui teisės į PVM atskaitą. Nenustačiusi faktinio teisės PVM į atskaitą ribojimo pagrindo, Mokestinių ginčų komisija neprivalėjo vertinti pareiškėjo sudarytų sandorių sąlygų, ribojančių teisę į PVM atskaitą, kontekste (Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas, 2015). Tokiam teisėtumui ir pagrįstumo nustatymui pirmiausia svarbu nustatyti, kad toks pažeidimas yra padarytas ir numatytas. Mokesčių administratorius turi laikytis mokesčių administravimo principų.

Kalbėdami apie mokesčio mokėtoju privalomus veiksmus, mokestinis patikrinimas, skirtingai nuo tyrimo, yra labiau formalizuotas, ir nustatčius kad ir formalių mokesčių įstatymų pažeidimų, paprastai lemia sankcijų mokesčių mokėtoju taikymą (Medelienė, 2009, p.8). Mokestinio tyrimo procedūros atsiradimu mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtoju siekta įstatymiškai numatyti galimybę išsiaiškinti

ir pašalinti prieštaravimus ir neatitiktis nepradedant mokestinio patikrinimo procedūros ir kartu netaikant baudų už mokesčio sumažinimą (Medelienė,2009,p.8). Akivaizdu, kad pagrindinis mokestinio tyrimo procedūros tikslas – galimybė sureguliuoti situaciją mokesčių apskaičiavimo ir mokestinių prievolių vykdymo srityje netaikant mokesčių mokėtojui ekonominių sankcijų. Taigi pabrėžiamas geranoriškas mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimas (Medelienė,2009,p.8). Mokesčių administratoriaus bendravimas taip pat turi didelės įtakos mokesčių laikymuisi, nes mokesčių mokėtojai sistemingai reaguoja į tai kaip valdžia su jais elgiasi. (Feld,P.L, Frey,S.B,2011,p.2). Mokesčių administratorius atsižvelgia ir į tai kaip turi elgtis su mokesčių mokėtojais, sistemingai veikdami mokesčių mokėtojų moralę, todėl ir pasirenkamas toks būdas kuris savo ruožtu turėtų įtakos mokėti mokesčius ir kuris turėtų įtakos mokesčių didinimo išlaidoms (Feld,P.L, Frey,S.B,2011,p.2). Nurodomas ir būdas, kuriuo tas teigiamas mokesčių mokėtojui efektas pasireiškia – radus klaidų, dėl kurių sumokėta per mažai mokesčių, verslininkams leidžiama pateikti patikslintas deklaracijas bei sumokėti mokesčius, o sankcijos gresia tik tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas nepagrįstai nereaguos į raginimus pašalinti klaidas ar trūkumus (Medelienė,2009,p.8-9).

Sistemiškai analizuojant MAĮ VI skyriaus (Mokestinis patikrinimas) ir VII skyriaus (Mokestinis tyrimas) nuostatas, iš tikrųjų negalima daryti išvados, kad mokestinio tyrimo procedūros nesilaikymas (o tai tolygu jos pažeidimui) užkerta kelią mokesčių administratoriui pasinaudoti jam MAĮ 141 straipsnyje įtvirtinta diskrecija savarankiškai pasirinkti tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustatyti jų tikrinimo mastą ir laiką. Galima sutikti su teiginiu, kad mokestinio tyrimo procedūros pažeidimas, kai mokesčių mokėtojui nesuteikiama teisė pašalinti trūkumus ir / ar prieštaravimus, nedaro įtakos mokestinio patikrinimo procedūros inicijavimo teisėtumui (Medelienė,2009,p.9-10). Baudos po mokestinio patikrinimo gali būti pripažintos paskirtomis teisėtai tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija ir inicijuoja mokestinį ginčą. Faktas, kad mokesčių mokėtojas inicijuoja mokestinį ginčą po mokestinio patikrinimo, buvo interpretuojamas kaip įrodymas, kad mokesčių mokėtojas jam potencialiai pasiūlytų pašalinti trūkumų / prieštaravimų nepašalintų (Medelienė,2009,p.10). Ir atvirkščiai, tais atvejais, kai mokestinio tyrimo metu identifikuojami prieštaravimai ir / ar trūkumai, bet mokesčių mokėtojui nepasiūloma jų pašalinti pačiam, konstatuota, kad toks mokestinio tyrimo procedūrą reglamentuojančių nuostatų pažeidimas turi esminę įtaką vėlesniam baudos paskyrimo pagrįstumui. Todėl mokesčių mokėtojui neginčijant paties mokesčių įstatymo pažeidimo

(dėl kurio paskirta bauda), daryta išvada, kad jis galėjo būti pašalintas mokestinio tyrimo metu, o kadangi tokia galimybė mokesčių mokėtojui nebuvo suteikta, paskirta bauda panaikinta (Medelienė,2009,p.10).Situacija, kai mokesčių administratorius, atlikęs mokesčių mokėtojo mokestinį tyrimą, nustato trūkumų ir / ar prieštaravimų (kurių sąvoka taip pat apima ir mokesčių teisės pažeidimų kategoriją), tačiau nepasiūlo mokesčių mokėtojui jų pašalinti, o inicijuoja mokestinį patikrinimą, yra pripažintina pažeidžianti MAĮ 136 straipsnio nuostatas ir traktuotina kaip procedūrinis pažeidimas (Medelienė,2009,p.11). Tokio pažeidimo padarymas pats savaime neturi esminės įtakos mokestinio patikrinimo inicijavimui, taigi ir jo rezultatams. Tačiau toks mokestinio tyrimo procedūros pažeidimas šiuo atveju turi esminę įtaką dėl mokestinio patikrinimo paskirtos baudos teisėtumui (Medelienė,2009,p.11).

Baudos dydis priklauso nuo padaryto pažeidimo pobūdžio, mokesčio mokėtojo kaltės formos ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis sprendamas klausimą dėl skiriamos baudos dydžio. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme yra numatytos baudos, delspinigiai už prievolės nevykdymą. Metodika numato, kad jei nenustatoma jokių baudą didinančių ar mažinančių aplinkybių, pažeidėjui turi būti skiriama 30 proc. priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda. Baudą didinančios aplinkybės yra: mokesčio mokėtojo nesąžiningumas, jo veiksmais padaryta didelė žala biudžetui, pažeidimo pakartotinumai ar sistemiškumas ir t.t, o mažinančios – mokesčio mokėtojo noras bendradarbiauti, reikalaujamų dokumentų pateikimas laiku ir pan. (Sudavičius,B,Medelienė,A,2011.P.178)

Kai mokesčių mokėtojas nesutinka su priskiriamomis baudomis turi įrodinėti savo sąžiningą poziciją, tada kyla mokestiniai ginčai tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo 67 straipsnyje yra numatytas teisingumo pagrindo nustatymas mokesčių administratoriui bei mokesčių mokėtojui. Tai pirmiausia šiame straipsnyje numatyta, kad mokesčių administratorius turi pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, o mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Čia ir vėl tokiu įrodymu turi būti vadovaujama tiek sąžiningumo principu, tiek teisingumo principais.

Apibendrinus galime teigti, kad tarp aplinkybių, kai būtina taikyti teisę, yra susijusių su teisinių santykių atsiradimu. Daugiausia aplinkybių, vedančių taikyti valstybės prievartą, yra siekiant užtikrinti visuomenės gyvenimo teisinį reguliavimą. Valstybės prievartos taikymas ir pagrindžia kompetentingų institucijų specifinę teisės taikymo veiklą. Tokios

valstybės prievartos priemonių taikymo teisėtumą, pagrįstumą ir tikslingumą, o prireikus jas sukonkretinti, nustatyti jų taikymo tvarką, t.y. atlikti individualų teisinį reguliavimą (Vansevičius,s,2000p.p203-204). Nukrypti nuo įstatymų bendrųjų nuostatų moralės sumetimais galima tik įstatymo numatytais atvejais ir pagrindais. Teismas skirdamas bausmę gali turėti omenyje moralės principus, nes tokią teisę jam suteikia įstatymas (Vansevičius,s,2000p.p208).

6.Praktinis sąžiningumo principo taikymas Lietuvos mokesčių teisėje (teismų praktikos analizė):

Lietuvos mokesčių teismų praktikoje mokėtojo nesąžiningumas pasižymi įvairiomis formomis. Dažniausiai susiduriama su mokesčių nesumokėjimu, deklaracijos nepateikimu, apgaulingu jų tvarkymu, neteisingsais pajamų duomenimis . Sąžiningumo principas teismų praktikoje suteikia stabilumo jausmą bei atsižvelgimo į teisėtus interesus.

6.1 Mokesčių vengimas

Kai kalbame apie mokesčių vengimą, tai kalbame apie mokesčių mokėtojų tikslą gauti mokestinę naudą, siekiant išvengti mokesčių sumokėjimo į biudžetą, toks vengimas vienas iš socialinių neigiamų padarinių visuomenei. Tokie veiksmai daromi teisės ribose legaliais veiksmais norint sumažinti mokestinę prievolę pasinaudojant mokesčių teisės aktų trūkumais bei dviprasmybėm. Reikėtų išskirti mokesčių vengimo sritis: piktnaudžiavimą ir mokesčių planavimą. Šios dvi kategorijos labai susijusios ir koreliuoja su mokesčių vengimu.

Draudimo piktnaudžiauti teise principas yra bendrasis teisės principas. Apskritai ši kategorija mokesčių teisėje reiškia mokesčių išvengimą nepažeidžiant teisės aktų reikalavimų. Atsižvelgiant į tai, kad, piktnaudžiaujant teise, neretai vengiama mokėti mokesčius, Lietuvos Respublikos MAĮ 10 str. buvo įtvirtinta turinio viršenybės prieš formą koncepcija (Kuncevičius,G.,Kosmačaitė,V,2007,p.2). Galima išskirti dvi mokesčių

išvengimo formas – priimtina ir nepriimtina. Nepriimtinas piktnaudžiavimas teise yra tada, kai įstatymuose įteisinamos normos, draudžiančios tokią praktiką. Tai yra tikrasis piktnaudžiavimas teise. Tuo tarpu jau minėta priimtina mokesčių išvengimo forma pasireiškia kaip mokesčių minimizavimas arba planavimas (Kuncevičius,G.,Kosmačaitė,V,2007,p.2). Mokestinis planavimas – tai situacija, kai teisėtai apeinami įstatymai ir tokiu būdu gaunamos lengvatos arba visiškai išvengiama mokesčio. Mokesčio mokėtojas turi teisę naudoti visas priemones, tame tarpe ir įstatymų spragas ir tokiu būdu nemokėti mokesčių bei išlaikyti savo nuosavybę. Čia galioja taisyklė, kad visos abejonės traktuojamos mokesčio mokėtojo naudai yra siekiama gauti mokestinės naudos išsisukant nuo mokesčių, siekiant jų išvengti (Kuncevičius,G.,Kosmačaitė,V,2007,p.2)

Tai yra sąmoninga tyčinė veikla, kuri gali pasireikšti tuo, kad laiku be pateisinamų priežasčių nepateikiama deklaracija, į deklaraciją įrašomi neteisingi duomenys apie savo ar įmonės pajamas, pelną ar jų naudojimą, apgaulingai tvarkoma apskaita, klastojami, slepiami apskaitos dokumentai ir kita. T. y. turi būti numatyti mokesčio mokėtojo faktiškai atlikti veiksmai, kurie įrodytų, kad mokesčių mokėtojas siekė visiškai ar iš dalies išvengti mokėti mokesčius (Kuncevičius,G.,Kosmačaitė,V,2007,p.3). Vienas iš pavyzdžių yra Lietuvos Vyriausias Administracinio teismo 2021 m. gruodžio 8 d. eA-3099-968/2021 Administracinės bylos nutartis, kurioje Teismas pažymėjo, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nustato, kad pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu gavo pajamų, kurių gyventojų pajamų mokesčių deklaracijose nedeklaravo. Tokiu atveju mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygom, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas, 2021). Byloje nustatyta, kad pareiškėjo išlaidos ginčo laikotarpiu viršijo jo pajamas. Pareiškėjas neginčytinų duomenų, patvirtinančių, kokiomis pajamomis jis dengė patiriamas išlaidas, mokesčių administratoriui nepateikė. Tai lemia, kad pajamų gavimas iš nenustatytų šaltinių ir jų nedeklaravimas sudarė teises prielaidas mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Pirmiausia būtent mokesčių administratorius turi pateikti pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo

pagrįstumą ir teisingumą. Tik nustačius, kad mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtoji apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, o mokesčių mokėtojas neįvykdė pareigos nuginčyti mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus, mokesčių mokėtoji atsiranda mokestinė prievolė (Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas, 2021).

Tai reiškia, kad mokesčio mokėtojo atlikti veiksmai turi būti įrodyti, kad mokesčių mokėtojas nepateikęs deklaracijos nesiekė visiškai ar iš dalies išvengti mokėti mokesčius, kad tokia veikla nebuvo vykdoma tyčia. Šiuo atveju nebuvo pateikta įrodymų iš kur buvo gautos pajamos, tai tokiu atveju atsiranda prievolė. Praktika rodo, kad mokesčių įstatymai dažnai yra pažeidžiami piktnaudžiaujant, t. y. formaliai laikantis įstatymo, mokesčio bazę yra perkeliama tam asmeniui, kuris mokesčių mokėti neprivalo arba turi jų mokėti mažiau. Tokie veiksmai vadinami mokesčių vengimu – tai intelektualiausias mokesčių įstatymų pažeidimas. (Paulauskas, 2006,p.1) Vadindami intelektualiausiu mokesčių įstatymų pažeidimu suprantame, kad asmuo tai daro sąmoningai tikėdamasis padidinti mokestinę naudą sau naudodamasis įvairiomis schemomis, pergudraujant įstatymus jų laikantis bet ne taip kaip reikia.

Kita pavyzdys, kur akivaizdžiai matome mokesčių mokėtojo tyčinius veiksmus klastojant dokumentus bei sąmoningus veiksmus siekiant gauti mokestinę naudą tai Lietuvos Administracinių ginčų komisijos sprendimas 2021 m. birželio 7 d. Nr. 21R- (AG-348/07-2021) byloje nustatyta, kad tvarkant pareiškėjos buhalterinę apskaitą buvo klastojami buhalterinės apskaitos dokumentai, joje nurodoma tikrovės neatitinkanti informacija su tikslu įgyvendinti Projekte numatytus rodiklius. Pareiškėja pirkėjai plytelių nepardavė, tyčia, turėdamas tikslą, kad pareiškėja atitiktų Paramos sutartyje numatytus rodiklius, veikdamas kaip pareiškėjos direktorius, pagamino dvi netikras sąskaitas faktūras, kuriose įrašė tikrovės neatitinkančius duomenis apie tai, kad neva pardavė plyteles. Po to pagamintus netikrus dokumentus jis perdavė jo nusikalstamo sumanymo nežinančiai buhalterinei apskaitą tvarkančios įmonės buhalterei, kuri tikrovės neatitinkančius duomenis apie pardavimą įtraukė į pareiškėjos buhalterinę apskaitą, dėl ko negalima iš dalies nustatyti pareiškėjos turto, nuosavo kapitalo (Lietuvos Administracinių ginčų komisijos sprendimas 2021.) Šiuo atveju buvo sąmoningai pateikta neteisinga informacija norint gauti sau mokestinę naudą. Pateikti pavyzdžiai akivaizdžiai parodo veiksmus, kurie yra daromi tyčia gauti mokestinę naudą.

Apskritai mokesčių vengimo neigiamos teisinės, socialinės, ekonominės ir kitos pasekmės apima daugelį visuomenės gyvenimo sričių ir yra akivaizdžios bei

neginčijamos: susilpninamos valstybės galimybės įgyvendinti socialinę politiką, užtikrinti piliečių teisėtus interesus ir lūkesčius kurti ekonominę, kultūrinę gerovę ir kita (Kuncevičius,G.,Kosmačaitė,V,2007,p.3). Pagrindinis sunkumas, su kuriuo susiduria valdžia, yra tai, kaip atskirti teisėtą mokesčių planavimą nuo piktnaudžiavimo mokesčiais, nes piktnaudžiavimas labiau dinamiškas ir sunkiau apibrėžti. (Mazur,O,S 2016,p.8). Nors piktnaudžiavimą mokesčiais gali būti sunku tiksliai apibrėžti, tačiau tokie sandoriai turi bendrą požymį. Vienas iš pagrindinių yra ekonominės esmės trūkumas, tai kai vietoj pelno siūlymo, yra siūlyta investicijų grąža mokesčių lengvatų forma kur sukuriamas pelnas atskaičius mokesčius. (Mazur,O,S2016,p.8). Vengti mokesčius galima įvairiais būdais iškreipiant ar slepiant aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką. Gali būti sudaromi apsimestiniai sandoriai ar atliekamos ūkinės operacijos, kurie neatspindi tikrojo atliekamų veiksmų turinio. Sudaromi fiktyvūs sandoriai ar buhalterinėje apskaitoje fiksuojamas fiktyvios ūkinės operacijos (Paulauskas, 2006,p.6). Lietuvos Aukščiausio Teismo 2017 m. gegužės 16 d. 2K-7-2-895/2017 byloje nagrinėjama Alytaus miesto tarnautojų padėtis klastojant dokumentus ir piktnaudžiaujant. Byloje yra aptariami suklastoti dokumentai, kurie įtvirtino juridinę reikšmę turinčią informaciją, kurios pagrindu buvo neteisėtai ir nepagrįstai sukurtas tariamai vyksiančių viešųjų pirkimų procedūrų ir šių procedūrų padarinių realizavimas (Lietuvos Aukščiausias Teismas, 2017). Akivaizdu, kad tokie savivaldybės tarnautojų veiksmai, kai klastojami dokumentai, vyksta fiktyvūs viešieji pirkimai, kurių metu laimėtoju pripažįstama įmonė, o jos akcininkas yra savivaldybės meras ir jo šeimos nariai, visuomenės, fizinių asmenų, juridinių asmenų, kurie jau dalyvavo ar ateityje ruošiasi dalyvauti viešųjų pirkimų konkursuose, vienareikšmiškai vertinami neigiamai ir tai ypač žlugdo pasitikėjimą savivaldos institucijomis bei pačia valstybe (Lietuvos Aukščiausias Teismas, 2017). Didelės neturtinės žalos, kurią patyrė valstybė, buvo pažeisti valstybės deklaruojami teisėtumo, teisingumo, skaidrumo ir lojalumo principai, pažeistos valstybės institucijos funkcijos bei veiklos principai ir diskredituotas valstybės miesto savivaldybės ir valstybės tarnautojo vardai. Valstybės tarnautojui pasinaudojus tarnybine padėtimi bei suklastojus dokumentą ir šiam suklastojimui nepadarius didelės žalos, tai kartu gali reikšti piktnaudžiavimą, dėl kurio valstybė, Europos Sąjunga, tarptautinė viešoji organizacija, juridinis ar fizinis asmuo patyrė didelės žalos. (Lietuvos Aukščiausias Teismas, 2017). Pats meras teigia, kad veiksmai buvo vykdomi tam, kad išvengtų žalos valstybei, tačiau vietoj to matome akivaizdžiai nesąžiningus veiksmus, kai funkcijos dėl viešųjų pirkimų apima ir asmeninius interesus supančius save bei artimųjų ratą, tai ugdo nepasitikėjimą vykdoma veikla bei valstybę, nes šiuo atveju asmuo einantis tokias pareigas turi įvertinti

savo elgesį, būtinąjį reikalingumą bei vykdyti tai sąžiningai, o ne priešingai. Nemokant mokesčių yra pažeidžiamas viešasis interesas, o toks elgesys mokesčių teisės prasme yra nesąžiningas. (Lietuvos Aukščiausias Teismas, 2017).

Valstybės tarnautojas, turintis tarnybinės padėties statusą, atliekant tokius veiksmus yra padaroma žala ne tik fiziniams ar juridiniams asmenims, bet ir didelė žala valstybei sumenkinamas institucijos, kurioje dirba asmuo prestižas bei pažeidžiami principai. Priešingai nei mokesčių vengimas, planuojant mokesčius sudaromi realūs sandoriai ir ūkinės operacijos atliekamos iš tikrųjų. Siekiama verslo nauda. Pažymėtina, kad mokesčių vengimu gali būti pripažintas ir teisėtas sandoris, kuris sudarytas tarp asocijuotų asmenų turint tikslą išvengti mokesčių, jeigu jame sudaromos ir nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatytos neasocijuotų asmenų sudarant tarpusavio sandorį arba atliekant ūkinę operaciją (Paulauskas, A., 2006, p.6). Vienas iš tokių pavyzdžių, kai yra sudaromas fiktyvus sandoris siekiant mokesstinės naudos yra Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. birželio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2909-968/2020 ginčo objektu laikomais sandoriais pareiškėjas siekė ekonominės naudos. Įvertinus pareiškėjo parodymus bei mokesčių administratoriaus nuostatomis, atsiskaitymo už juos aplinkybėmis, nepagrindžia patirtų sąnaudų būtinumo pareiškėjo ekonominei naudai gauti. Nustatytų aplinkybių visuma sudaro pakankamą pagrindą teigti, kad vykdytais sandoriais buvo siekta pareiškėjo akcininkams išmokėti pajamas, kurios pagal pobūdį (pajamos už suteiktas paskolas) ir išmokėjimo momentą būtų neapmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020)

Apsimestiniais sandoriais šalys slepia tikruosius savo ketinimus ir jais įformina veiksmus, kurie niekada nebuvo atlikti. Jie nesukuria tokių teisių ir pareigų, kurias jie faktiškai turėtų sukurti, kadangi santykių, kurie įforminami sutartimi, faktiškai neegzistuoja. Apsimestinis sandoris slepia tikrąjį sandorio šalių naudą ir egzistuoja tik formaliai. Sandorio turinys nesutampa su jo forma. Taigi nors dokumentai rodo, kad įvyko vienas sandoris, tačiau iš tikrųjų įvyko kitas sandoris (Paulauskas, 2006, p.3).

Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. spalio 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-3690-816/2020 yra nurodomos aplinkybių vertinimas kada sandoris traktuojamas kaip apsimestinis. Mokesčių administratorius, vertindamas, ar vieneto (vienetų grupės) darinys nėra apsimestinis, atsižvelgia ir kompleksiskai įvertina tokias aplinkybes: kai vieneto vadovai ar valdymo organai neturi tinkamos kvalifikacijos eiti tokias pareigas, vienete nėra darbuotojų arba jų yra per mažai deklaruojamai veiklai

vykdyti, vieneto darbuotojai neturi tinkamų įgaliojimų sutartoms funkcijoms atlikti, vieneto darbuotojų patirtis, kompetencijos, darbo funkcijų vykdymui skiriamas laikas neatitinka vieneto veiklos pobūdžio ir / ar minimalių reikalavimų, svarbiausi vieneto sprendimai nėra priimami to vieneto vadovų ar valdymo organų, vieneto valdybos narių susirinkimai vyksta ne įsisteigimo (įregistravimo) valstybėje, vienetas nevykdo realios aktyvios veiklos (pvz., nėra produkcijos), vieneto pajamos yra tik pasyvios veiklos pajamos, įsisteigimo valstybėje nėra faktinio vieneto buvimo (nėra patalpų, įrangos ir pan.), jei jos reikalingos veiklos vykdymui; vienetas neturi banko sąskaitos jurisdikcijoje, kurioje yra įregistruotas, vieneto veikimo laikas trumpas arba jis įsteigiamas prieš pat dividendų mokėjimą; kt. (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020)

Mokesčių administratoriaus teisę nevertinti sandoriu ar sandoriais sukeliama mokesčių teisinių pasekmių reglamentuoja MAĮ 69 straipsnio 1 dalis, kurioje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę 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 mokesťį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020)

Apibendrintai galime teigti, kad Mokesčių vengimą reglamentuojančių normų tikslas yra apibrėžti situacijas, kada mokesčių mokėtojas išvengia mokesstinės prievolės arba ją sumažina formaliai nepažeisdamas mokesčio įstatymo (Paulauskas, 2006,p.1) Nes taip pažeisdamas įstatymus didžiausią žalą daro valstybei ir mokesčių teisės principams vengiant mokėti mokesčius. Sąžiningai mokesčius mokantys mokėtojai patenka į blogesnę konkurencinę padėtį negu užsiimantys nesąžiningu mokesčių planavimu. Todėl valstybę, reguliuodama mokesčius santykius, pripažįsta tik tokį elgesį, kuris atitinka valstybės vykdomą mokesčių politiką, neprieštaruja apmokestinimo principams, mokesčių įstatymų tikslams ir prasmei. Labai svarbu paminėti, kad kai yra su vengimu susijusios.

6.2 Mokesčių slėpimas

Mokesčių mokėtojų atveju siekiama nuslėpti fiktyvius sandorius, ūkinės operacijas, apskritai suprantamas kaip siekimas nuslėpti ar sumažinti mokesčių bazę, neteisingus duomenis, suklastoti dokumentus. Gilinantį į mokesčių slėpimą dažniausiai susiduriama su atskirimo problema tarp mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo.

Mokesčių slėpimas buhalterinėje apskaitoje vykdomas kai yra nefiksuojami realiai įvykę sandoriai arba fiksuojami bet surašomi neteisingi duomenys apie sandorius. Tai labiau tyčinis bandymas nuslėpti ar apeiti įstatymus. Slėpiant mokesčius turint tikslą gauti mokestinę naudą, iškreipiamos aplinkybės, kurios yra tiesioginis apmokestinimo pagrindas, t. y. buhalterinėje apskaitoje nėra fiksuojami realiai mokesčių mokėtojo atliekami veiksmai, kurie lemia mokėtino mokesčio dydį, taip sumažinant mokesčio bazės dydį (Paulauskas, 2006,p.12). Kalbėdami apie mokesčių slėpimą galime išskirti dvi grupes, kurios skirstomos pagal sudėtingumą. Viena iš mokesčių slėpimo grupių, kuri dažniausiai išsiaiškinama per mokestinį patikrinimą ir yra ne tiek sudėtinga kiek kitos, tai kai yra neteisėtai didinamos pajamos, nurašymas, taip pat ir pajamų slėpimas. Kiek sudėtingesnės yra specialių apskaitos dokumentų naudojimas, PVM susigrąžinimas.

Toks mokesčių slėpimas išties labai susijęs su šešėlinę ekonomiką. Kai išvengiamos tokios pajamos ar kai yra išvengiama tokio reguliavimo apeinant sistemą. Teisės pažeidimai visuomenei ypač žalingi dėl paplitimo, jie trikdo normalų visuomenės gyvenimo ritmą, kėsina į susiklosčiusius visuomeninius santykius, sukelia socialinę įtampą ir konfliktus (Vansevičius, S, 2000.p.220). Mokesčių subjektus vengiančius mokėti mokesčių atspindi šešėlinė ekonomika kai nesilaikoma teisės aktų ir siekiama išvengti prievolės. Šešėlinė ekonomika - tai ekonominė veikla (t.y. pagamintos prekės arba suteiktos paslaugos), vykdoma nesilaikant galiojančių teisės aktų ar reikalavimų, ir kuri yra oficialiai nedeclaruojama siekiant išvengti mokesčių ar reguliavimų (Žukauskas,V, 2012,p.4).

Pagrindinė šešėlinės ekonomikos priežastis yra reguliavimų ir mokesčių lygis. Kuo didesni yra mokesčiai ir kuo daugiau privalomų reguliavimų patiria veikiantieji legaliai, tuo didesnė paskata rinkos dalyviams yra vengti šių reguliavimų veikiant šešėlyje. Tad iš ekonominės pusės į mokesčius, jų administravimą, į valstybinių institucijų keliamus reikalavimus ir reguliavimus galima žiūrėti kaip į legalios veiklos sąnaudas (Žukauskas,V, 2012,p.4). Savo sąnaudas turi ir nelegali veikla. Tai gresiančios bausmės, grėsmė reputacijai, nepatogumai ir išlaidos, siekiant nuslėpti nelegalią veiklą. Tuomet, kai

dėl mokesčių ir reguliavimų didėjančios legalios veiklos sąnaudos smarkiai pralenkia nelegalios veiklos sąnaudos, rinkos dalyviai gauna paskatą pasirinkti veiklą šešėlyje (Žukauskas,V, 2012,p.4).

Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m. rugsėjo 8 d. sprendimas Nr. S-181 (7-135/2014). Tačiau mokesčių administratorius vis tiek daro išvadą, jog Pareiškėjas buvo nepakankamai rūpestingas ir atidus. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius neteisingai supranta mokesčių mokėtojo, kaip tiekėjo, taikančio 0 proc. PVM tarifą, sąžiningumo reikalavimą. Pareiškėjas akcentuoja tai, kad ESTT jurisprudencijoje 0 proc. tarifo netaikymui reikalaujama ne abstrakčių pasvarstymų apie legalų veikimo būdą, o žinojimo apie konkretų sukčiavimą – mokesčių mokėtojas yra nesąžiningas, jeigu turėjo žinoti (t. y. negalėjo nežinoti) apie dalyvavimą konkrečiame PVM sukčiavime (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m).Pareiškėjas, remdamasis ESTT sprendimu Teleos, ir kt. byloje C-409/04, nurodė, jog tiekimo valstybės narės kompetentingoms institucijoms draudžiama įpareigoti tiekėją, kuris veikė sąžiningai ir pateikė įrodymų, iš pirmo žvilgsnio patvirtinančių jo teisę būti atleistam nuo mokesčio už prekių tiekimą Bendrijos viduje, vėliau sumokėti PVM už tas prekes, kai paaiškėja, kad šie įrodymai yra suklastoti, tačiau neįrodyta, jog minėtas tiekėjas dalyvavo sukčiavime mokesčių srityje, jeigu jis ėmėsi visų protingų priemonių, kurių galėjo imtis, jog įsitikintų, kad jo atliekamas tiekimas Bendrijos viduje nelemia jo dalyvavimo tokiaame sukčiavime (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m). PVM direktyvos 138 straipsnio (PVMĮ 49 straipsnis būtent ir įgyvendina šias PVM direktyvos nuostatas) 1 dalyje nustatyta, kad valstybės narės neapmokestina prekių tiekimu, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip tokiam, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.

Dalyvavimas šešėlinėje veikloje pažeidžia įstatymus ir dėl to pats savaime yra nusikalstama veikla, todėl veiksniai, kurie skatina šešėlį, skatina ir nusikalstamumą. Svarbu tai, jog šešėlinė veikla dažnai tampa nusikalstamų grupuočių pajamų šaltiniu (Žukauskas,V, 2012,p.15). Kaip jau minėta anksčiau, aukštas korupcijos lygis šalyje yra palankus šešėlinei ekonomikai. Dar daugiau - yra ir atgalinis ryšys, kuomet iš pelningos šešėlinės veiklos gaunamos pajamos leidžia mokėti didelius kyšius ir taip skatina korupciją. Reguliavimai, kurie sukuria prielaidas atsirasti šešėlinei veiklai, tuo pat metu

sukuria terpę atsirasti ir korupcijai (Žukauskas,V, 2012,p.15). Tokie veiksmai tapatūs mokesčių vengimui, yra numatyti veiksniai kai yra vykdoma korupcija, augantis nedarbo ir pajamų lygis bei mokesčių didėjimas.

Mokesčių vengimą būtina atskirti nuo mokesčių slėpimo, kadangi šios mokesčių įstatymų pažeidimų kategorijos skiriasi savo esme, jos reglamentuojamos skirtingomis teisės normomis, mokesčio bazė apskaičiuojama skirtingais metodais. Slėpiant mokesčius turint tikslą gauti mokestinę naudą, iškreipiamos aplinkybės, kurios yra tiesioginis apmokestinimo pagrindas, t. y. buhalterinėje apskaitoje nėra fiksuojami realiai mokesčių mokėtojo atliekami veiksmai, kurie lemia mokėtino mokesčio dydį, taip sumažinant mokesčio bazės dydį (Paulauskas, 2006,p.12). Atsižvelgiant į nurodytus mokesčių slėpimo požymius konstatuotina, kad mokesčių vengimas nuo mokesčių slėpimo skiriasi tuo, kad vengiant mokesčių mokėtojas mokesčio bazę sumažina atlikdamas veiksmus, formaliai atitinkančius įstatymo reikalavimus, todėl dirbtinai sudaroma situacija, kad jis gautų mokestinę naudą. šie veiksmai, neiškreipiant jų turinio, yra fiksuojami buhalterinėje apskaitoje. (Paulauskas, 2006,p.13). Slėpiant mokesčius mokesčio bazė sumažinama slėpiant ar iškreipiant realias aplinkybes, t. y. atliekant įstatymui prieštaraujančius veiksmus, nefiksuojant buhalterinėje apskaitoje iš tikrųjų įvykusių ūkinių operacijų. Tokiu atveju mokesčių administratorius mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, padidindamas mokesčių mokėtojo mokesčio bazę iki realaus rezultato ir turėtų taikyti minėtas Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisykles. (Paulauskas, 2006,p.13). Kai mokesčių mokėtojas slėpdamas mokesčius pateikia neteisingus duomenis apie pajamas, pelną ar turtą, iš viso nepateikia deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento, apgaulingai ar aplaidžiai tvarko buhalterinę apskaitą, jam taikytina baudžiamoji atsakomybė, numatyta Baudžiamojo kodekso 220– 223 str. (Paulauskas, 2006,p.13)

Mokestinė nepriemoka atsiranda, kai įstatymo pagrindu mokesčių mokėtojas nesumoka mokesčių, baudų ar delspinigių. Tais atvejais, kai pasibaigus mokesčio sumokėjimo terminui mokesčių mokėtojas mokesčio deklaraciją pateikia pavėluotai arba pateikia patikslintą mokesčių deklaracija, mokesčių administratorius įgyja teisę išieškoti patikslintoje mokesčių deklaracijoje nurodytą mokestį ir su juo susijusius delspinigius kitą dieną po minėtos deklaracijos pateikimo dienos (Sudavičius,B,Medelienė,A,2011.p. 215). Taip pat yra nustatyta galimybė teikiant prašymą atidėti mokestinę nepriemoka. Tai vienas iš pavyzdžių, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nutartyje A-1497-556/2019 teigiama, kad MAĮ 88 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad sprendimas atidėti

mokestinės nepriemokos mokėjimą ar jį išdėstyti gali būti priimtas tik nustačius, kad nedelsiant ją sumokėjus mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų kritine arba mokesčių mokėtojas turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus, tačiau šios mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimas ar išdėstymas suteiktų jam galimybę stabilizuoti savo finansinę būklę ir sumokėti mokestinę nepriemoką vėliau (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nutartyje, 2019)

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra nustatęs dvi sąlygas kada toks sprendimas dėl mokesčių mokėtojų mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo ar išdėstymo gali būti priimtas t. y., kai nustatoma, jog nedelsiant sumokėjus mokesčio nepriemoką mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų itin sunki arba jis turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus, taip pat nustatoma, jog mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimas ar išdėstymas suteiks mokesčių mokėtojui galimybę stabilizuoti savo finansinę būklę ir sumokėti mokestinę nepriemoką vėliau. Šios mokestinės procedūros metu mokesčių mokėtojas turi pagrįsti dokumentais savo realias galimybes sumokėti mokestinę nepriemoką per jos atidėjimo ar išdėstymo laikotarpį (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nutartyje, 2019)

Taip pat Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas A-1497-556/2019 taip pat dėsto, jog, kai viešojo administravimo subjektui yra pateikiamas fizinio ar juridinio asmens prašymas, kuriuo prašoma taikyti jų atžvilgiu tam tikras išimtis, paprastai įrodinėjimo pareiga tenka prašymą teikiančiam asmeniui. Teisės normos, reglamentuojančios mokestinės nepriemokos atidėjimą ar išdėstymą, įtvirtina aiškia mokesčių mokėtojo pareigą pateikti įrodymus, patvirtinančius tokio prašymo pagrįstumą. Taigi pagrindinė pareiga įrodyti aplinkybes, kuriomis grindžiamas prašymo išdėstyti mokestinės nepriemokos mokėjimą pagrindas, tenka pareiškėjui, tuo tarpu mokesčio administratoriaus įrodinėjimo pareiga yra daugiau papildomo pobūdžio. Toks įrodinėjimas apsaugo sąžiningus mokesčių mokėtojus nuo nesąžiningų.

Kai yra mokestinė nepriemoka, jei yra svarūs įrodymai, mokesčių mokėtojas gali prašyti mokesčių administratoriaus, kad atidėtų mokestinę nepriemoką. Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo 88 straipsnį yra reglamentuojama nepriemokos atidėjimas, nurodoma kad mokesčių administratorius gali atidėti mokesčių sumokėjimo terminą sprendimu. Sprendimas atidėti mokestinės nepriemokos mokėjimo terminą ar jį išdėstyti gali būti priimtas tik tuomet, jeigu mokesčių mokėtojas kartu su prašymu pateikia dokumentus, pagrindžiančius, kad turi realių galimybių atsiskaityti per prašomą suteikti mokestinės nepriemokos atidėjimo laikotarpį, jeigu mokesčių mokėtojas nesilaiko

mokestinės paskolos sutarties sąlygų, ji nutraukiama. Mokesčių mokėtojai, laiku nevykdančiam savo mokestinės prievolės, mokesčių administratorius įteikia raginimą geruoju sumokėti mokesť ir su juo susijusias sumas (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004)

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarime Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03 yra pažymėjęs, kad siekiama užtikrinti, kad kiekvieno mokesčio mokėtojo patikrinimo metu būtų nustatyta tikroji mokesčio mokėtojo veiklos esmė bei tikrasis mokestinės prievolės dydis mokesčio mokėtojai iškreipus savo veiklos tikrąją ekonominę esmę. Šia įstatymo nuostata siekiama pagerinti mokesčių mokėjimo kontrolę, skatinti sąžiningą mokesčių mokėjimą ir apriboti galimybes nesąžiningai mokėti mokesčius, siekti mokestinės naudos.

Piktnaudžiavimas aktualus ne tik, kad visa veikla atliekama asmens, kuris yra valstybės tarnautojas, turintis tarnybinės padėties statusą, bet svarbus tuo, kad atliekant tokius veiksmus yra padaroma žala ne tik fiziniams ar juridiniams asmenims, bet ir didelė žala valstybei. Sumenkinamas institucijos, kurioje dirba asmuo prestižas bei pažeidžiami principai.

6.3 PVM atskaita

Praeitose dalyse buvo šiek tiek paliestas pridėtinės vertės mokesčio (toliau PVM) tyčinis bei aplaidus deklaracijos pateikimas. Tačiau reikia apžvelgti kiek plačiau tokias atskaitos teikimo problemas. Apskritai pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą (2002) PVM atskaita tai pirkimo ir (arba) importo PVM dalis. Tai reiškia, kad PVM mokėtojas turi apmokėti skirtumą per mokestinį laikotarpį apskaičiuotos pardavimo PVM sumos ir atimamos iš pirkimo PVM sumos.

Teisę atskaityti sumokėtą pirkimo ar importo PVM turi tik kaip PVM mokėtojai įsiregistravę apmokestinamieji asmenys. Asmuo, nors ir vykdomas ekonominę veiklą, bet nesantis PVM mokėtoju, PVM mokėjimo atžvilgiu tampa galutiniu vartotoju, todėl tokio asmens sumokėtas (mokėtinas) tiekėjui įsigytų prekių ar paslaugų pirkimo PVM bei į

muitinės sąskaitą sumokėtas importuotų prekių importo PVM jam nekompensuojamas, t. y. jis neturi teisės į PVM atskaitą (Smalakienė, E, 2004, p. 3). Praktikoje vienas iš dažniausiai pasitaikantis sukčiavimas yra piktnaudžiavimas pridėtinės vertės mokesčių ataskaitomis (toliau PVM), tai vienas svarbiausias pajamų šaltinis mokesčių teisėje. Esminė teisė, kurią įgyja įregistravęs PVM mokėtojas, - teisė į PVM atskaitą, t. y. teisė atskaityti pirkimo ir importo PVM ir ta dalimi sumažinti mokėtiną į biudžetą ar padidinti gražintiną iš biudžeto PVM sumą. (Sudavičius, B, Medelienė, A, 2011, p. 540)

Vilniaus apygardos administracinio teismo 2021 m. lapkričio 17 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. e13-2677-872/2021 nurodo sąlygas kas gali pasinaudoti PVM atskaita. PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies 1 punktas, 3 straipsnio 1 dalies 3 punktas (2004 m. sausio 15 d. įstatymo Nr. IX-1960 straipsnių redakcija) nustato materialiąsias teisės į atskaitą atsiradimo sąlygas, būtent įtvirtina, kad teise į atskaitą gali pasinaudoti: 1) apmokestinamasis asmuo; 2) prekės ar paslaugos, kurių įsigijimo PVM siekiama įtraukti į atskaitą, turi būti naudojamos apmokestinamojo asmens mokėtojo veikloje (vykdant apmokestinamąjį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą); 3) įsigytos prekės ar paslaugos turi būti patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2021). LVAT ne kartą yra konstatavęs, kad teisė į PVM atskaitą, kai egzistuoja tiek materialios, tiek formalios sąlygos jai atsirasti, gali būti nesuteikta (apribota) tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į atskaitą, žino / turi žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2021).

Nors piktnaudžiavimą mokesčiais gali būti sunku tiksliai apibrėžti, tačiau tokie sandoriai turi bendrų požymių, tai vienas iš pagrindinių yra ekonominės esmės trūkumas, tai kai vietoj pelno siūlymo, yra siūloma investicijų grąža mokesčių lengvatų forma kur sukuriamas pelnas atskaičius mokesčius. (Mazur, O, S 2016, p. 8) .

Taip pat Lietuvos Vyriausio Administracinio Teismo 2020 m. birželio 10 d. nutartyje Nr. A-1110-438/2020 administracinėje byloje pareiškėjas, dalyvaudamas PVM sukčiavime, elgėsi nesąžiningai, sudarydamas rangos sutartį, teismo pripažintą negaliojančia, sukūrė sukčiavimo schemą tam, kad UAB „Tefire“ susigrąžintų iš valstybės biudžeto PVM, o pats, nepagrįstai patikslinęs PVM deklaracijas, sudarė sau sąlygas neteisėtu būdu susigrąžinti iš biudžeto deklaruotą ir sumokėtą pardavimo PVM. (Lietuvos Vyriausio Administracinio teismo 2020, Administracinė byla Nr. A-1110-438/2020) Pareiškėjas neatliko darbų numatytų šiose sutartyse bei fiktyviai kontrahentui išrašė PVM sąskaitas faktūras apie tokių darbų atlikimą, tai pripažįstama sukčiavimu. Darytina

išvada, jog pareiškėjo atlikti veiksmai – neteisėtų sandorių sudarymas ir sukčiavimas PVM srityje, nesuteikė jam teisės susigrąžinti į biudžetą sumokėtą pardavimo PVM, kaip permoką, net ir pripažinus negaliojančiu sandorį, kurio pagrindu buvo sumokėtas į biudžetą šis pardavimo PVM. Dažniausiai mokesčių mokėtojai sudarydami šiuo atveju deklaracija ar kitu atveju buhalterines apskaitas yra suklastojami įrašai, norint neteisėtai pasisavinti valstybės biudžeto lėšas ar išvengti mokesčių, tai dažniausiai pasitaikanti nesąžiningo mokėtojo praktika. (Lietuvos Vyriausio Administracinio teismo 2020, administracinė byla Nr. A-1110-438/2020) Kai yra tikslinga veikla siekti ar išvengti prievolių tai vienas iš sukčiavimo požymių, kuris paneigia mokėtojo sąžiningumą. Apskritai šiuo atveju nesąžiningumas pasireiškia kai mokesčių mokėtojai sudarę sandorį negali pateikti išsamios informacijos apie vykdymo aplinkybę, labai svarbu bendradarbiavimas tarp šalių ir elgesys kaip rūpestingo verslininko ir partnerio.

Dar vienas teismo sprendimas apie PVM atskaitą. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2012 m. balandžio 23 d. sprendime A-575-1686-12 byloj esminis ginčas kilo dėl to, ar mokesčių administratorius turi teisinį pagrindą riboti pareiškėjo teisę į PVM atskaitą už Ilgalaikio turto tiekimą dėl to, kad jis buvo nesąžiningas, tai yra žinojo ar turėjo galimybę žinoti, jog su juo tam tikrais ryšiais susijusi bankrutuojanti bendrovė už ankstesnį to paties Ilgalaikio turto tiekimą PVM į biudžetą nesumokės. Remiantis nuoseklia Teisingumo Teismo praktika, teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama, jei yra nustatomas sukčiavimas arba piktnaudžiavimas Europos Sąjungos teise. (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2012). Išplėstinė teisėjų kolegija daro išvadą, jog teisės į atskaitą ribojimas gali būti teisėtas ir pagrįstas tuomet, jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, nustatoma viena iš trijų alternatyvių aplinkybių – apmokestinamojo asmens sukčiavimas, apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas arba apmokestinamojo asmens dalyvavimas tokia sukčiavime, tai yra žinojimas ar turėjimas žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvauja į kito asmens sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje. Taip pat pažymi, jog asmens piktnaudžiavimas, sukčiavimas arba dalyvavimas tokia sukčiavime gali būti konstatuotas tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį, sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą, teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2012) Apibendrinant galime teigti, kad apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM yra atribojami vienas nuo kito.

Tarybos direktyva 2006/112/EB 2006 m. lapkričio 28 d. dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 184 straipsnyje teigė, pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti. Todėl labai svarbu tikslinti ir tikrinti nukrypimus pagal tai kaip nustatyta direktyvoje.

Atribojant sukčiavimą, mokesčių vengimą, piktnaudžiavimą teismų praktikose kyla kėblumų, nes nustatant ar kvalifikuojant nusižengimą kartais sunku nustatyti savybės, požymius, jų turinį atskiriant nuo kitų padarytų nusižengimų

Dažno kaltinamojo akto ir teismo nuosprendžio turinys rodo, kad, kvalifikuojant vieną ar kitą PVM mokesstinės apgaulės schemą kaip sukčiavimą, painiojamasi, koks konkrečiai sukčiavimo požymis atitinka šios schemos turinį. Tuo tarpu tokie netikslumai gali nulemti visišką bylos nesėkmę arba gerokai pailginti procesą. Taikant sukčiavimo sudėtį PVM bylose, labai svarbu, kad procesiniuose dokumentuose būtų tinkamai pabrėžti ir pagrįsti faktais šie aspektai (Fedosiuk,O,2010,p6-7):

1. Turtinės naudos, kurią gavo PVM sukčiautojas, rūšis.
2. Panaudotos apgaulės turinys: kokie melagingi duomenys, kokia materialine forma ir kam buvo pateikti, kaip šis suklaidinimas nulėmė turtinės naudos gavimą.
3. Tiesioginė tyčia, apimanti asmens suvokimą, kad jis naudoja apgaulę ir kad tai leidžia jam ar kitam asmeniui susigrąžinti iš biudžeto PVM permoką, panaikinti ar išvengti PVM prievolės, šių padarinių numatymą ir norą juos sukelti.

Be šių, svarbiausių aspektų, atsižvelgiant į bylos specifiką, gali prireikti pagrįsti ir kitus niuansus, svarbius tinkamam veikos kvalifikavimui, pavyzdžiui, kad sukčiavimas buvo baigtas ar nutrūko rengimosi/pasikėsimo stadijoje; kad buvo bendrininkaujama ir kokios aplinkybės rodo, jog vienas ar kitas bendrininkas suvokė dalyvaujant būtent PVM sukčiavimo schemoje; kad visi epizodai vertintini kaip vienas tęstinis sukčiavimas ar, atvirkščiai, kaip keli atskiri sukčiavimai (Fedosiuk,O,2010,p7)

6.4 Buhalterinė apskaita

Buhalterinę apskaitą reglamentuoja Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. Jame nurodoma, kad buhalterinė apskaita tai ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti (Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas,2001).

Buhalterinė apskaita svarbi finansinių ataskaitų rinkiniui bei ekonominių sprendimų sudarymo procedūroms bei ekonomikos vystymuisi. Aptikti apgaulę buhalterinėje apskaitoje nėra paprasta, ji nėra a priori akivaizdi, todėl neretai be teisėsaugos ar mokesčių administratoriaus pagalbos neįmanoma išsiaiškinti ir nustatyti kitą, ne buhalterinėje apskaitoje užfiksuotą informaciją apie ekonominius procesus ir jų rezultatus (Lukošius,L,2021,3.). Tokiais savo požymiais lyginant su kitomis sritimis skiriasi savo specifiniais požymiais.

Apgaulė buhalterinėje apskaitoje gali pasireikšti dviem aspektais (Lukošius,L,2021,5.):

1. Nefiksuojant buhalterinėje apskaitoje ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, nors teisės aktai reikalauja tai atlikti, tokie dokumentai turi būti pagrįsti;
2. melagingos informacijos fiksavimu buhalterinėje apskaitoje, melaginga informacija dokumentuose.

Neteisingos informacijos fiksavimas arba jos nefiksavimas buhalterinėje apskaitoje pažeidžia esminius buhalterinės apskaitos tvarkymo reikalavimus, kadangi buhalterinė apskaita turi būti tvarkoma taip, kad apskaitos informacija būtų tinkama, objektyvi ir palyginama, pateikiama laiku, išsami ir naudinga vidaus ir išorės vartotojams (Lukošius,L,2021,10.). Buhalterinės apskaitos įstatymo 2 straipsnio 9 dalis nurodo, kas buhalterinėje apskaitoje laikytina įsipareigojimu. Tai prievolė, atsirandanti dėl atliktų ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, už kuriuos ūkio subjektas privalės ateityje atsiskaityti turtu ir kurių dydį galima objektyviai nustatyti. Taigi, mokesstinė prievolė buhalterinėje apskaitoje yra įsipareigojimas. (Lukošius,L,2021,17.).

Lietuvos Aukščiausio Teismo nutartis 2016-10-11 byloje 2K-308-697/2016 dėl įvykusios klaidos tvarkant buhalterinę apskaitą pridėtinės vertės sąskaitos faktūros buvo įtrauktos į buhalterinę apskaitą, taip pat atitinkamai įtrauktos apskaičiuojant ir nurodant mokėtiną pridėtinės vertės mokestį deklaracijose. Tyčinis neteisingų duomenų pateikimas valstybės institucijai patvirtina, jog šie veiksmai buvo atlikti siekiant išvengti mokesčių (Lietuvos Aukščiausio Teismo nutartis, 2016). Numatyta atsakomybė už apgaulingą apskaitos tvarkymą, t. y. už šių veikų padarymą: 1) apgaulingą teisės aktų reikalaujamos buhalterinės apskaitos tvarkymą; 2) buhalterinės apskaitos dokumentų paslėpimą; 3)

buhalterinės apskaitos dokumentų sunaikinimą; 4) buhalterinės apskaitos dokumentų sugadinimą, jei dėl to nebuvo galima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros. Ši veika numato padarinius, kurie susiję su buhalterinės apskaitos dalyku – veiklos, turto, nuosavu kapitalo, įsipareigojimų dydžio nustatymo galimybe pagal ūkio subjekto buhalterinės paskaitos dokumentus (Lietuvos Aukščiausio Teismo nutartis, 2016). Apgaulingas apskaitos tvarkymas ar neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas dažniausiai yra susijęs su neteisėtu siekimu mokesčių pavidalu įgyti, pasisavinti turtą, pinigines lėšas ar teisę į jas arba panaikinti pinigines prievoles. Tais atvejais, kai yra įgyjamas ar pasisavinamas turtas ar teisė į jį, pinigines lėšas ar panaikinamos pinigines prievolės (Lietuvos Aukščiausio Teismo nutartis, 2016)

Taip pat gali būti ir aplaidus buhalterinis apskaitos tvarkymas, tačiau tokį aplaidumą reikia įrodinėti, kad tvarkant vykdei sąžiningumo principą. Lietuvos apeliacinio teismo nuosprendžio 2019-11-29 byloje 1A-46-518/2019 Pagal teismų praktiką, aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymas – tai Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo ir kitų norminių aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, netinkamas vykdymas (pvz., nesurašomi, nesurenkami visi buhalterinės apskaitos dokumentai, nesudaromi ir netvarkomi apskaitos registrai, dokumentai ir registrai surašomi nesilaikant Buhalterinės apskaitos įstatymo ar kitų norminių aktų reikalavimų ir pan.), o buhalterinės apskaitos dokumentų nesaugojimas – tai bet koks neatsargus jų praradimas anksčiau laiko, kuris šiems dokumentams saugoti nustatytas įstatymų, kai dokumentai prarandami dėl įstatymų nežinojimo ar neteisingo jų suvokimo, arba netinkamo apskaitos dokumentų saugojimo (Lietuvos apeliacinio teismo nuosprendis, 2019). Pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 2 straipsnio nuostatas asmens turtas – tai materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės, kurias valdo ir naudoja ir (arba) kuriomis disponuoja ūkio subjektas ir kurias naudojant tikimasi gauti ekonominės naudos; asmens nuosavas kapitalas – subjekto turto dalis, likusi iš viso turto atėmus visus įsipareigojimus kreditoriams; asmens įsipareigojimai – tai skoliniai įsipareigojimai kreditoriams, skolų apimtis, mastas, jų pobūdis, kreditorių tinklas ir pan.; įsipareigojimų struktūra – informacija apie kreditorius, t. y. kokiems asmenims skolininkas yra įsipareigojęs. (Lietuvos apeliacinio teismo nuosprendis, 2019)

Be to, turi būti nustatytas konkretus pažeidimas ir kaip jis nulėmė konkrečių padarinių atsiradimą. Nepakanka vien tik deklaratyvaus teiginio, jog nebuvo išsaugoti apskaitos

dokumentai ir dėl to negalima iš dalies nustatyti atitinkamo ūkio subjekto veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros už atitinkamą laikotarpį.

Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (Mokesčių administravimo įstatymo 69 str. 1 d.).

5.Sąžiningumo principo taikymas Baltijos šalyse

Apskritai sąžiningumas kaip principas dažnai kintantis ir nuolat yra konkretizuojamas. Kaip protingumo, teisingumo taip pat ir sąžiningumo principas labai svarbus mokesčių teisėje, atliekantis svarbų vaidmenį valstybėje. Europos Sąjungos šalyse taip pat yra akcentuojamas ir pabrėžiamas kaip svarbi valstybės dalis ne tik valstybės viduje, bet ir tarp valstybių narių.

Apskritai mokesčių mokėjimas yra valstybės funkcionavimo, valdymo, jos atskaitomybės piliečiams, valstybės ir visuomenės santykių rodiklis. Kai kuriose Rytų Europos šalyse pasitikėjimo tarp piliečių ir valstybės nebuvo sukurta, ir tai lėmė tų šalių gyventojų polinkį vengti mokėti mokesčius (Rutkauskas, Ivaškaitė – Tamošiūnaitė, 2015,p.2-3). Todėl ir svarbu atrasti kur tas polinkis atsiranda nemokėti mokesčių. Vengimas mokėti mokesčius daro tiesioginę neigiamą įtaką šalių ūkiams, gyventojų gerovei ir neleidžia mažinti socialinės atskirties, nes nepakankamai užtikrinant biudžeto pajamų surinkimą, nepakankamas būna ir viešųjų gėrybių teikimas visuomenei. (Rutkauskas, Ivaškaitė – Tamošiūnaitė,2015,p.2-3). Užkertant kelią piktnaudžiavimui yra numatomos tam tikros taisyklės kovai prieš vengimą, kuriuos plačiai apibrėžia piktnaudžiavimą, bet galutiniam sprendimui yra galimybė kreiptis į teismą. Pavyzdžiui vienas iš nesąžiningus veiksmus keliantis mokestis yra pridėtinės vertės mokestis (toliau PVM) tarifas, nes skirtingose Europos valstybėse jis yra skirtingas, per kurį atsiranda sukčiavimai, mokesčių vengimai ir panašiai. 1999 m. Europos Vadovų direktyva priėmė suteikti galimybę Europos Sąjungos valstybėms, norinčioms taikyti PVM lengvatinį tarifą kelioms darbo paslaugų (2000 – 2002) (Simionescus,M.,Albu L,2016,p.4-5). Daugelis Europos Sąjungų valstybių išlaikė sumažinto PVM, toks sumažinimas atnešė didelius pajamų nuostolius, nes kai yra per didelis sumažinimo skirtumas nuostoliai valstybėms tampa kur kas didesni. Todėl

norėdami sumažinti tam tikrų įmonių reikalavimų laikymosi išlaidas, buvo nustatytos apyvartos ribos, kurios PVM mokėtojo registracijai nereikalingos. Todėl sunku kontroliuoti kaip laikomasi reikalavimų, mokesčių vengimas suskirstant įmones į žemesnius vienetus ir pranešant apie mažesnius pardavimus (Simionescu, M., Albu, L. 2016, p.4-5)

Taip pat kai kalbama apie Europos Sąjungos valstybes labai svarbu pakalbėti apie sąžiningą apmokestinimą tarp valstybių narių. Europos Sąjungos Tarybos direktyva 2017/1852 mokesčių ginčų sprendimo mechanizmą Europos Sąjungoje kalbėjo apie skirtingą dvigubo apmokestinimo problemą, kurios gali sukurti rimtų mokesčių kliūčių tarpvalstybinėms įmonėms. Toks skirtingas aiškinimas tarp valstybių sukuria per didelę mokesčių našta įmonėms ir gali sukelti ekonominius iškraipymus ir neveiksmingumą bei neigiamą poveikį tarpvalstybinėms investicijoms ir augimui (Europos Sąjungos Tarybos direktyva 2017/1852)

Dėl šios priežasties būtina, kad Sąjungoje būtų mechanizmai, užtikrinantys veiksmingą ginčų dėl tokių dvišalių mokesčių sutarčių ir Sąjungos arbitražo konvencijos aiškinimo ir taikymo sprendimą, ypač ginčų, dėl kurių atsiranda dvigubas apmokestinimas (Europos Sąjungos Tarybos direktyva 2017/1852). Siekiant sukurti teisingesnę mokesčių aplinką, reikia sustiprinti skaidrumo taisykles ir sustiprinti kovos su mokesčių vengimu priemones. Kartu, siekiant sąžiningos mokesčių sistemos, būtina užtikrinti, kad ginčų sprendimo mechanizmai būtų išsamūs, veiksmingi ir tvarūs (Europos Sąjungos Tarybos direktyva 2017/1852). Toks mokesčių ginčų sprendimų mechanizmas svarbus kad Europos Sąjungoje būtų sukurtos sąžiningos ir veiksmingos mokesčių sistemos. (Europos Sąjungos Tarybos direktyva 2017/1852). Apskritai kalbant apie sąžiningumą ES teisėje, jį reikia suvokti kaip ekonominę kategoriją. Bendriausiu požiūriu tai reiškia, kad tai toks sąžiningumo reikalavimas, kuris įpareigoja verslo subjektus vykdyti komercinę veiklą tokiu būdu, kuris neleistų ir / arba nesudarytų sąlygų pažeisti vartotojų laisvės priimti informacija pagrįstą sprendimą dėl prekės ar paslaugos įsigijimo, t. y. sprendimą dėl sandorio (Rimkevičius, M, 2011, 10)

Šalis gali išvengti sąlygos, kuri nebuvo individualiai aptarta, jei, priešingai nei to reikalauja sąžiningumo ir sąžiningos dalykinės praktikos principas, tos šalies nenaudai iš esmės sutrikdo iš sutarties kylančių šalių teisių ir pareigų pusiausvyrą, atsižvelgiant į pagal sutartį tiekimo dalyko pobūdį, kitas sutarties sąlygas ir aplinkybes sutarties sudarymo metu (Balčiūnė, A, 2017, p.10). Tam, kad sutarties sąlyga būtų pripažinta nesąžininga, ji turi atitikti toliau nurodytus kriterijus: 1. tokia sąlyga turi būti individualiai

neaptarta; 2. tokia sąlyga, priešingai nei to reikalaujama pagal sąžiningumo ir sąžiningos dalykinės praktikos principą, tos šalies nenaudai iš esmės sutrikdo iš sutarties kylančių šalių teisių ir pareigų pusiausvyrą. Be to, vertinant sąlygos nesąžiningumą turi būti atsižvelgiama į toliau nurodytas sąlygas: (a) pagal sutartį tiekino dalyko pobūdį; (b) kitas sutarties sąlygas ir (c) aplinkybes sutarties sudarymo metu (Balčiūnė, A, 2017, p. 10). Vadinasi, Europos sutarčių teisės principais numatytas nesąžiningų sąlygų kontrolės mechanizmas pagrįstas ne standartinių sutarčių sąlygų, bet individualiai neaptartų sutarties sąlygų kontrolės modeliu, o pats kontrolės mechanizmas išreiškiamas ne bendrosiomis sutarties sąlygų kontrolės nuostatomis, o specialiosiomis nuostatomis (Balčiūnė, A, 2017, p. 10). Vykdomų nesąžiningų sąlygų vykdymo kontrolė nėra nauja Europos Sąjungoje.

7. Sąžiningumo palyginimas su kitomis teisėmis

Principas apskritai suprantamas kaip priemonė, vertybė teisės teorijai, todėl kalbėdami apie sąžiningumo principą, viena iš svarbiausių mokesčių mokėtojo pareigų yra laikytis įstatymų ir laiku įvykdyti prievolę. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnio 1 dalyje numatyta laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę, o antroje dalyje bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių. Tai svarbiausios mokesčio mokėtojo sąlygos būnant sąžiningo mokėtoje padėtyje.

Sąžiningumas suprantamas kaip pamatinis teisėto, sąžiningo bei gerbiančio mokėtojo ar mokesčio administratoriaus poelgis, kuriuo turi remtis vykdant ar taikant įstatyme nustatytas teisės aktų nuostatas. Sąžiningumas suprantamas kaip norma kurios reikia laikytis, tačiau kiekvienu atveju jis traktuojamas skirtingai, ypač įvairiuose teisės aktuose, pavyzdžiui Lietuvos Respublikos Civiliniame kodekse (2000) 1 knygos 1,5 straipsnyje civilinių teisinių santykių subjektai įgyvendindami savo teises bei atlikdami pareigas, privalo veikti pagal sąžiningumo reikalavimus, šalių susitarimu nusistatyti tarpusavio teises ir pareigas, teismas tam tikrus klausimus sprendžia savo nuožiūra, tačiau privalo tai darydamas vadovautis teisingumo, protingumo ir sąžiningumo kriterijais. Taip pat Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse 208 straipsnyje minima apie skolininko nesąžiningumą, kad tas, kas dėl savo sunkios ekonominės padėties ar nemokumo, kai akivaizdžiai grėsė bankrotas, paslėpė, iššvaistė, perleido, pervedė į užsienį ar nepateisinamai pigiai pardavė turtą, kuris galėjo būti pateiktas skoloms padengti, ir dėl to padarė turtinės žalos kreditoriams, gresia atsakomybė. Tai parodo, kad kiekvienu atveju atlikdamas tam tikras pareigas ar turėdamas teises daryti vieną ar kitą veiksmą privalo būti sąžiningas. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000)

Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Valstybės politikų elgesio kodekso 4 straipsnis apie sąžiningumą kalba kaip apie pareigas, kurias eina sąžiningai ir laikosi aukščiausių elgesio standartų, vengia situacijų, galinčių paveikti sprendimų, kurie sukeltų visuomenėje abejonę, priėmimą. Kad nekelia abejonių dėl sąžiningumo bei vengia nesąžiningų pranašumo siekimo būdų. Kai mokesčių mokėtojas įrodinėja savo sąžiningumą į PVM ataskaitą ir ją įrodo, tai tik tada ją pripažįsta.

Išvados

1. Sąžiningumo principas lemia ir tai, kad sąžiningam mokėtojui, kurio veikla teisėta ir sąžininga, tai jokie kiti įvairūs pokyčiai mokesčių sistemoje, politikoje, kontrolės padidėjime, baudų ar patikrinimų skaičiuje neturės reikšmės jo sąžiningumui.
2. Norint nustatyti mokesčių prievolės nevykdymą svarbūs mokesčių mokėtojų objektyvūs ir subjektyvūs praktiniai elgesys.
3. Sąžiningai mokesčius mokantys mokėtojai patenka į blogesnę konkurencinę padėtį negu užsiimantys nesąžiningu mokesčių planavimu.
4. Vengimas mokėti mokesčius daro tiesioginę neigiamą įtaką šalių ūkiams, gyventojų gerovei ir neleidžia mažinti socialinės atskirties, nes nepakankamai užtikrinant biudžeto pajamų surinkimą, nepakankamas būna ir viešųjų gėrybių teikimas visuomenei.
5. Praktikoje dažniausiai pasitaikantis sukčiavimas yra piktnaudžiavimas pridėtinės vertės mokesčių ataskaitomis, tai vienas svarbiausias pajamų šaltinis mokesčių teisėje.
6. Labai svarbūs elementai riboti apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą: tai apmokestinamojo asmens sukčiavimas, piktnaudžiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje.
7. Apgaulė buhalterinėje apskaitoje pasireiškia kai nefiksuojant buhalterinėje apskaitoje ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, nors teisės aktai reikalauja tai atlikti, tokie dokumentai turi būti pagrįsti bei melagingos informacija.

Šaltinių sąrašas

Lietuvos Respublikos teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas. Baudžiamasis kodeksas (2000). *Valstybės žinios*, 89-2741.
2. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 99-3515.
3. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 35-1271.
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*. Nr. 63-2243

Bendrosios kompetencijos teismų praktika:

1. Lietuvos Aukščiausio Teismo 2017 m. gegužės 16 d. nutartis baudžiamojoje byloje 2K-7-2-895/2017
2. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2019-06-12 nutartis administracinėje byloje A-1497-556/2019
3. Lietuvos Vyriausio Administracinio Teismo 2015-01-19 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-501-442/2015
4. Lietuvos Vyriausio Administracinio Teismo 2013-12-12 nutartis administracinėje byloje A-438-2121-13
5. Lietuvos Vyriausio Administracinio Teismo 2020 m. birželio 10 d. nutarimas administracinėje byloje Nr. A-1110-438/2020
6. Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas 2012 m. balandžio 23 d. sprendimas administracinėje byloje A-575-1686-12
7. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03 byloje
8. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2012 m. balandžio 23 d. sprendimas administracinėje byloje A-575-1686-12
9. Teisingumo Teismo sprendimas Byloje C-492/13, [2014 m. spalio 9 d.], ECLI:EU:C:2014:2267
10. Lietuvos Vyriausio Administracinio Teismo 2020 m. birželio 17 d. nutartis administracinėje byloje eA-2809-968/2020

11. Lietuvos Vyriausias Administracinio teismo 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje eA-3099-968/2021
12. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. birželio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2909-968/2020
13. Lietuvos administracinių ginčų komisijos 2021 m. birželio 7 d. sprendimas Nr. 21R-(AG-348/07-2021)

Mokomosios knygos, vadovėliai, mokslo studijos ir monografijos:

1. Arlauskas, S. (sud.) (2011). Šiuolaikinės teisės filosofija. Vilnius: Charbdė
2. Baublys, L., Beinoravičius, D., Kaluina, A. ir kt. (2012). Teisės teorijos įvadas. Vadovėlis. 2 pataisytas ir papildytas leidimas. Vilnius.
3. Sudavičius, B. Ir Medelienė, A. (sud.) (2011). Mokesčių teisė. Vilnius: Registrų centras
4. Vansevičius, S. (sud.) (2000). Valstybės ir teisės teorija. Vilnius: Justitia
5. Jokubaitis, A. (2019). Politinis idiotas. Vilnius: Tyto alba

Moksliniai straipsniai:

1. Buivydas, R. (2019) Pasitikėjimas kaip socialinis kapitalas. *Sveikatos ekonomikos centras*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.sec.lt/lt/blogas/2019-03-26-pasitikejimas-kaip-socialinis-kapitalas> [žiūrėta 2022 m. balandžio 1 d.].
2. Dworkin, R. (2007). Ronald Dworkin: Law as Integrity. *Theory of Jurisprudence*. Prieiga per internetą: <http://theoryofjurisprudence.blogspot.com/2007/12/ronald-dworkin-law-as-integrity.html> [žiūrėta 2022 m. balandžio 1 d.].
3. Fedosiuk, O. (2010). Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčių srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai. *Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Baudžiamosios teisės katedra ISSN 2029–2058 (online) jurisprudencija*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://intranet.mruni.eu/upload/iblock/7fa/9_Fedosiuk.pdf [žiūrėta 2022 m. balandžio 1 d.].
4. Feld, P.L., Frey, S.B. (2011). Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/administration/2789923.pdf>. [žiūrėta 2022 m. balandžio 1 d.].

5. Frey, B., Torgler, B. (2006). Tax morale and conditional cooperation. *Journal of Comparative Economics* 35 (2007) 136–159. p. 2 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.323.4381&rep=rep1&type=pdf> [žiūrėta 2022 m. balandžio 1 d.].
6. Jakaite, A. (2011). Sąžiningumo imperatyvas ikistatutiniuose santykiuose: turinys ir taikymo problema. *Vilniaus universiteto Teisės fakulteto katedra ISSN 1392–1274. TEISĖ 2011* 79. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [file:///C:/Users/HP/Downloads/172-Article%20Text-141-0-10-19700101%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/HP/Downloads/172-Article%20Text-141-0-10-19700101%20(1).pdf) [žiūrėta 2022 m. balandžio 1 d.].
7. Levišauskaitė, K., Šinkūnienė, K. (2006). Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje. *Viešoji politika ir administravimas*, ISSN 1648-2603. p. 7-8 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/13438/2366-5055-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [žiūrėta 2022 m. balandžio 1 d.].
8. Liutauras, L. (2021). Apgaulė ir padariniai kaip apgaulingos buhalterinės apskaitos požymiai. *Lietuvos socialinių mokslų centro Teisės institutas. Mykolo romerio universiteto Teisės mokykla*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [file:///C:/Users/HP/Downloads/%23%23common.file.namingPattern%23%23%20\(6\).pdf](file:///C:/Users/HP/Downloads/%23%23common.file.namingPattern%23%23%20(6).pdf) [žiūrėta 2022 m. balandžio 1 d.].
9. Mazur, O. S. (2016). Tax Abuse - Lessons from Abroad. *Southern Methodist University, Dedman School of Law*, [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://scholar.smu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1193&context=smulr> [žiūrėta 2022 m. balandžio 1 d.].
10. Nasutavičienė, J. (2013.). *Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijoje įtvirtintų įmonių teisių apsaugos problemos ES konkurencijos teisėje*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S), Mykolo Romerio universitetas. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <file:///C:/Users/HP/Downloads/1874861.pdf> [žiūrėta 2022 m. balandžio 1 d.].
11. Paulauskas, A. (2006). Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas* ISSN 1648-2603. p. 2-6 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: file:///C:/Users/HP/Downloads/6094473_MAIN.pdf [žiūrėta 2022 m. balandžio 1 d.].
12. Prus, W. (2019). The Principle of the Presumption of Integrity of the Entrepreneur Pursuant to Tax Law. *Financial Law Review*, vol. 4(3), p. 68-69. Prieiga per internetą: <file:///C:/Users/HP/Downloads/06.%20THE%20PRINCIPLE%20OF%20THE%20PRESS>

UMPTION%20OF%20INTEGRITY%20OF%20THE%20ENTREPRENEUR%20PURSUANT%20TO%20TAX%20LAW%20(W.%20Prus)%20(1).pdf

13. Rutkauskas, V., Ivaškaitė – Tamošiūnaitė, V (2015). Vengimas mokėti mokesčius ir jo vertinimas Baltijos šalyse. *Pinigų studijos 2015/2*. p. 2-3 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/ps_2015_2_rutkauskas_ivaskaite.pdf [žiūrėta 2022 m. balandžio 1 d.].
14. Simionescus, M., Albu, L (2016). THE IMPACT OF STANDARD VALUE ADDED TAX ON ECONOMIC GROWTH IN CEE-5 COUNTRIES: ECONOMETRIC ANALYSIS AND SIMULATIONS. *Technological and economic development of economy issn 2029-4913 / eISSN 2029-4921*. p. 4-5 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <file:///C:/Users/HP/Downloads/787-Article%20Text-1688-1-10-20180405.pdf> [žiūrėta 2022 m. balandžio 1 d.].
15. Žukauskas, V. (2012). Lietuvos šešėlinė ekonomika. *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: http://files.lrinka.lt/Seseline_ekonomika/LLRI_spauda_A4_perziurai.pdf [žiūrėta 2022 m. balandžio 13 d.].
16. Medelyne, A. (2009). Mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas mokestinio ginčo kontekste. *Vilniaus universiteto Teisės fakultetas. ISSN 1392–1274*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.journals.vu.lt/teise/article/view/284/234> [žiūrėta 2022 m. balandžio 20 d.].
17. Kuncevičius, G., Kosmačaitė, V. (2007). Mokesčių vengimo reiškinių analizė, atsižvelgiant į socialinių mokslų sąveiką. *Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Administracinės teisės ir proceso katedra ISSN 1392-6195*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [file:///C:/Users/HP/Downloads/%23%23common.file.namingPattern%23%23%20\(4\).pdf](file:///C:/Users/HP/Downloads/%23%23common.file.namingPattern%23%23%20(4).pdf) [žiūrėta 2022 m. balandžio 20 d.].
18. Rimkevičius, M. (2011, 10). Sąžiningos ir nesąžiningos komercinės veiklos samprata. *Vilniaus universiteto Teisės fakulteto. ISSN 1392–1274. TEISĖ 2011*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [file:///C:/Users/HP/Downloads/139-Article%20Text-114-0-10-19700101%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/HP/Downloads/139-Article%20Text-114-0-10-19700101%20(1).pdf) [žiūrėta 2022 m. balandžio 13 d.].
19. Balčiūnė, A. (2017). Nesąžiningų sąlygų prekiautojų tarpusavio (B2B) sutartyse kontrolė pagal Lietuvos teisę. *Vilniaus universiteto Teisės fakulteto. 100ISSN 2424-6050 (Online)*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.zurnalai.vu.lt/teise/article/view/11118/9567> [žiūrėta 2022 m. balandžio 20 d.].

Europos Sąjungos šaltiniai:

1. Europos Sąjungos Tarybos direktyva 2017/1852 (ES) dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje. L 265/1
2. 1993 m. balandžio 5 d. Tarybos Direktyvoje 93/13/EEB

Santrauka

Magistrinio darbo tikslas – nustatyti nesąžiningo subjekto mokestinės prievolės nevykdymo priežastis mokesčių teisėje. Santykis tarp mokesčio mokėtojo ir administratoriaus bei sąžiningas įstatymų vykdymas. Šiame darbe labai svarbi įrodinėjimo specifika tiek mokesčių administratoriaus, tiek mokesčių mokėtojo mokestinio patikrinimo ir tyrimo metu. Motyvai dėl mokestinės naudos, mokestinės bazės, slėpimo ir vengimo. Subjektas įvykdęs neteisėtus veiksmus turi atsakyti už savo keliamus veiksmus. Mokesčių teisėje yra numatytas tam tikras su subjektų skirstymas pagal tai kaip susiskirsto mokesčių mokėtojai: tai sąžiningi mokesčių mokėtojai, kurie neieško būdų išvengti mokesčių, socialiniai mokesčių mokėtojai, kuriems įtakos turi socialinės normos, jie yra jautrūs įvairiems įsitikinimams, vidiniai mokesčių mokėtojai, kurie jaučia įsipareigojimą mokėti mokesčius ir nesant jokių baudų ir vengiantieji mokėti mokesčius subjektai. Iš tokių skirstymų ir išplaukia įvairūs įsitikinimai ir nesąžiningų mokėtojų veiksmai. Įstatyme numatytos normos padeda identifikuoti tam tikrus mokesčių mokėtojų nusikalstamus veiksmu kai yra vykdomas piktnaudžiavimas, mokesčių vengimas, planavimas, slėpimas ir panašiai.

Darbe didžiaja dalimi remtasi teismų praktika ir moksliniais šaltiniais.

Summary

The purpose of the master 's thesis is to determine the reasons for non - fulfillment of a tax liability of an unscrupulous entity in tax law. The relationship between the taxpayer and the administrator and fair enforcement. The specifics of proof in both the tax administration and the taxpayer during the tax inspection and investigation are very important in this work. Reasons for tax advantage, tax base, concealment and evasion. An entity that has committed illegal actions must be held liable for its actions. Tax law provides for a certain division of entities according to the distribution of taxpayers: these are honest taxpayers who are not looking for ways to avoid taxes, social taxpayers who are affected by social norms, they are sensitive to various beliefs, internal taxpayers who feel a commitment to pay taxes and in the absence of any fines and tax evaders. Various beliefs and actions of dishonest payers emerge from such divisions. The norms provided by the law help to identify certain criminal offenses of taxpayers in cases of abuse, tax evasion, planning, concealment and the like.

The work was largely based on case law and scientific sources.