

**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: Asist. Prof. Dr. Laura Paškevičienė

## ANOTACIJA IR PAGRININIAI ŽODŽIAI

Baigiamajame darbe atskleidžiamas sąžiningumo principo taikymas mokesčių teisėje. Analitinėje dalyje aptariama sąžiningumo principo samprata mokesčių teisėje, aptariant sąžiningumo principo apibrėžtį, reikšmę mokesčių teisėje bei nesilaikymo priežastis bei analizuojant mokesčių mokėtojo santykį su mokesčių administratoriumi ir sąžiningumo principo taikymą užsienio valstybėse. Praktinėje dalyje atskleidžiamas praktinis sąžiningumo principo taikymas Lietuvos mokesčių teisėje, analizuojant mokesčių vengimo, mokesčių slėpimo, PVM atskaitos ir buhalterinės apskaitos klastojimo bylas. Išvados pateikiami apibendrinti tyrimo rezultatai. Darbą sudaro įvadas, santrumpų sąrašas, dvi dalys (Sąžiningumo principo samprata mokesčių teisėje; Praktinis sąžiningumo principo taikymas Lietuvos mokesčių teisėje), išvados, literatūros sąrašas, anotacija ir santrauka lietuvių bei anglų kalbomis.

**Pagrindiniai žodžiai:** sąžiningumas, mokėtojas, mokesčių administratorius, nesąžiningas, slėpimas, vengimas.

The thesis reveals the application of the principle of fairness in tax law. The analytical part discusses the concept of the principle of honesty in tax law, discussing the definition of the principle of honesty, its meaning in tax law and the reasons for non-compliance, and analyzing the relationship between the taxpayer and the tax administrator and the application of the principle of honesty in foreign countries. The practical part reveals the practical application of the principle of honesty in Lithuanian tax law, analyzing cases of tax evasion, tax evasion, VAT deduction and accounting falsification. The conclusions summarize the results of the study. The work consists of an introduction, a list of abbreviations, two parts (Concept of the principle of fairness in tax law; Practical application of the principle of fairness in Lithuanian tax law), conclusions, bibliography, annotation and summary in Lithuanian and English.

**Key words:** honesty, payer, tax administrator, dishonest, concealment, evasion.

## Turinys

ĮVADAS.....	1
1. SAŽININGUMO PRINCIPO SAMPRATA MOKESČIŲ TEISĖJE.....	4
1.1 Sažiningumo principo apibrėžtis.....	4
1.2. Sažiningumo principo reikšmė mokesčių teisėje.....	9
1.3. Sažiningumo principo nesilaikymo priežastys.....	11
1.4. Mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus santykis.....	16
1.5. Sažiningumo principo taikymas užsienio valstybėse.....	21
2. PRAKTINIS SAŽININGUMO PRINCIPO TAIKYMAS LIETUVOS MOKESČIŲ TEISĖJE: TEISMŲ PRAKTIKOS ANALIZĖ.....	24
2.1 Mokesčių vengimas.....	24
2.2 Mokesčių slėpimas.....	31
2.3 PVM atskaita.....	37
2.4 Buhalterinė apskaita.....	43
IŠVADOS.....	51
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	54
SANTRAUKA.....	65
SUMMARY.....	66

## ĮVADAS

**Tiriama problema.** Mokslinėje ir teisinėje literatūroje trūksta apibendrintų teismų praktikos tyrimų, susistemintos analizės kaip sąžiningumo principas pasireiškia mokesčių teisėje.

**Temos aktualumas.** Šiuolaikinėje visuomenėje vis labiau kreipiamas dėmesys į sąžiningą verslą, paremtą ne tik sąžiningu elgesiu su darbuotojais, bet ir sąžiningu mokesčių mokėjimu. Tačiau vis dar yra sričių, kur mokesčių, realiai galinčių papildyti valstybės biudžetą, sumokama gerokai mažiau, nei priklauso pagal įstatymus. Nuolat fiksuojami mokesčių vengimo, mokesčių slėpimo, PVM atskaitos ir buhalterinės apskaitos klaidojimo atvejai rodo, kad sąžiningumo principo neretai nepaisoma, nors mokesčių teisėje šiam principui skiriamas vis didesnis dėmesys. Sąžiningumo principo taikymo aspektai nurodomi ir Civiliniame kodekse kuriame teigiama, kad pagal sąžiningumo principą įpareigojami veikti civilinių teisinių santykių subjektai, įgyvendindami ir nusistatydami savo teises bei atlikdami pareigas, o sąžiningumo kriterijumi, sprenddami savo nuožiūra tikrus klausimus bei aiškindami įstatymus, turi vadovautis teismai (Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, 2000). Kad Civiliniame kodekse sąžiningumo principui skiriamas apskritai didelis dėmesys, pastebi ir teisės mokslų teoretikai, teigdami, jog atskiruose minėto kodekso straipsniuose sąžiningumo principas minimas bene 170 kartų (Arlauskas, S., Jokubauskas, R., 2013, p.1369). Tai kas išdėstyta, rodo, kad sąžiningumo principas Lietuvos civilinėje teisėje laikytinas ypač reikšmingu principu ir nagrinėjama tema yra aktuali.

**Baigiamojo darbo mokslinis naujumas ir tyrimo problema.** Analizuojant teisinę literatūrą pastebėta, kad sąžiningumo principas Lietuvos teisinėje literatūroje dažniausiai nagrinėjamas sutarčių teisės kontekste: yra žinomi S. Mulevičiūtės, analizavusios sąžiningumo principo vaidmenį sutarčių teisėje ir atskleidusios šio principo turinį bei aptarusios jo konkretinimo ir taikymo metodikos tendencijas skirtingose šalyse bei apžvelgusios principo taikymo praktikoje reikšmingus ypatumus užsienio valstybėse (Mulevičiūtė, 2019, p.174.). E. Čižienės, akcentavusios, kad teismai pastaruoju metu ypatingai kreipia dėmesį į sąžiningumo principo taikymą (Čižienė, 2018, p.59). R. Klimašausko pažymėjusio, kad sąžiningumo principas yra vienas dažniausiai pasitaikančių sutarčių aiškinimo principų, taikomų Lietuvos teismų praktikoje ir kt. mokslininkų darbai (Klimašauskas, 2012, p.29). S. Arlauskas ir R. Jokubauskas nagrinėję sąžiningumo principą prievoliniuose teisiniuose santykiuose pažymėjo, kad Lietuvos

teismų praktikoje ir apskritai teisės doktrinoje pažymimas sąžiningumas, kuris skirstomas į subjektyvųjį ir objektyvųjį (Arlauskas, S., Jokubauskas, R, 2013,p.1369). Tai rodo, kad aiškinant šį principą turi būti atskleidžiama ne tik objektyvioji ir subjektyvioji šio principo prigimtis, bet ir jų santykis. Atkreiptinas dėmesys, kad darbų, kuriuose analizuojamas sąžiningumo principo taikymas mokesstinėje teisėje, kaip vienoje iš konkrečių civilinės teisės šakų, Lietuvos teisinėje literatūroje nėra daug: I. Dirgėlienė ir M. Pečkys akcentavo bendrą sąžiningumo principo svarbą mokesčių teisėje (Dirgėlienė, I., Pečkys, M,2015,p.10). Endrijaitis pažymėjo, kad apskritai mokesčių teisėje sąžiningumas suprantamas kaip bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisingumo principus (Endrijaitis,2016,p.110). P. Cerka, ir J. Grigienė analizavo piktnaudžiavimo mokesčių teisėje, kurio pagrindu prarandama teisė į PVM atskaitą aspektus ir išskyrė sąžiningumo principo svarbą (Cerka, P., Grigienė,J, 2017,p.104).

Užsienio mokslininkai, analizavę sąžiningumo principo taikymą mokesčių teisėje, išskiria keletą aspektų: pvz., S. Hemels akcentavo sąžiningumo principą globaliame pasaulyje (Hemels,2016,p.118). M. Fleurbaey ir F. Maniquet išskyrė optimalaus pajamų apmokestinimo teoriją sąžiningumo principo kontekste (Fleurbaey, M. Maniquet, F,2018,p.1030); R. Perić ir E. Jerković tyrė sąžiningumo principo taikymą apmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu Kroatijoje (Perić, R.; Jerković, E.2012,p.823); S. A. Bin-Nashwan ir kt atliko sąžiningumo principo aspektų ir mokesčių laikymosi Artimųjų Rytų kontekste tyrimą (Bin-nashwan, S. A., et al.2020,p.182).

**Baigiamojo darbo reikšmė.** Baigiamajame darbe pateiktos išvados gali būti reikšmingos mokslininkams ir tyrėjams, nagrinėjantiems sąžiningumo principo Lietuvos mokesčių teisėje taikymo problematiką.

**Tyrimo tikslas.** Remiantis moksline ir teisine literatūra bei teismų praktika atskleisti sąžiningumo principo taikymą mokesčių teisėje.

**Tyrimo uždaviniai:**

1. Išanalizuoti sąžiningumo principo sampratą, reikšmę ir nesilaikymo priežastis mokesčių teisėje.
2. Nustatyti mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykį.
3. Apžvelgti sąžiningumo principo taikymą užsienio valstybėse.
4. Ištirti praktinį sąžiningumo principo taikymą Lietuvos mokesčių teisėje remiantis teismų praktika.

**Tyrimo metodika.** Šiame darbe buvo naudojami moksliniai tyrimo metodai: dokumentų analizė, lyginamasis metodas, apibendrinimo metodas. Dokumentų analizės

metodas naudotas tiriant su nagrinėjama problema susijusių teisės aktų vykdymą ir taikymą, ir su nagrinėjama problema susijusių Lietuvos teismų praktiką. Lyginamuoju metodu buvo lyginamos teisės mokslų teoretikų ir praktikų nuomonės bei požiūriai į sąžiningumo principo taikymo teorinius ir praktinius aspektus. Apibendrinimo metodu buvo apibendrinama išanalizuota medžiaga ir pateikiamos išvados.

**Darbo struktūra.** Darbą sudaro įvadas, santrumpų sąrašas, dvi dalys (Sąžiningumo principo samprata mokesčių teisėje; Praktinis sąžiningumo principo taikymas Lietuvos mokesčių teisėje ), išvados.

# 1. SAŽININGUMO PRINCIPO SAMPRATA MOKESČIŲ TEISĖJE

## 1.1 Sažiningumo principo apibrėžtis

Mokslinėje literatūroje ir žodynuose galima rasti keletą sąžiningumo apibrėžimų. Sažiningumas Oxford Languages žodyne apibrėžiamas kaip nešališkas ir teisingas elgesys ar elgesys be favoritizmo ar diskriminacijos (Oxford Advanced Learner's Dictionary, 2022). Panašiai sąžiningumas apibūdinamas ir Vocabulary žodyne sąžiningumas – tai užtikrinimas, kad sprendimai nebūtų diskriminuojami (Cambridge University Press, "Fairness, 2022). Kembridžo universiteto žodyne sąžiningumas apibrėžiamas kaip sociologijos, teisės ir apskritai visuomenės samprata, kad visi turi būti lygus ir neprieštarauti priimtiems standartams. Tai susiję su teisingumu tiek teisine, tiek sociologine prasme (Cambridge University Press, "Fairness", 2022). Sažiningumas taip pat yra elgesys su kitais vienodai arba tokiu būdu, kuris laikomas teisingu ar protingu. Šis apibrėžimas rodo, kad sąžiningumo principas neatsiejamas nuo teisingumo ir protingumo principo. Sažiningumas dabartinės lietuvių kalbos žodyne kildinamas iš žodžio sąžinė ir apibūdinamas kaip vienas iš dorovės principų ir vienas iš kertinių doros elgesio nuostatų (Keinys, S. 2021, p. 44). Pažymėtina, kad sąžiningumas apima tokius aspektus kaip sąžinės klausymasis ir elgimasis remiantis jos priesakais, garbingą elgesį kitų asmenų atžvilgiu ir tiesos sakymą. Taigi šis apibrėžimas taip pat parodo sąžiningumo principo sąsajas su kitais principais – teisingumo ir garbingumo. Sažiningumas yra nuoseklus ir bekompromisinio tvirtų moralinių ir etinių principų bei vertybių laikymosi praktika (Kilinger, B. 2010, p. 12). Etikoje sąžiningumas laikomas teisingumu arba tikslumu ir apibūdinamas kaip veidmainiškumo antonimas .

Dobrin pažymi, kad sąžiningumas gali reikšti vienodumą, kai viskas išlaikoma vienoda, būnant vienodu (Dobrin, A. 2012). Sažiningumas taip pat gali reikšti „nusipelnytą“, o tai reiškia, kad žmogus gauna tai, ko nusipelnė, pvz., žmonės, kuriems sekasi sunkiai dirbanti, gauna tai, ko nusipelnė, o tinginiai gauna mažiau. Sažiningumas taip pat gali būti pagrįstas poreikiu – tie, kurie turi daugiau, turėtų daugiau duoti, kad padėtų kitiems. Tai pagrįsta samprata, kad žmonės turi įsipareigojimų vieni kitiems.

Sąžiningumas įstatymuose reiškia, kad vienai šaliai neleidžiama turėti nevienodo pranašumo prieš kitas šalis. Tai reiškia, kad už sunkius nusikaltimus skiriamos griežtos bausmės, o už lengvesnius – švelnesnės. Tai taip pat, kad kiekvienam suteikiama

galimybė pateikti savo bylą sąžiningai ir be diskriminacijos, remiantis įrodymais ir laikantis proceso taisyklių. Remiantis sąžiningumo principu, jei teismuose su žmonėmis elgiamasi skirtingai, pavyzdžiui, jiems skiriamos skirtingos bausmės, tai turėtų kilti tik iš įstatymų ir teisės principų taikymo ir skirtingas požiūris neturėtų kilti iš asmeninių savybių ar nusistatymo.

Tačiau ekspertai, analizuojantys verslo įmonių sąžiningumo aspektus, teigia, kad sąžiningumo sąvoką yra sunkiai apibrėžiama, nes įmonės susiduria su skirtingomis etinėmis dilemomis. Tai yra nematerialaus dalyko pavertimas apčiuopiamu, įsipareigojimas verslo ir visuomenės tarpusavio priklausomybei, integruojant organizacijos kultūrą ir elgesį. Laipsniška vientisumo darbotvarkė neapsiriboja ribojančiu laikymusi (ko neleidžia įstatymas); oportunistinis atitikimas (ką leidžia įstatymai); ir išvengti bylinėjimosi (Weghmann, K. Ernst & Young GmbH teismo ekspertizės ir sąžiningumo paslaugų partnerė). Sąžiningumas priklauso nuo organizacijos ketinimų ir faktinio elgesio. Neteisingas sprendimas dėl tinkamų priežasčių vis tiek yra neteisingas sprendimas, jei jis neatitinka etinių vertybių (Feigas, J. „EY Americas“ ir „EY US-Central Region“ vadovas, teismo ekspertizės ir sąžiningumo tarnybos narys)

N. Rescher teigia, kad sąžiningumas yra veiksmas, kuriuo deramai atsižvelgiama į savo bendražygių interesus, nuosavybę ir saugumą (Rescher, N, 1982, p. 5). Šalys, besirūpinančios sąžiningumu, paprastai stengiasi sugalvoti ką nors patogaus ir priima procedūras, panašias į žaidimo taisykles. Jie stengiasi užtikrinti, kad žmonės gautų sąžiningą naudą ir naštos dalį ir laikytųsi „sąžiningo žaidimo“ sistemos. Sąžiningumo principai gali būti laikomi „sąžiningo žaidimo“ taisyklėmis socialinio teisingumo klausimais. Nesvarbu, ar jie yra pagrįsti universaliais įstatymais, ar labiau su kontekstu susijusiais įstatymais, šis principas lemia įvairių rūšių teisingumo vykdymo būdą. Pavyzdžiui, paskirstymo teisingumo principai nustato, kas laikoma „sąžininga konkreto gėrio dalimi“, o atpildo ar atkuriamojo teisingumo principai formuoja mūsų reakciją į veiklą, pažeidžiančią visuomenės „sąžiningo žaidimo“ taisykles. Socialinis teisingumas reikalauja, kad taisyklės būtų teisingos, ir kad žmonės žaistų pagal taisykles. Tai rodo, kad sąžiningumo principas yra glaudžiai susijęs su teisingumo principu.

Sąžiningumas minimas įvairiuose teisės aktuose, tokiuose kaip Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (2000) ir Valstybės politikų elgesio kodeksas (2006), kuriame akcentuojama, jog valstybės politikas viešajame gyvenime be kita ko turi vadovautis ir sąžiningumo principu (Valstybės politikų elgesio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir



įgyvendinimo įstatymas, 2006). Sąžiningumo principą galima laikyti moraliniu kriterijumi, veikiančiu viešojoje ir teisinėje erdvėje (Arlauskas, S., 2013, p. 1369).

Atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvos Respublikos Civiliniame kodekse (2000) sąžiningumo principas atskiruose jo straipsniuose (LR CK 1.5, 6.38, 6.200 str.) yra paminėtas net daugiau nei 170 kartų (Arlauskas, S., Jokubauskas, R. 2013, p. 1369). Tai rodo ypatingą sąžiningumo principo svarbą Lietuvos civilinėje teisėje. Teisinėje literatūroje teigiama, jog sąžiningumo principo taikymas nekvescionuojamas ir šalyse, turinčiose germaniškos teisės tradicijas (Arlauskas, S., Jokubauskas, R. 2013, p. 1369). Dėmesį atkreipia tai, kad aiškinant sąžiningumo principo prigimtį užsienio valstybėse dažniausiai nurodomi du šaltiniai: su romėnų teisėje vartotu *bona fides* (lot. gero tikėjimo) terminu, žinomu kaip subjektyvusis sąžiningumas; ir vokiečių teisėje vartotu *Treu und Glauben* terminu, žinomu kaip objektyvusis sąžiningumas (Weller, M., cit. iš Arlauskas, S., Jokubauskas, R. 2013, p. 1375). Pažymėtina, kad Lietuvos teisinėje doktrinoje sąžiningumas taip pat skirstomas į dvi grupes – subjektyvųjį ir objektyvųjį. Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso I knygos komentare sąžiningumas apibrėžiamas kaip elgesio matas, grįstas žmogaus vertybėmis ir nustatomas remiantis subjektyviuoju bei objektyviuoju kriterijais (Mikelėnas, V. 2001, p. 77). Taigi sąžiningumo (*angl. integrity*) principas teisėje reiškia asmens ar institucijos savybę, kurią interpretuoja teismai pagal objektyvumo ir subjektyvumo kriterijus (Mikelėnas, V. 2001, p. 77). Tai reiškia, kad vertinant elgesį objektyviai, bandoma atsakyti į klausimą, ar asmuo privalėjo ką nors daryti, nedaryti ar žinoti. Tuo tarpu subjektyvus vertinimas remiasi konkrečios situacijos galimybių ir gebėjimų įvertinimu, t. y. ar asmuo galėjo žinoti, kažką daryti ar nedaryti. Jei asmuo galėjo žinoti apie jam priklausančias pareigas, bet to nedarė, toks elgesys remiantis subjektyviu vertinimu bus traktuojamas kaip nesąžiningas. Sąžiningu galima įvardinti tokį asmenį, kuris elgiasi teisingai ir protingai. Pagal objektyvųjį požiūrį, siekiant nustatyti, ar asmuo yra sąžiningas ar ne, analizuojami jo atsakymai į klausimus, ar asmuo ką nors turėjo žinoti ar daryti ir nedaryti. Tuo tarpu pagal subjektyvųjį požiūrį sąžiningumas konkrečioje situacijoje apibūdina asmens psichikos būklę. Sąžiningumas šiuo atveju nustatomas remiantis atsakymų ar asmuo galėjo ką nors žinoti, daryti ar nedaryti, analize. atsižvelgiant tam tikrus kriterijus – asmens amžių, išprusimą, išsilavinimą, faktines bylos aplinkybes ir kt. Tokiu būdu galima teigti, jog subjektyvusis sąžiningumas lygus faktiniam sąžiningumui.

W.Prus teigimu, sąžiningumo principas reikalauja, jog valstybės institucijos manytų, kad jei prieštaravimas nėra įrodytas, tai reiškia, kad asmuo elgiasi pagal įstatymą,

sąžiningai ir pagarbiai (Prus,2019, p. 70). Atsižvelgiant į šį principą, asmuo negali būti įtariamas subjektas remiantis prielaida, jog jis veikia neteisėtai, nesąžiningai ar neetiškai, o reikėtų vadovautis prielaida, kad asmuo gerbia įstatymus, gerbia etiką ir visuomenės moralę, taip pat elgiasi sąžiningai santykiuose su kitais asmenimis ir valdžios institucijomis. Remiantis sąžiningumo principu kiekvienas nukrypimas nuo šios taisyklės yra išimtis, kuriai reikia įtikinamų įrodymų.

Žmonės dažnai teisingumo problemas vertina kaip sąžiningumą ir remiasi teisingumo ir sąžiningumo principais, norėdami paaiškinti savo pasitenkinimą ar nepasitenkinimą organizacijomis, kurioms jie priklauso, taip pat savo valstybe ar vyriausybe. Jie nori, kad institucijos elgtųsi su jais sąžiningai ir veiktų pagal sąžiningas taisykles. Todėl sąžiningas požiūris ir sąžiningos taisyklės dažnai išreiškiamos įvairiais teisingumo principais.

Konstituciniame Teisme (KT) buvo konstatuota, kad sąžiningumo principas atsiranda iš Konstitucijos, taigi jį neišvengiamai reikia taikyti visuose teismo procesuose. KT pažymėjo, kad teismai, priimdami sprendimus bylose, privalo vadovautis įstatymais ir konstitucijos pagrindu kylančiais principais, įskaitant ir sąžiningumo principą (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2008 m. kovo 15 d. nutarimas). Kitų instancijų Lietuvos teismuose taip pat buvo ne kartą analizuotas sąžiningumo principo turinys.

Atkreiptinas dėmesys, kad nuo veiklos pradžios LAT buvo išnagrinėta daugiau nei tūkstantis civilinių bylų, kurių motyvuojamojoje nutarties dalyje tiesiogine prasme įvairiapusė buvo minėtas ir tiesiogiai vertintas sąžiningumo (ir nesąžiningumo) kriterijus kaip principas, kaip standartas versle, kaip asmens elgesys, kaip asmens būdo savybė civiliniame procese ir šalių teisiniuose santykiuose. Tiesiogiai sąžiningumo principą, kaip vieną iš motyvavimo argumentų. LAT įvardijo keliose dešimtyse nutarčių (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2021 m. gruodžio 22 d. nutartis).

LAT analizuodamas sąžiningumo principo turinį, neretai pasitelkia esmines ir pamatines Civilinio kodekso normas. Dažnai realų vertinimą (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2021 m. lapkričio 11 d. nutartis) Iš šių normų paminėtinos:

a) sąžiningumas, kaip bendrasis civilinės teisės principas (remiantis CK 1.5 str.1 d., numatančia, kad civilinių teisinių santykių subjektai, vykdydami savo teises ir atlikdami pareigas, privalo be kita ko veikti ir pagal sąžiningumo reikalavimus);

b) sąžiningumas, kaip sutarčių teisės principas, kurio privalu paisyti sutarčių šalims, nes jis yra ir jų pačių elgesio etalonas, kurio privalu paisyti patiems teismams, taikant ir

aiškinant teisės normas (remiantis CK 6.158 str. 1 d., kurioje pažymima, kiekviena sutarties šalis sutartiniuose santykiuose privalo elgtis sąžiningai).

LAT remiasi ir tarptautinės teisės šaltiniais, pvz., Tarptautinių komercinių sutarčių (UNIDROIT Principles of International Commercial Contracts, 2016), bei Europos sutarčių teisės principais, kuriuose nurodoma, kad šalys privalo elgtis sąžiningai, remiantis sąžininga dalykine praktika. (The Principles of European contract law). Atkreiptinas dėmesys, kad minėtų šaltinių komentaruose pažymima, jog sąžiningumo reikalavimas yra viena iš esminių vertybių santykiuose tarp šalių. LAT nutartyse sąžiningumas taip pat buvo įvardintas kaip fundamentalusis sutarčių teisės principas, kuriuo privaloma vadovautis kiekviename sutartinių santykių etape.

Taip pat svarbus vaidmuo tenka tarptautinėms organizacijoms, kurių atliekami korupcijos ir antikorupcinės veiklos tyrimų rezultatai papildo nacionalinius tyrimus, išplečia duomenų interpretavimo ir palyginimo tarp šalių galimybes, padeda suprasti ir paaiškinti korupcijos būklę (Murajov S., 2009,p. 27). Siekiant išsiaiškinti sąžiningumo principo apibrėžtį turi Pasaulinis sąžiningumo indeksas (angl. *Global Integrity Index*), kuriame vertinami pagrindiniai antikorupciniai mechanizmai bei jų atvirumas ir efektyvumas piliečiams nacionaliniu lygmeniu (Global Integrity Index, 2022). Kiekviena tyrime dalyvaujanti šalyje yra vertinama trimis aspektais: teisės aktų ir institucijų, skatinančių atsakomybę ir korupcijos mažinimą; šių priemonių efektyvumą ir prieinamumą piliečiams. Įvertinimai atliekami kiekvienos šalies specialistų ir sumuojami į bendrą sąžiningumo indeksą.

Apibendrinant galima teigti, kad sąžiningumo principo apibrėžtis kyla iš sąžiningumo sampratos, reiškiančios nešališką, teisingą elgesį ar visuomenės sampratą, kad žmonės turi elgtis pagal visuotinai priimtus standartus; kaip vieną iš dorovės principų, vieną iš kertinių doro elgesio nuostatų. Sąžiningumas apima ir sąžinės klausymąsi, garbingą elgesį kitų asmenų atžvilgiu ir tiesos sakymą – taigi atskleidžia sąžiningumo principo sąsają su teisingumo ir garbingumo principais. Sąžiningumas teisėje įprastai reiškia, kad viena šalis negali turėti pranašumo prieš kitą šalį. Taigi sąžiningumo principą galima laikyti tam tikru moraliniu kriterijumi, veikiančiu viešojoje ir teisinėje erdvėje, kaip elgesio matą, grįstą žmogaus vertybėmis Lietuvos teisės doktrinoje yra vienareikšmiškai įvardinta, jog sąžiningumas nustatomas pagal objektyvųjį ir subjektyvųjį kriterijus: pagal objektyvųjį požiūrį tai yra asmens elgesys, atitinkantis teisingumo ir protingumo principų kriterijus, o pagal objektyvųjį požiūrį, siekiant nustatyti, ar asmuo yra sąžiningas ar ne, analizuojami jo atsakymai į klausimus, ar asmuo ką nors turėjo žinoti ar daryti ir nedaryti.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, galima teigti, kad sąžiningumo principas turi svarbią reikšmę Lietuvos teisėje, o jo svarbą pabrėžia tai, kad nuo veiklos pradžios LAT buvo išnagrinėta daugiau nei tūkstantis civilinių bylų, kuriose tiesiogiai buvo minimas sąžiningumas, kaip principas, kaip verslo standartas, kaip asmens elgesys ar būdo ypatybė, pasireiškianti teisiniuose santykiuose. Sąžiningumo principo svarbą parvirtina ir tai, kad įvairiose šalyse nuolat atliekami tyrimai, kuriuose vertinamas bendras sąžiningumo indeksas, atsižvelgiant į tokius kriterijus, kaip korupcijos reiškinių paplitimas valstybės institucijose ir kt.

## **1.2. Sąžiningumo principo reikšmė mokesčių teisėje**

Siekiant atskleisti sąžiningumo principo reikšmę mokesčių teisėje, pirmiausia tikslinga išsiaiškinti, kas gi apskritai yra mokesčių teisė. Teisinėje literatūroje mokesčių teisė apibūdinama kaip viena iš viešosios teisės šakų, kuri reguliuoja mokesčių mokėjimo, mokesčių mokėjimo bei apmokestinimo klausimus. Mokesčių teisė, atsižvelgiant į reguliuojamą dalyką, gali būti procesinė, baudžiamoji ir kt. Mokesčių teisė atsižvelgiant į jurisdikciją gali būti nacionalinė, tarptautinė, ES. Enciklopedijose ir žodynuose mokesčių teisė paprastai apibūdinama kaip viešosios teisės dalis, apimanti galiojančių mokesčių įstatymų taikymą asmenims, subjektams ir korporacijoms tose srityse, kuriose gaunamos arba renkamos mokesstinės pajamos, pvz. pajamų mokestis, turto mokestis, verslo mokestis, užimtumo/darbo užmokesčio mokestis, nekilnojamojo turto mokestis, dovanų mokestis ir eksporto / importo mokestis (Encyclopædia Britannica. „Tax law). Endrijaitis mokesčių teisę apskritai laiko praktine teisės sritimi (Endrijaitis, M 2016, p. 120).

Taigi mokesčių teisė apima taisykles ir įstatymus, kuriais vadovaujamosi procese, apimančiame mokesčius už turtą, sandorius, turtą, pajamas ir kt., taip pat muitus už importą iš užsienio šalių ir visus privalomus mokesčius, kuriuos vyriausybė nustato asmenims valstybės naudai. Mokesčių ištakos siekia antikos laikus, kai to meto Graikijos „miestuose valstybėse“ buvo įvestos duoklės (*lot. eisphora*), skirtos nuolat vykstančių karų finansavimui (Monson, A, 2021, 11, p. 325). Atkreiptinas dėmesys, kad karui pasibaigus gyventojų permokėti mokesčiai būdavo jiems sugražinami. Tai rodo, kad antikos laikų mokesčių teisėje buvo vadovaujamosi sąžiningumo principu. Tačiau nuo pat mokesčių ištakų laikų nuolat keliamas klausimas apie mokesčių sąžiningumą (Heaman, E. 2019, p. 121.)

Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, kad mokestis pagal savo teisinę prigimtį yra asmens piniginė prievolė valstybei (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis). Lietuvoje įstatymų leidėjas bendrąja prasme mokestį apibrėžia kaip mokesčių mokėtoju nustatytą finansinę prievolę valstybei (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Mokesčių teisės aktai reglamentuoja mokesčių mokėjimą įvairiems valdžios lygiams, tiesiogiai arba netiesiogiai (Pukelienė, V., Juozėnaitė, K., Didžgalvytė, M. 2017, p.85). Netiesioginiai mokesčiai apskaičiuojami nuo prekių ir paslaugų, kurios yra skirtos vartoti, bet mokamos tarpininkui. Pavyzdžiui, perkant produktus vietinėje parduotuvėje, mažmenininkas apmokestina produktus mokesčiu, kurį vėliau sumoka vyriausybei. Tiesioginiai mokesčiai yra tie, kuriuos asmenys moka tiesiogiai valstybei ir yra taikomi tokiems dalykams kaip žemė ar nekilnojamasis turtas, asmeninė nuosavybė ir pajamos.

Atkreiptinas dėmesys, kad tradiciškai mokesčiai traktuojami kaip pagrindinis pajamų šaltinis, kuriuo valstybė įgyvendina viešąsias funkcijas, ir sąlyga, kad galėtų valstybė egzistuoti, t.y., mokesčiai šiais atvejais traktuojami finansinės funkcijos prasme. Taigi šiuo atveju sąžiningumo principas reikšmingas tiek valstybei, kuri reguliuoja, kad mokesčiai būtų paskirstomi sąžiningai, tiek ir piliečiams, kurie turi mokesčius mokėti sąžiningai. Atsižvelgiant į tai galima sutikti su Endrijaičiu, kuris teigia, kad mokesčių teisėje sąžiningumą reikėtų traktuoti kaip bendrąjį teisės principą, išreiškiantį elgesio matą, atitinkantį kriterijus, keliamus teisingumo ir protingumo principų (Pukelienė, V., Juozėnaitė, K., Didžgalvytė, M. 2017, p. 85). Tai reiškia, kad sąžiningi mokesčiai turi būti paskirstomi teisingai ir protingai, todėl mokesčių teisėje, kaip be kita ko ir kitose teisės šakose, sąžiningumo principas neatsiejamas nuo kitų dviejų – protingumo ir teisingumo. Taigi galima daryti prielaidą, kad mokesčių sąžiningumas yra pagrindinis veiksnys vertinant valstybės ir vietos mokesčių sistemas.

Konstitucinis teismas (KT), nagrinėjęs mokesčius kaip teisinę, o ne kaip ekonominę kategoriją, yra konstatavęs, jog mokesčiais ne tik užtikrinamos pajamos į valstybės biudžetą, tačiau jais yra reguliuojami valstybėje vykstantys socialiniai-ekonominiai procesai, remiami ūkio plėtros projektai bei skatinamas ūkio vystymasis (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas). Tačiau tai reiškia, kad mokesčiai turi būti mokami sąžiningai, nes sąžiningumo principo nepaisymas neužtikrins šių pagrindinių mokesčių tikslų, įvardintų KT.

Apibendrinant konstatuotina, kad mokesčių teisė apibūdinama kaip viešosios teisės dalis, apimanti galiojančių mokesčių įstatymų taikymą asmenims, subjektams ir

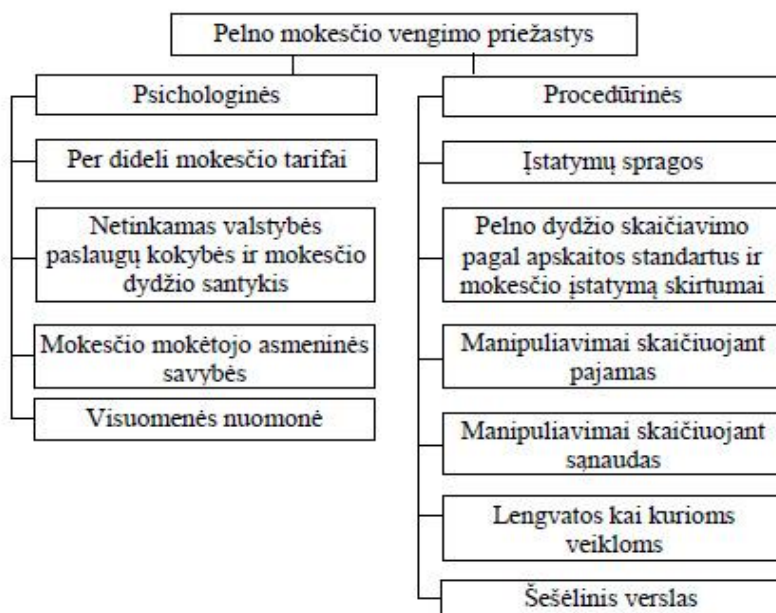
korporacijoms tose srityse, kuriose gaunamos arba renkamos mokestinės pajamos. Taigi mokesčių teisė apima taisykles, politiką ir įstatymus, kuriais vadovaujamosi procese, apimančiame mokesčius už turta, sandorius, turta, pajamas ir kt., taip pat muitus už importą iš užsienio šalių ir visus privalomus mokesčius, kuriuos vyriausybė nustato asmenims valstybės naudai. Lietuvoje mokesčiai apibrėžiami kaip finansinė prievolė valstybei, nustatyta mokesčių mokėtojui. Mokesčiai gali būti tiesioginiai ir netiesioginiai: tiesioginiai – kai mokama tiesiogiai valstybei (žemės, nekilnojamojo turto ar pan. mokesčiai), netiesioginiai – kai apskaičiuojami nuo prekių ir paslaugų (PVM mokestis) ir mokami per tarpininką – prekybininką ar paslaugų teikėją. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčiai laikomi pagrindiniu valstybės pajamų šaltiniu, sąžiningumo principas reikšmingas tiek valstybei, kuri reguliuoja, kad mokesčiai būtų paskirstomi sąžiningai, tiek ir piliečiams, kurie turi mokesčius mokėti sąžiningai. Kadangi mokesčių teisėje sąžiningumas traktuotinas kaip bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį teisingumo ir protingumo principus, sąžiningi mokesčiai turi būti paskirstomi teisingai ir protingai, todėl mokesčių teisėje, kaip ir teisėje apskritai, sąžiningumo principas neatskiriamas nuo protingumo ir teisingumo principų.

### **1.3. Sąžiningumo principo nesilaikymo priežastys**

Mokesčių administravimo įstatymo (2004) 73 str. 1 d. teigiama, kad mokesčius, kuriuos priklauso mokėti, mokesčių mokėtojas savarankiškai deklaruoja, išskyrus atvejus, tiesiogiai nurodytus mokesčių įstatymuose. Tokiu būdu preziumuojamas deklaruojamų duomenų teisingumas. Taigi galima teigti, jog įstatymų leidėjas tikisi, kad mokesčių mokėtojas laikysis sąžiningumo principo ir mokesčius mokės sąžiningai. Tačiau taip yra ne visada. Taikingas ir efektyvus žmonių susigijvenimas negali apsiriboti vien tik visuomenės narių sąmoninga motyvacija laikytis bendro elgesio taisyklių. Visada atsiranda žmonių, kurie siekdami savo interesų tenkinimo, nepaiso nieko, netgi daro žalą (Arlauskas, S. 2011, p. 270). Mokslinėje ir teisinėje literatūroje nurodomos dvi sąvokos, susijusios su sąžiningumo principo nesilaikymu, t.y., mokesčių nemokėjimu: a) mokesčių vengimas; b) mokesčių slėpimas (Lakis, V., Linčauskienė, D, 2015, p. 28). Mokesčių vengimas apibūdinamas kaip dirbtinai sudaromas veiklos modelis, kuomet siekiama lengvatos, o mokesčių slėpimas apibūdinamas kaip nusikalstama veika, daroma pažeidžiant mokesčių įstatymus (Kubilius, R, 2012). Tokiu būdu žinomai neteisingų duomenų pateikimas siekiant išvengti mokesčių reglamentuojamas įstatymiška (Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 220 str. 1 d.). Mokesčio vengimo sąvoka traktuojama

kaip neteisėtas veiksmas, siekiant mokesstinės prievolės nevykdymo. O. Fedosiuk teigia, kad nors mokesčių vengimas yra formaliai leistinas, tačiau savo esme atsiskleidžia kaip nenatūralus ir ekonomine logika nepagrįstas bei neatitinkantis mokesčių įstatymų prasmės ir principų veiklos konstravimas, pagrįstas mokesstinės naudos siekimu (Fedosiuk, 2014, p. 12). Mokesčių vengimui būdingi požymiai: formaliai veikla konstruojama taip, kad atitiktų įstatymų reikalavimus; „įtelpama“ į leistinus rėmus; sandoriai (operacijos) vykdomi realiai ir figūruoja buhalterinėje apskaitoje; siekiama pagrindinio tikslo – kryptingo mokesstinės naudos siekimo; imituojama veikla (Fedosiuk, O. 2014, p. 12).

Mokslinėje literatūroje nurodoma keletas sąžiningumo principo nesilaikymo vengiant mokėti mokesčius priežasčių. Pvz., V. Lakis ir D. Linčauskienė dėmesį skiria pelno mokesčio vengimui ir nurodo dvi šio mokesčio vengimo priežasčių grupes: psichologines ir procedūrinės (Lakis, V., Linčauskienė, D, 2014, p.122). Nustatyta, kad psichologinės priežastys būdingos tiems asmenims, kurie vengia mokėti bet kokius mokesčius. Tuo tarpu dalis procedūrinių priežasčių yra būdingos asmenims, vengiantiems mokėti konkrečiai pelno mokesčių. Kaip viena iš sąžiningumo principo nesilaikymo priežasčių nurodomas aukštas mokesčio tarifas, o šios tendencijos sustiprėjimas jaučiamas ekonominių krizių, nuosmukių periodais, kadangi šiais periodais sumažėja mokesčių mokėtojų pajamos, o pelno mokesčio vengimas gali jas padidinti. Kita priežastis – manymas, kad valstybė netinkamai panaudoja surinktas mokesčines lėšas. Mokesčių mokėtojai yra nepatenkinti valstybės teikiamomis paslaugomis arba neracionaliu surinktų mokesčių panaudojimu. Dėl kiekvieno ūkio subjekto skirtingo valdžios išlaidų poreikio gali būti siekiama išvengti mokesčio (Lakis, V., Linčauskienė, D, 2014, p.122).



**1 pav.** Sąžiningumo principo nesilaikymo priežastys vengiant mokėti pelno mokesčių

Šaltinis: Lakis, V., Linčauskienė, D. (2014)

Psichologinėms sąžiningumo principo nesilaikymo priežastims priskirtinas ir masinis mokesčių vengimas, jei tai yra įprastas reiškinys valstybėje. Tokiu būdu vyrauja mokesčių mokėtojų nuomonė, pateisinti savo veiksmus tuo, kad ir kiti vengia mokėti mokesčius. Šiuo atveju reikšmingos ir asmeninės savybės ir vertybės, kuriomis pasižymi mokesčių mokėtojas. Pažymėtina, kad su mokesčių mokėtojais susijusios priežastys pasižymi didesniu subjektyvumu, jos siejamos su mokesčių mokėtojų požiūriu ir realybės suvokimu: pvz., vieni asmenys pasižymi polinkiu rizikuoti, o kiti analogiškose situacijose rizikuoti nesiryžta (Lakis, V., Linčauskienė, D, 2014, p.122).

Procedūrinės sąžiningumo principo nesilaikymo priežastys neretai siejamos su pelno mokesčio išvengimo galimybe naudojantis tam tikromis spragomis, esančiomis įstatymuose ir standartuose, nes ir įstatymai, ir apskaitos standartai pasižymi universalumu. Tai reiškia, kad gyvenime gali pasitaikyti situacijų, kurias galima skirtingai interpretuoti. Tai ypač pasakytina apie pajamų apskaitymą, apmokestinamąjį pelną, sąnaudas. Didelę reikšmę pelno mokesčio vengimui turi šešėlinė ekonomika.

Sąžiningumo principo nesilaikymui įtakos turi ir Lietuvoje vis dar paplitusi nuomonė, kad mokesčių vengimas nelaikomas nusikaltimu, užtraukiančiu atsakomybę. Vyrauja stereotipas, kad valstybės nustatyti mokesčiai trukdo verslo vystymuisi ir plėtrai, nes yra per dideli, tačiau lyginant su kitomis valstybėmis Lietuvoje kai kurių mokesčių tarifai yra vieni iš žemiausių (Lakis, V., Linčauskienė, D, 2014, p.122).

Mokesčių slėpimą analizavę mokslininkai nustatė keletą dažniausiai pasitaikančių sąžiningumo principo nesilaikymo slepiant mokesčius priežasčių. Pvz., A. Sandmo nuomone, a) mokesčių slėpimas didėja didėjant pajamoms; b) mokesčių slėpimas mažėja didėjant baudoms ir slėpimo fakto atskleidimo galimybėms; d) mokesčio tarifo didėjimas sukelia keletą efektų; kuria mokesčių vengimo paskatas (pozityvus efektas); aukštesnis mokesčių tarifas įpareigoja mokesčių mokėtoją sumokėti daugiau mokesčių (pajamų netenkama daugiau), o tai skatina rizikuoti ir nuslėpti daugiau pajamų (negatyvus efektas) (Sandmo, 2011, p.6.). Tokiu būdu galima daryti prielaidą, kad mokesčių vengimas apsimoka tol, kol baudos dydžio ir patikrinimų dažnumo sandauga lieka mažesnė už mokesčių tarifą (Sandmo, 2011, p.6.).



Moksliniais tyrimais yra patvirtinta, kad didesnės mokesčių normos ir didesnė mokesčių našta skatina mokesčių mokėtojus slėpti mokesčius (Oz Yalama, G, Gumus, E, 2013, p. 16). Tačiau kitais tyrimais, kuriuose buvo vertinama atskirų mokesčių tarifų įtaka mokesčių slėpimui, buvo nustatyta, kad tik pajamų mokesčių tarifų didinimas turi reikšmingos įtakos mokesčių slėpimui (Hammar, H., Jagers, S.r C, Nordblom, K, 2009, p. 239).

Tyrimais nustatyta, kad mokesčių mokėtojų, kurių pajamos žemesnės, mažesnis ir mokestinis pareiškumas (Oz Yalama, G, Gumus, E, 2013, p. 18). Tačiau šių tyrimų išvados prieštarauja kitų tyrimų rezultatams, kuriuose buvo nustatyta, kad esant aukštesniam pajamų lygiui, mokesčių slėpimo tikimybė išauga, nes aukštesnes pajamas gaunantys asmenys turi aukštesnę išsilavinimą bei žinias, todėl padidėja jų mokesčių slėpimo ar vengimo galimybės (Cebula, R. J., Feige, E. L. 2012, p. 267).

Atsižvelgiant į analizuotų tyrimų rezultatus, galima išskirti ekonomines; teisinės-administracines ir socialines-psichologines sąžiningumo principo nesilaikymo priežastis (1 lentelė).

**1 lentelė.** Sąžiningumo principo nesilaikymo priežastys

<b>Ekonominės</b>	<b>Teisinės-administracinės</b>	<b>Socialinės-psichologinės</b>
Didelė mokesčių našta	Nepakankamas teisinis reguliavimas	Nusistovėjusios socialinės normos
	Mokesčių administratoriaus galimybės nustatyti mokesčio mokėtojo mėginimus išvengti PVM mokėjimo	Bendras požiūris į valstybės institucijas
Šešėlinė ekonomika	Universalūs apskaitos standartai	Mokesčių mokėtojų suvokiamas PVM teisingumas ir pagrįstumas
-	Pelno dydžio skaičiavimo pagal apskaitos standartus ir mokesčio įstatymą skirtumai	Nuomonė, kad mokesčių vengimas nelaikomas nusikaltimu, užtraukiančiu atsakomybę.

-	Manipuliavimai skaičiuojant pajamas	Stereotipas, kad valstybės nustatyti mokesčiai trukdo verslo vystymuisi ir plėtrai
-	Manipuliavimai skaičiuojant sąnaudas	Polinkis rizikuoti
-	Lengvatos	Masinis mokesčių vengimas, jei tai yra įprastas reiškinys valstybėje.
-	Įstatymų spragos	Savo veiksmų pateisinimas
-	-	Asmeninės mokesčių mokėtojo savybės ir vertybės
-	-	Savitas realybės suvokimas
-	-	Netinkamas valstybės paslaugų kokybės ir mokesčio dydžio santykis.
-	-	Stereotipas, kad valstybės nustatyti mokesčiai trukdo verslo vystymuisi ir plėtrai

Sudaryta darbo autorės, remiantis šiame darbe analizuotais autoriais

1 lentelėje pateikta informacija leidžia daryti prielaidą, kad daugiausiai mokslinėje literatūroje išskiriama socialinių ekonominių sąžiningumo principo nesilaikymo priežasčių.

Apibendrinant galima teigti, kad mokslinėje literatūroje išskiriamos sąžiningumo principo nesilaikymo priežastys išsiskiria įvairove ir skirtinga klasifikacija, ko pasekoje nurodyti vieną priežastį yra sunku. Šio darbo kontekste, atsižvelgiant į išanalizuotą mokslinę literatūrą, tikslinga sąžiningumo principo nesilaikymo priežastis klasifikuoti į tris grupes: į ekonomines, teisinės-administracines ir socialines psichologines. Matyti, kad ekonominės priežastys kyla iš per didelės mokesčių naštos ir šešėlinės ekonomikos; teisinės-administracinės – iš įstatymų spragų, netinkamo teisinio reguliavimo, mokesčių administratoriaus galimybių nustatyti mokesčio mokėtojo mėginimus išvengti PVM mokėjimo, dėl universalių apskaitos standartų, dėl skirtumų, susidarančių apskaičiuojant pelno dydį remiantis apskaitos standartais ir mokesčių įstatymu, dėl galimybės manipuluoti skaičiuojant pajamas ir sąnaudas, dėl lengvatų tam tikroms veikloms. Socialinės-psichologinės priežastys kyla tiek dėl bendrų socialinių priežasčių (dėl

nusistovėjusių socialinių normų, bendro požiūrio į valstybės institucijas, dėl masinio mokesčių vengimo esant įprastam reiškiniui valstybėje, dėl netinkamo valstybės paslaugų kokybės ir mokesčio dydžio santykio, dėl stereotipo, kad valstybės nustatyti mokesčiai trukdo verslo vystymuisi ir plėtrai), tiek dėl asmeninių individualių mokesčio mokėtojų savybių ar požiūrio (dėl to, kaip individualiai yra suvokiamas PVM teisingumas ir pagrįstumas, dėl nuomonės, kad mokesčių vengimas nelaikytinas nusikaltimu, dėl polinkio rizikuoti, dėl savo veiksmų pateisinimo, dėl asmeninių vertybių, dėl savito realybės suvokimo).

#### **1.4. Mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus santykis**

Mokestiniuose teisiniuose santykiuose greta mokesčių mokėtojo figūruoja ir mokesčių administratorius. Pažymėtina, kad tai yra du skirtingi subjektai, negalintys būti tapatinami, nes daugeliu atveju mokesčių, kaip valstybinės prievolės mokėjimo aspektu jie turi skirtingas teises ir pareigas. Mokesčių administratorius atstovauja valstybės, o ne savo asmeninius interesus.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra išaiškinęs, kad mokesčių mokėtojas – tai asmuo, kuriam remiantis mokesčių administravimo įstatymu yra nustatyta prievolė mokėti mokestį (LVAT 2009 m. lapkričio 17 d. nutartis). Tuo tarpu mokesčių administratorius apibūdinamas kaip valstybės įstaiga ar institucija, atsakinga už mokesčių administravimą ir turinti įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje, suteiktus įstatymų (Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Pareiga mokėti mokesčius yra įtvirtinta bendrosiomis Konstitucijos normomis, todėl galima teigti, jog ši pareiga yra ne tik pamatinė prievolė, kurią turi vykdyti mokesčių mokėtojas, bet ir mokestinių santykių tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dalis. Tuo pačiu ji turi būti konkrečiai aptarta įstatymo lygio teisės aktuose. Kadangi Konstitucijoje ši pusiausybra nėra detalizuojama, todėl ir ji yra įtvirtinta įstatyme kartu tiesiogiai įtvirtinant ir patį mokesčių mokėtojo teisinį statusą bei jo teisių ir pareigų visumą (Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykį teisine prasme apibrėžia įstatymiškai įtvirtina nuostata, kad esant atvejams, kai sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jos grupė, mokesčio mokėtojo yra sudaromi turint mokestinės naudos gavimo tikslą arba siekiant mokesčio mokėjimo visiško išvengimo, mokesčių administratorius į formalią mokesčio mokėtojo veiklos išraišką neatsižvelgia, o atkuria aplinkybes, kurios

buvo iškreipiamos ar slepiamos (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo, 2004). Tačiau tai nėra vienintelis santykis tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčių administratoriaus.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, šio darbo kontekste tikslinga paminėti keletą kitų mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus santykio aspektų, kuriuose šis santykis atsiskleidžia per sąžiningumo principą, nors pats sąžiningumo principas tiesiogiai ir nėra minimas. Šiuos aspektus galima atskleisti analizuojant kai kuriuos LR Mokesčių administravimo įstatymo (2004) straipsnių punktus:

1. Teisė į gerą mokesčių administravimą. LVAT yra išaiškinta, kad valstybės institucijos, administracinių sprendimų priėmimo procese privalo veikti rūpestingai ir darbą atlikti taip, jog vykdant administracines procedūras būtų laikomasi visų teisės aktuose nurodytų nuostatų (LVAT 2015 m. liepos 09 d. nutartis administracinėje byloje). Remiantis gero administravimo principu valstybės institucijose procedūros turi būti vykdomos nešališkai bei objektyviai LR Mokesčių administravimo įstatymo 27 str., 1 d. 2 p. teigiama, kad mokesčių administratorius, siekdamas padėti mokesčių mokėtojui naudotis teisėmis ir vykdyti pareigas, atsižvelgdamas į savo kompetenciją turi parengti tokias formas, kurias mokesčių mokėtojui būtų patogu užpildyti, taip pat nemokamai turi aprūpinti mokesčių mokėtojus reikalingais blankais bei išaiškinti ir patvirtinti deklaracijų užpildymo tvarką (LVAT 2010 m. spalio 14 d. nutartis administracinėje byloje). Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojui deklaruoti, mokėti ir administruoti mokesčius turi būti nesudėtinga, greita ir nebrangu. Tokiu būdu įtvirtinama pareiga ne tik imtis aktyvių veiksmų ir stengtis padėti, bet ir elgtis aidžiai ir rūpestingai (LVAT 2015 m. liepos 31 d. nutartis administracinėje byloje). Taip įtvirtinama mokesčių administratoriaus pareiga imtis aktyvių veiksmų administracinės procedūros vykdyme (LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A-1547-502/2015). Priešingi mokesčių administratoriaus veiksmai turėtų būti traktuojami kaip nesąžiningi. Tai reikšminga, nes neefektyvus mokesčių administravimas brangiai kainuoja abiem pusėms – ir mokesčių mokėtojui, ir mokesčių administratoriui: efektyvumas administruojant mokesčius gali atlaisvinti išteklius veiklos produktyvumui ir pajamų gavimui, o savo ruožtu tai gali padidinti ir biudžeto pajamas.

2. Teisė gauti kokybiškas konsultacijas ir informaciją. MAĮ 36 str. 1-2 p. nurodoma, kad mokesčių mokėtojas iš mokesčių administratoriaus turi teisę nemokamai gauti informaciją, susijusią su mokesčiais, jų lengvatomis, galiojančiais teisės aktais, bei kitą reikalingą mokestinėms prievolėms vykdyti informaciją; MAĮ 27 str. 1 d. 1 reglamentuoja

mokesčių mokėtojo teisę gauti konsultacijas klausimais, susijusiais su mokesčių mokėjimu (Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojas turi teisę gauti ne tik kokybiškas, bet ir savalaikes konsultacijas bei informaciją, siejamą su jo prievole ne tik mokėti mokesčius, bet ir juos apskaičiuoti bei deklaruoti. Tai reikšminga, nes dėl dažnų mokesčių pakeitimų mokesčių administratorius atsiduria stipresnėje pozicijoje, o mokesčių mokėtojams gali kilti problemų susigaudant pakeitimuose, susijusiuose su jų mokestinėmis prievolėmis. Be to, mokesčių įstatymai gali būti sudėtingi, painūs ir reikalaujantys specifinių teisės ar buhalterinės apskaitos žinių, kurias turi mokesčių administratorius. Mokesčių administratoriui laiku nesuteikus minėto pobūdžio informacijos, mokesčių mokėtojai gali padaryti klaidų skaičiuojant, deklaruojant ar mokant mokesčius, net ir neturėdami tikslo apgauti mokesčių administratorių, todėl savalaikis informacijos nesuteikimas galėtų būti traktuojamas kaip nesąžiningas veiksmas mokesčių mokėtojų atžvilgiu.

3. Teisė būti kiek įmanoma mažiau trikdomiems mokesčių administratoriaus. MAĮ 32 str., 7 p.: įtvirtinta, kad mokesčių administratorius, atlikdamas savo funkcijas, privalo stengtis, kad kuo mažiau būtų trikdoma mokesčių mokėtojo veikla. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriui nedera neturint pagrindo trikdyti veiklos, kurią vykdo mokesčių mokėtojas, o priešinga pozicija gali būti laikoma nesąžininga mokesčių mokėtojo atžvilgiu. Tai yra reikšminga, nes, jei mokesčių mokėtojas bus apkrautas nepagrįstais papildomais mokesčių administratoriaus reikalavimas, arba jo nepagrįstai bus atliekami patikrinimai jo atžvilgiu, jam liks mažiau išteklių ir laiko tiesioginės veiklos vykdymui (Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

4. Teisė nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų. MAĮ 36 str. 8 p. mokesčių mokėtojui užtikrinama teisė nevykdyti mokesčių administratorius nurodymų, jei jie yra neteisėti; įstatymas suteikia teisę atsisakyti pateikti informaciją dėl duomenų, kurių mokesčių mokėtojas neturi ir neprivalo kaupti remiantis galiojančiais teisės aktais. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojas tikrinimo metu gali nevykdyti tų nurodymų, kurie yra neteisėti ar viršijantys įgaliojimus. Tokiu būdu priešingas mokesčių administratoriaus elgesys – reikalavimas vykdyti minėtus nurodymus – gali būti laikomas nesąžiningu mokesčių mokėtojo atžvilgiu, nes ne tik pažeistų mokesčių mokėtojo teises, numatytas įstatymo, bet tam tikrais atvejais galėtų padidinti mokestinę naštą (Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

5. Teisė apskųsti mokesčių administratoriaus veiksmus. MAĮ 36 str., 12 p. numato mokesčių mokėtojo teisę įstatymų nustatyta tvarka apskųsti bet mokesčių

administratoriaus veiksmus ar jų neatlikimą. To paties įstatymo 144 str. reglamentuojama mokesčių mokėtojo teisė apskūsti bet kurį mokesčių administratoriaus veikimą arba neveikimą. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojas, manydamas, jog gali būti pažeistos jo teisės, gali jas ginti remiantis tvarka, kurią nustato teisės aktai. Mokestiniai ginčai įprastai kyla dėl patikrinimo metu sudaryto akto patvirtinimo ar kito sprendimo, kuriuo remiantis mokesčių mokėtojui mokestis yra apskaičiuojamas iš naujo; dėl sprendimo neišmokėti ar neįskaityti mokesčių permokos; dėl sprendimo mokesčių mokėtoją neatleisti nuo paskirtų baudų ar delspinigių sumokėjimo. Atkreiptinas dėmesys, kad skundai dėl mokesčių administratoriaus veikimo ar neveikimo, kurie nesusiję su mokestiniais ginčiais, priskiriami nemokestinių ginčų kategorijai. Tai gali būti skundai dėl veiksmų, kuriuos mokesčių administratorius taiko išieškojimui, surašant turto arešto aktą ir pan (Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Nesuteikimas teisės skūsti gali būti traktuojamas kaip nesąžiningas veiksmas mokesčių mokėtojo atžvilgiu. Tai yra reikšminga, nes mokesčių mokėtojai dažnai nežino būdų kaip apsisaugoti nuo galimai neteisėtų mokesčių administratoriaus veiksmų, tokių kaip nepagrįstai paskirtas pakartotinis patikrinimas, dokumentų ir informacijos, nesusijusios su apmokestinimu, pateikimo nurodymas. Mokesčių mokėtojai susiduria su atvejais, kai mokesčių administratorius nevykdo jam paskirtų funkcijų (neveikimu) ir dėl to gali būti pažeidžiami mokesčių mokėtojo interesai bei teisės.

6. Teisė pasiūlyti pasirašyti susitarimą dėl mokesčio dydžio. MAĮ 71 str. 1 d. nurodoma, kad mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti (Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Pasirašius tokį susitarimą, mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą negu nurodyta susitarime. Minėtas susitarimas gali būti pasirašytas mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat visų mokestinių ginčų nagrinėjimo etapų metu. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Priešingu atveju tai gali būti traktuojama kaip sąžiningumo principo nesilaikymas mokesčių mokėtojo atžvilgiu, be to, nė vienai iš ginčo šalių neturint pakankamai įrodymų, galinčių pagrįsti savo apskaičiavimus, tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus gali kilti ilgai trunkantys ir brangūs teismų procesai. Kai kuriais atvejais tokie susitarimai, paremti sąžiningumo ir nuo jo neatsiejamu

protingumo principu, leidžia išvengti minėtų pasekmių mokestinį ginčą išsprendžiant abiemis pusėms priimtinu sąžiningu būdu.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, galima teigti, kad mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykis turi būti grindžiamas sąžiningumo principu: mokesčių mokėtojas turi sąžiningai deklaruoti ir sąžiningai mokėti mokesčius, o mokesčių administratorius privalo sąžiningai juos administruoti.

Apibendrinant teigtina, kad mokesčių mokėtojas – tai asmuo, kuriam remiantis mokesčių administravimo įstatymu yra nustatyta prievolė mokėti mokesťį, o mokesčių administratorius apibūdinamas kaip valstybės įstaiga ar institucija, atsakinga už mokesčių administravimą ir turinti įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje, suteiktus įstatymų. Tokiu būdu tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susiklosto teisiniai santykiai, kuriuos apibrėžia įstatymiškai įtvirtina nuostata, kad esant atvejams, kai sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jos grupė, mokesčio mokėtojo yra sudaromi turint mokestinės naudos gavimo tikslą arba siekiant mokesčio mokėjimo visiško išvengimo, mokesčių administratorius į formalią mokesčio mokėtojo veiklos išraišką neatsižvelgia, o atkuria aplinkybes, kurios buvo iškreipiamos ar slepiamos. Kiti mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo santykio aspektai atsispindi MAĮ įstatymo straipsnių punktuose: mokesčių administratorius, siekia padėti mokesčių mokėtojui naudotis teisėmis ir vykdyti pareigas, atsižvelgdamas į savo kompetenciją; mokesčių administratorius konsultuoja ir informuoja mokesčių mokėtoją apie mokesčius, jų lengvatomis, galiojančius teisės aktus, ir kt. informaciją; mokesčių administratorius, atlikdamas savo funkcijas, stengiasi, kad kuo mažiau būtų trikdoma mokesčių mokėtojo veikla (priešinga pozicija gali būti laikoma nesąžininga mokesčių mokėtojo atžvilgiu); mokesčių mokėtojas tikrinimo metu gali nevykdyti tų nurodymų, kurie yra neteisėti ar viršijantys įgaliojimus (priešingas mokesčių administratoriaus elgesys gali būti laikomas nesąžiningu mokesčių mokėtojo atžvilgiu); mokesčių administratorius negali pažeisti mokesčių mokėtojo teisių, ir gali jas ginti remiantis, tvarka, kurią nustato teisės aktai, ko pasekoje mokesčių mokėtojui mokesťis gali būti apskaičiuojamas iš naujo, atleidžiamas nuo paskirtų baudų ir pan.; tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo gali būti pasirašomi susitarimai dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Kai kuriais atvejais tokie susitarimai, paremti sąžiningumo ir nuo jo neatsiejamu protingumo principu, leidžia išvengti minėtų pasekmių mokestinį ginčą išsprendžiant abiemis pusėms priimtinu sąžiningu būdu. Taigi mokesčių mokėtojo ir

mokesčių administratoriaus santykis turi būti grindžiamas sąžiningumo principu: mokesčių mokėtojas turi sąžiningai deklaruoti ir sąžiningai mokėti mokesčius, o mokesčių administratorius privalo sąžiningai juos administruoti.

### **1.5. Sąžiningumo principo taikymas užsienio valstybėse**

Daugelyje užsienio valstybių mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos, įskaitant teisę ir pareigą būti sąžiningu mokesčių mokėtoju, nurodytos teismų praktikoje arba skirtinguose teisės aktuose, kuriuos visus analizuoti io darbo kontekste būtų netikslinga. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad sąžiningumo principas daugelyje užsienio valstybių įtvirtintas mokesčių mokėtojų chartijose, nors teisiškai šios chartijos kai kuriose valstybėse ir nėra privalomos. Pvz., Airijos mokesčių mokėtojų (klientų) chartijoje pažymima, kad sąžiningas mokesčių mokėjimas labai svarbus, nes iš gyventojų pajamų renkamų mokesčių finansuojamas viešųjų paslaugų teikimas visų piliečių labui (Customer service Charter, 2011). Sąžiningumo prezumpcijoje teigiama, kad piliečiai iš valstybės gali tikėtis, kad su jais bus elgiama sąžiningai mokesčių mokėjimo klausimais, nebent yra aiškios priešasties manyti kitaip, o valstybės pareiga yra užtikrinti, kad būtų laikomasi mokesčių įstatymų. Valstybė savo ruožtu tikisi, kad piliečiai sąžiningai elgsis su pajamomis, grąžinant mokesčius, kuriuos jie turi sumokėti, ir sieks tik tų teisių ir mokesčių lengvatų, kuriuos numatytos įstatymais.

Maltos mokesčių mokėtojų chartijoje pažymima kiekvieno mokesčių mokėtojo teisė būti traktuojamam kaip sąžiningu ir besilaikančiu mokesčių įstatymų (Taxpayers Charter formally launched). Minėtame dokumente teigiama, kad valstybės institucijos, atsakingos už mokesčių mokėjimo vykdymą, žino, jog didžioji dauguma žmonių elgiasi sąžiningai ir mano (nebent yra priešingų įrodymų), kad:

- asmenys sako tiesą;
- jų pateikta informacija yra išsami ir tiksli;
- jie moka mokėtinus mokesčius;
- jie pretenduoja tik į tai, į ką turi teisę.

Minėtame dokumente pažymima, kad atsakingos institucijos yra išipareigojusios bendruomenei, kad visi laikytųsi mokesčių įstatymų, kurie minėtoms institucijoms



suteikia teisę peržiūrėti asmenų pateiktą informaciją ir teigiama, kad, jei asmenų pateikta informacija bus patikrinta, tai nereiškia, kad manoma, jog asmuo yra nesąžiningas (Taxpayers Charter formally launched). Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad radus neatitikimų bus imamasi tolesnių įstatymais nustatytų veiksmų.

Australijos mokesčių mokėtojų chartijoje valstybė taip pat įsipareigoja kiekvieną pilietį traktuoti kaip sąžiningą mokesčių mokėtoją ir mano, kad dauguma žmonių noriai laikosi mokesčių įstatymų tuomet, jei jaučia, kad jais pasitikima, su jais elgiamasi sąžiningai ir jie gauna pagalbą, kurios jiems reikia, norint minėtus įstatymus suprasti (Australian Taxation Office,2018). Minėtame dokumente teigiama, kad kartais žmonės gali nesumokėti tinkamo dydžio mokesčių ar nevykdyti savo įsipareigojimų: taip gali nutikti dėl to, kad jie suklydo, neteisingai suprato įstatymus arba yra neatsargūs; arba taip gali būti todėl, kad jie tyčia vengia savo įsipareigojimų. Tačiau pažymima, kad ir kokių veiksmų tokiais atvejais žmonės imtųsi, valdžios institucijos siekia elgtis sąžiningai ir paskatinti šiuos žmones ateityje laikytis įstatymų. Kai leidžia įstatymai, priimdami sprendimą, kokių veiksmų imtis, valdžios institucijos atsižvelgia į priežastis, dėl kurių asmuo neįvykdė savo įsipareigojimų. Teigiama, kad aprastai asmenys patys ruošia ir pateikia informaciją, reikalingą jų teisėms ir įsipareigojimams įvykdyti. Traktuojama, kad asmenų pateikta informacija yra išsami ir tiksli, nebent valdžios institucijos turi įrodymų, kad gali būti kitaip. Pažymima, kad asmenys turi patikrinti informaciją, kuri buvo iš anksto užpildyta jų mokesčių deklaracijoje, ir atnaujinti bet kokią neteisingą informaciją. Aptikus neatitikimų bus sprendžiama, kokių veiksmų bus imtasi, atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes, pvz., neatitikimo priežastis ar kaip buvo vykdomi įsipareigojimai ateityje. Pabrėžiama pozicija, kad žmonės gali klysti. Todėl ir toliau bus manoma, kad žmonės stengiasi būti sąžiningi, net jei ir suklydo, nebent bus rasta įrodymų, kad

- tai buvo tyčinis įstatymų nepaisymas;
- tai buvo sąmoningas įsipareigojimų vengimas.

Minėtame dokumente taip pat akcentuojama skundo pateikimo teisė, jei asmuo mano, kad su juo mokesčių mokėjimo klausimais buvo pasielgta nesąžiningai (Australian Taxation Office,2018).

Somalia mokesčių mokėtojų chartijoje teigiama, kad valdyti vidaus mokesčių sistemas reikia taip, kad būtų stiprinamas mokesčių mokėtojų pasitikėjimas, todėl tikslinga užmegzti santykius su mokesčių mokėtojais, pagrįstus abipusiu pasitikėjimu ir pagarba

(Ministry of Finance Development Republic of Somaliland,2021) . Somalio mokesčių įstatymai reikalauja, kad būtų mokami mokesčiai, kuriais finansuojamos įvairios vyriausybės programos ir bendruomenės paslaugos, pvz., švietimas, valstybės tarnautojų atlyginimai, sveikata ir gynyba. Finansų plėtros ministerija ir jos padaliniai veikia vadovaudamiesi esminiu principu, kad piliečiai ir mokesčių mokėtojai nerezidentai elgsis pagal įstatymus, jei su jais bus elgiamasi pagarbiai ir sąžiningai ir jiems bus suteikta visa reikalinga informacija, patarimai, pagalba ir kitos paslaugos, reikalingos vykdant savo įsipareigojimus. Minėtoje mokesčių mokėtojų chartijoje aiškiai išdėstytos mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos (Ministry of Finance Development Republic of Somaliland,2021), Teigiama, kad nors tai ir nepakeičia paties mokesčių įstatymo, mokesčių mokėtojų teisių ir pareigų įtraukimas atspindi bendradarbiavimo santykius, pagrįstus abipusiu pasitikėjimu ir pagarba.

Taigi matyti, kad sąžiningumo principas, kuriuo grindžiamas mokesčių mokėtojų ir vyriausybių pasitikėjimas yra būtinas įvairių šalių mokesčių sistemose ir tai yra svarbi mokesčių sistemos dalis. EBPO atliktas tyrimas mokesčių moralės srityje patvirtina, kad mokesčių mokėtojų noras mokėti mokesčius yra susijęs su jų pasitikėjimu institucijomis, korupcijos suvokimu, taip pat pasitenkinimu viešosiomis paslaugomis (Tax Morale and Integrity in Developing Countries,2019). Pavyzdžiui, pastaruoju metu pagerėjęs mokesčių institucijų teisėtumas Afrikos šalyse teigiamai paveikė afrikiečių norą mokėti mokesčius. Tačiau sistemingai vadovautis sąžiningumo principu daugelyje besivystančių šalių yra labai sudėtinga dėl plačiai paplitusių neoficialių mokesčių, turto prievartavimo ir „apsaugos“ mokesčių, kurie formuoja piliečių suvokimą tiek apie mokesčius, tiek apie valdžios institucijas (Tax Morale and Integrity in Developing Countries,2019).

Apibendrinant pasakytina, kad sąžiningumo principas plačiai taikomas įvairiose pasaulio valstybėse. Analizuoti pavyzdžiai rodo, kad sąžiningumo principas pasireiškia valdžios institucijų pasitikėjimu asmenims pildant pajamų ir pelno deklaracijas, tikintis, kad asmenys sąžiningai nurodys savo pajamas ir pelną. Taigi sąžiningumo principas grindžiamas abipusiu – valdžios institucijų ir asmenų pasitikėjimu, tikintis, kad abi pusės elgsis sąžiningai. Net ir suklydus, tačiau vėliau įrašius teisingus duomenis, traktuojama, kad asmuo yra sąžiningas, nebent patikrinimo metu įrodoma, kad buvo tyčia nepaisoma įstatymų arba sąmoningai vengiama atlikti mokesčius įsipareigojimus. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad sąžiningumo principas deklaruojamas tiek išsivysčiusiose (pvz., Airija), tiek ir besivystančiose valstybėse (Somalio pavyzdys), pastarosiose

sąžiningumo principo taikymas praktikoje gali būti keblus dėl paplitusių neoficialių mokesčių, formuojančių piliečių suvokimą apie sąžiningą mokesčių mokėjimą.

Toks 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).

## **2. PRAKTINIS SAŽININGUMO PRINCIPO TAIKYMAS LIETUVOS MOKESČIŲ TEISĖJE: TEISMŲ PRAKTIKOS ANALIZĖ**

### **2.1 Mokesčių vengimas**

Siekiant atskleisti praktinius sąžiningumo principo taikymo aspektus analizuojant teismų praktiką, kurioje buvo nagrinėtos mokesčių vengimo bylos, tikslinga trumpai išsiaiškinti pačią mokesčių vengimo sampratą. Šio darbo 1.3. skyriuje, kalbant apie sąžiningumo principo nesilaikymo priežastis, jau buvo pateiktas trumpas mokesčių vengimo, kaip tam tikros veiklos modelio, apibūdinimas. Mokesčių vengimo terminas reiškia teisinių metodų naudojimą siekiant sumažinti fizinio asmens ar įmonės mokėtiną pajamų mokesčio sumą. Svarbu, kad mokesčių vengimas nėra tas pats, kas mokesčių slėpimas, kuris grindžiamas neteisėtais metodais, tokiais kaip nepakankamų pajamų deklaravimas ir atskaitymų klastojimas. Mokslinėje literatūroje pateikiama keletas mokesčių vengimo apibūdinimų, pvz., mokesčių vengimas apibūdinamas kaip mokestinės naudos siekimas sau, savo veiklą dirbtinai organizuojant taip, kad formaliai ji neprieštarautų įstatymų reikalavimams. Tokiu atveju mokestinė nauda įvardijama pagrindiniu asmens tikslu, nes toks modelis nebūtų pasirinktas, jei veikla būtų vykdoma įprastai (Paulauskas, 2006, p. 109-110). Mokesčių vengimas apibūdinamas ir kaip intelektualus, dirbtinomis verslo schemomis sukonstruotas mokesčių slėpimas, vykdamas tokias sandorių sekas, kurios įgalina sumažinti arba visai panaikinti tam tikrų mokesčių bazę (Vasiliauskas, 2005, p. 30). Mokesčių vengimas traktuojamas ir kaip savotiškas menas, kaip nepažeidžiant įstatymų išsisukti nuo mokesčių mokėjimo (Palijanskas, M, 2002). Atkreiptinas dėmesys, kad pasitaiko atvejų, jog mokesčių vengimo (*angl. tax avoidance*) terminas yra vartojamas kartu su tokiais terminais kaip mokesčių taupymas

(*angl. tax saving*) bei mokesčių planavimas (*angl. tax planning*), nors teisės požiūriu šiuos terminus reikėtų atskirti, kaip ir mokesčių vengimą (*angl. tax avoidance*) nuo mokesčio slėpimo (*angl. tax evasion*). Esminis skirtumas tas, kad mokesčių vengimas gali būti apibūdinamas kaip dalykas, suderinamas su teise, o dokumentų, skirtų apmokestinimo objektui, klastojimas traktuojamas kaip mokesčių slėpimo požymis (European Commission. „Cordis). LAT yra išaiškinęs, kad mokesčių vengimo veikų atvejais neužvaldomos jokios biudžeto lėšos, ir neįgyjama teisė į jas (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Šiomis veikomis tik stengiamasi sumažinti ar iš viso išvengti prievolės į biudžetą sumokėti privalomus mokėti mokesčius. Tokiu būdu mokestiniais nusikaltimais kėsinama į valstybės finansų sistemą, nes nuo teisingo mokesčių ir valstybinio socialinio draudimo įmokų apskaičiavimo bei mokėjimo priklauso valstybės biudžeto surinkimas.

Taigi matyti, kad mokesčių vengimo apibrėžimai yra įvairūs, tačiau galima teigti, kad iš esmės mokesčių vengimas (*angl. tax evasion*) – tai neteisėti veiksmai, kuriais siekiama sumažinti mokamą mokesčių sumą. Mokesčių vengimas dažnai pasireiškia kaip sąmoningas finansinės informacijos iškraipymas arba jos slėpimas nuo mokestinės valdžios.

Yra keletas būdų, kaip mokesčius mokantys subjektai gali išvengti mokesčių mokėjimo. Tai daroma pasitelkus tam tikras spragas, pasitaikančias mokesčių įstatymuose. Toliau šiame darbe pateikiamos tik kelios priemonės, kuriomis mokesčių mokėtojai gali pasinaudoti, siekdami išvengti mokesčių:

1. Standartinis atskaitymas. Yra nustatyta, kad JAV Daugiau nei 90 proc. asmenų taiko standartinį atskaitymą, o ne detalizuoja savo atskaitymus (Internal Revenue Service. „Filing Season Statistics). Pvz., JAV standartinis atskaitymas 2021 m. buvo 12 550 USD vienišiams asmenims ir 25 100 USD susituokusioms poroms, pateikusioms bendrą paraišką 2022 m. šis skaičius padidėjo iki 12 950 USD vienišiams asmenims ir 25 900 USD susituokusioms poroms (Internal Revenue Service).

2. Taupymas pensijai. Pinigų taupymas pensijai gali reikšti, kad asmuo vengia mokesčių. Ir tai yra geras dalykas. Kiekvienas asmuo, kuris prisideda prie darbdavio remiamo pensijų plano arba investuoja į individualią pensijų sąskaitą, vengia mokesčių. Jei sąskaita paremta vadinamuoju tradiciniu planu, investuotojas iš karto gauna mokesčių lengvatą, lygią jų kiekvienais metais įmokamai sumai iki limito, kuris kasmet peržiūrimas. Pajamų mokesčiai nuo pinigų yra mokami, kai jie išimami taupytojui išėjus į pensiją (Internal Revenue Service. „Traditional and Roth IRAs). Tikėtina, kad pensininko

apmokestinamos pajamos tikriausiai bus mažesnės, kaip ir mokėtini mokesčiai. Tai ir yra mokesčių vengimas. JAV vadinami Roth planai leidžia investuotojams sutaupyti pinigų atskaičius mokesčius, o mokesčių lengvata bus taikoma išėjus į pensiją neapmokestinamų santaupų pavidalu (Internal Revenue Service. „Traditional and Roth IRAs). Šiuo atveju visas sąskaitos likutis yra neapmokestinamas, taigi minėti planai leidžia taupančiajam visam laikui išvengti pajamų mokesčių nuo pinigų, kuriuos jų įmokos uždirba per metus.

3. Darbo vietos išlaidos. Norint išvengti mokesčių, galima naudoti atskaitymus savo darbo vietoje. Tikėtina, kad metinėje mokesčių deklaracijoje bus galima reikalauti tam tikrų išlaidų, kurių nekompensuoja darbdavys, grąžinimo. Šios išlaidos laikomos būtinomis, kad būtų galima atlikti savo darbą. Darbo vietos išlaidų pavyzdžiai gali būti, pvz., asmeninės transporto priemonės rida, profsąjungos mokesčiai arba išlaidos už įrankius, naudojamus darbe (Internal Revenue Service. „Publication).

4. Lėšų perkėlimas į užsienį. Pvz., JAV mokesčių kodekse yra spragų, leidžiančių korporacijoms ir didelės gryniosios vertės asmenims (HNWI) perkelti savo pinigus į ofšorinius mokesčių rojus. Tai vietos, kuriose galioja laisvesni reglamentai, palankesni mokesčių įstatymai, mažesnė finansinė rizika ir konfidencialumas. Perėjimas į ofšorinę veiklą steigiant dukterines įmones ar banko sąskaitas leidžia šiems mokesčius mokantiems subjektams išvengti (didesnių) mokesčių mokėjimo savo šalyse (Poon, J. P.H., Tan, G. K. S., Hamilton, T, 2019, p.56).

Mokesčių vengimui gali būti naudojamas terminas tiek tiesėtas, tiek ir netiesėtas mokesčių vengimas. Teisėto mokesčių vengimo pavyzdžiais gali būti mokesčių lengvatų taikymas, apmokestinamų pajamų mažinimas (vadinamas vėlesniu pripažinimu), leidžiamų atskaitymų didinimas (vadinamas ankstesniu pripažinimu), kainodaros koregavimas tarp asocijuotų asmenų ir kt (Kubilius, R.,2012). Mokesčių vengimu gali būti pripažintas 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). Netiesėto mokesčių vengimo pavyzdžiais gali būti dirbtinis pelno perkėlimas į ofšorines įmones; akcininkams suteikiamos ilgalaikės beprocentinės paskolos; darbuotojų atlyginimų mažinimas sumažintą dalį išmokant kaip kitas, išmokas, kurioms taikomas mažesnis tarifas, pvz., fiktyviai nuomojant automobilį ar kitą turtą iš darbuotojo; pervedant lėšas į ilgalaikės investicines kaupiamojo gyvybės draudimo sąskaitas, vėliau kas mėnesį pervedtas lėšas išgryninant ir kt.

Matyti, kad mokesčių vengimas gali atsirasti tuomet, kai mokesčius reglamentuojančiuose įstatymuose paliekamos tam tikros įstatymo "spragos". Kadangi mokesčių vengimas tam tikra prasme gali būti legalus, mokesčių mokėtojai gali tuo naudotis formaliai nepažeidžiant įstatymų (Alm, J,1988,p.58).

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (LAT) nutartyse ne kartą buvo akcentuota atsakomybė už mokesčių vengimą (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartys baudžiamosiose bylose). Yra išaiškinta, kad pagal BK 220 str. 1 d. atsako tas, kas siekiant išvengti mokesčių į deklaraciją arba ataskaitą ar kitą dokumentą įrašė žinomai neteisingus duomenis apie asmens pelną, pajamas, pelną, turtą ar jų panaudojimą ir juos pateikė įgaliotai institucijai. Taip pat yra išaiškinta, kad tam, kad atsirastų baudžiamoji atsakomybė pagal BK 220 str.1 d., reikalingos dvi objektyvios sąlygos: 1) žinomai neteisingų duomenų apie asmens pajamas, turtą, pelną ar jų naudojimą įrašymas į deklaraciją, ataskaitą ar kitą dokumentą; 2) minėtų dokumentų pateikimas įgaliotai institucijai (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartys baudžiamosiose bylose). Šio darbo kontekste tai reiškia, kad minėtas straipsnis taikomas tik tokiu atveju, jei asmuo žinojo, kad duomenys neteisingi, bet, siekdamas išvengti mokesčių, juos įrašė ir pateikė. Taigi, nors šiame išaiškinime tiesiogiai ir neminima, bet darytina prielaida, kad jei asmuo elgiasi nesąžiningai ir siekia išvengti mokesčių įrašydamas neteisingus duomenis, apie kuriuos žino ar privalo žinoti, jam taikoma baudžiamoji atsakomybė pagal BK 220str. 1 d

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (LVAT) praktikoje yra išaiškinta, kad Mokesčių administravimo įstatymo (MAĮ) 69 str.1 d. įtvirtinta, kad tais atvejais, kai sandoris, ūkinė operacija ar jų grupė, kurią atlieka mokesčių mokėtojas, sudaromi su mokestinės naudos gavimo tikslu, pvz., siekiant mokesčio mokėjimo terminų (tiesiogiai, netiesiogiai) nukėlimo, mokesčio sumos sumažinimo arba visiško mokesčio mokėjimo išvengimo, arba mokesčio permokos grąžintino (įskaitytino) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimo, arba mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminų sutrumpinimo, apskaičiuojant mokestį mokesčių administratorius neatsižvelgia į tai, kokia yra formali mokesčių mokėtojo veiklos išraiška, o atkuria tas aplinkybes, kurios buvo iškreiptos ar slepiamos, siejamos sus apmokestinimu, bei mokestį apskaičiuoja pagal tokias nuostatas, kurias nustato mokesčių įstatymai (LVAT 2019 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje). Teismo vertinimu, MAĮ 69 str.1 d. nuostatos yra skirtos tiems dirbtiniams sandoriams ir grandinėms, kurių tikslas yra mokestinės naudos siekimas (LVAT 2019 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje). Tokiais sandoriais

nesiekiami teisinių, ekonominių ir verslo tikslų, kurie paprastai siekiami tokio pobūdžio sandoriais, jie nėra grindžiami racionalia verslo rizika bei ekonomine logika.

LVAT ne kartą buvo išaiškinta, kad konkrečiai taikant MAĮ 69 str.1 d. nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojo tikslas, sudarant tam tikrus sandorius ar vykdant atitinkamas ūkinės operacijas, yra mokestinės naudos gavimas (LVAT 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje). Teismų praktikoje šiuo atveju sąžiningumo principas siejamas su taikant turinio viršenybės prieš formą principu, kai yra atliekamas subjekto veiklos turinio vertinimas. LVAT išaiškinimu, šis veiklos vertinimas be kita ko (*inter alia*) atliekamas remiantis sąžiningumo ir protingumo (neatsiejamu nuo sąžiningumo) principais (LVAT 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje). Sąžiningumo principą siejant su turinio viršenybės prieš formą principu yra išaiškinta, kad tai sudaro prielaidas tam tikrų santykių kvalifikavimui remiantis kitomis mokesčių įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios taikytinos remiantis formalia mokestinių teisinių santykių subjektų veiklos išraiška (LVAT 2013 m. balandžio 11 d. sprendimas administracinėje byloje).

Minėtas išaiškinimas buvo pritaikytas LVAT administracinėje byloje kurioje buvo nagrinėtas pareiškėjų J. B. ir V. U. apeliacinis skundas dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2017-11-06 sprendimo administracinėje byloje remiantis pareiškėjų J. B. ir V. U. skundais atsakovui VMI dėl sprendimų panaikinimo (LVAT 2019-07-17 nutartis administracinėje byloje). Pareiškėjų teigimu, VMI be kita ko netinkamai interpretavo MAĮ 69 str. nuostatos paskirtį, tikslus bei būtinąsias taikymo sąlygas ir sandoriams su X ir Y MAĮ nepagrįstai ir netinkamai taikė 69 str. nuostatą, pažeidžiant pagrindinius MAĮ įtvirtintus ir teismų praktikoje suformuotus mokesčių administravimo principus, pažeidžiant teismų praktikoje pripažintos teisės asmeniui pasirinkti veiklos vykdymo ar sandorių sudarymo būdus, sukeliančius mažiausias mokesčines prievoles, taip pat teisės verslo perspektyvas bei turtinius interesus priderinti prie veikiančių mokesčių įstatymų (LVAT 2019-07-17 nutartis administracinėje byloje). Teismas konstatavo, kad šioje byloje nustatyta, jog buvo kuriamos mokesčių vengimo schemas, vykdomos per fiktyvius sandorius (mokestinių teisinių santykių prasme) ir mokesčių mokėtojai numatė arba turėjo numatyti, kad ateityje tokių sandorių teisines pasekmes reikės likviduoti bei tinkamai sutvarkyti įrašus buhalterinėje apskaitoje (LVAT 2019-07-17 nutartis administracinėje byloje). Teismo nuomone tai yra nesąžiningų mokesčių mokėtojų pareiga. Analizuojamoje byloje buvo ir kitokių bylos aplinkybių, kurias apibendrindama teisėjų kolegija konstatavo, kad žemesnės instancijos teismo buvo

tinkamai įvertinti byloje surinkti įrodymai ir nustatytos teisiškai reikšmingos aplinkybės siekiant išspręsti bylą, taip pat buvo nenukrypta nuo LVAT praktikos panašaus pobūdžio bylose. Kadangi pareiškėjų apeliacinio skundo argumentai nepaneigė žemesnės instancijos teismo išvadų, sprendimas paliktas nepakeistas atmetant apeliacinę skundą (LVAT 2019-07-17 nutartis administracinėje byloje). Taigi šis LVAT sprendimas rodo, jog vadovaujamosi požiūriu, kad nesąžiningi mokesčių mokėtojai turi atsakyti už neteisėtų mokesčių vengimo schemų sukūrimą.

Sąžiningumo principas atsispindi kitoje LVAT byloje kurioje pareiškėjui buvo gražintos visos priskaičiuotos PSD ir VSD baudų sumos bei GPM (LVAT 2021 m. kovo 24 d. nutartis administracinėje byloje). Buvo nustatyta, kad netikslumai, susidarę pareiškėjo mokesčių apskaitoje, susidarė ne dėl to, kad pareiškėjas sąmoningai siekė išvengti mokestinės prievolės, o dėl to, kad buvo neteisingai interpretuojami teisės aktai, kurių interpretavimas buvo finansiškai naudingas ne pareiškėjui, o valstybės biudžetui. Taigi šiuo atveju buvo nustatyta, kad pareiškėjas yra sąžiningas ir siekė ne išvengti mokesčių, o padarė mokesčių apskaitos klaidą.

LAT buvo nagrinėjama byla dėl žemesnių instancijų teismų nuosprendžių, kur K. N. buvo nuteistas be kita ko ir pagal BK 220 str.1 d. 20 MGL dydžio bauda už tai, kad būdamas VŠĮ „A“, direktoriumi, siekdamas išvengti PVM mokesčio, įrašė į VŠĮ „A“ PVM deklaracijas žinomai neteisingus duomenis apie apmokestinamųjų tiekimų vertę ir neapskaičiavo sumokėtino PVM į valstybės biudžetą, žinomai neteisingus duomenis apie VŠĮ „A“ pardavimo pajamas įtraukė į metinę pelno mokesčio deklaraciją ir pateikė VMI (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Teismo nuomone, BK 220 str.1 d. numatyta atsakomybė tam, kas, siekiant mokesčių išvengimo, į deklaraciją įrašo duomenis, kurie žinomai yra neteisingi – apie pelną, pajamas, turtą ar jų naudojimą ir pateikia juos VMI. Tam, kad atsirastų baudžiamoji atsakomybė BK 220 str. 1 d., būtina nustatyti dvi objektyvias sąlygas: pirma, įrašymą į deklaraciją (arba į ataskaitą ar kitą dokumentą, patvirtintą nustatyta tvarka) duomenų, kurie yra žinomai neteisingi, apie asmens turtą, pajamas, pelną ar jų naudojimą; ir antra, minėtų duomenų pateikimą VMI. Teismas atkreipia dėmesį, kad BK 220 str. reglamentuotas nusikaltimas yra formalios sudėties – jei kaltininkas duomenis, kurie žinomai yra neteisingi, apie turtą, pajamas, pelną ar jų naudojimą įrašo į deklaraciją (arba į ataskaitą ar kitą dokumentą, patvirtintą nustatyta tvarka), nusikalstama veika laikoma baigta. Atkreiptinas dėmesys, kad BK 220 str. reglamentuota nusikalstama veika padaroma tiesioginės tyčios būdu. Tai reiškia, kad asmuo, atsakingas už dokumentų



pateikimą, supranta, jog jis, pateikdamas duomenys, kurie yra žinomai neteisingi, apie pelną, pajamas, turtą ar jų naudojimą VMI, turi tikslą išvengti mokesčių ir sąmoningai to nori. Kadangi žemesnių instancijų teismai pagrįstai K. N. pripažino veikos, reglamentuotos BK 220 str. subjektu, be to K. N. nurodė, jog VšĮ „A“ deklaracijas jis pats pateikdavo VMI ir Sodrai, šios nuosprendžio dalies LAT nepakeitė.

LAT buvo nagrinėta mokesčių vengimo baudžiamoji byla, kurioje V. U., V. G. bei M. L., veikdami bendrininkų grupėje ir siekdami išvengti didelės vertės mokestinių prievolių, apgaulingai tvarkė juridinio asmens X buhalterinę apskaitą, dėl to iš dalies nebuvo galima nustatyti X juridinio asmens 2004, 2005 ir 2006 m. įsipareigojimų dydžio, turto bei struktūros (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje). Tokiu būdu galima teigti, kad minėti asmenys nesilaikė sąžiningumo principo ir siekė išvengti mokestinių prievolių. Subendrinus bausmę V. U. pagal BK 24 str.4 d. ir 182 str. 2 d. bei 182 str. 2 d. buvo išteisintas, kaip nepadaręs veikos, turinčios nusikaltimo požymių. V. G. pagal BK 24 str. 6 d. ir 222 str. 1 d. nuteistas 100 MGL dydžio bauda, pagal 182 str. 2 d. (dėl didelės vertės mokestinių prievolių išvengimo), pritaikius BK 54 str. 3 d. – 275 MGL dydžio bauda, subendrinus bausmę paskirta 275 MGL dydžio bauda. M. L. nuteista pagal BK 222 str.1 d. – 160 MGL dydžio bauda, 182 str. 2 d. (dėl didelės vertės mokestinių prievolių išvengimo) – laisvės atėmimu vieneriems metams. Šis atvejis rodo, kad nesilaikantiems sąžiningumo principo mokesčių mokėtojams dėl mokesčių vengimo gali būti taikomos ne tik piniginės baudos, bet ir laisvės atėmimas.

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčių vengimas yra bet koks metodas, kurį mokesčių mokėtojas naudoja siekdamas sumažinti mokėtiną pajamų mokesčio sumą. Individualūs mokesčių mokėtojai ir korporacijos gali naudoti įvairias mokesčių vengimo formas, kad sumažintų savo mokesčius. Pagrindinėmis mokesčių vengimo formomis laikytinos pajamų neįtraukimas, mokesčių perkėlimas į ofšorines įmones ir kt. Analizuojant teismų praktiką pastebėta, kad nesąžiningas mokesčių mokėtojų elgesys siekiant išvengti mokesčių pasireiškia vykdant nusikalstamas schemas, apgaulingai tvarkant buhalteriją bei nesiregistruojant PVM mokėtoju, kai tai yra būtina. Sąžiningumo principas iš mokesčių administratoriaus pusės pasireiškia mokesčių mokėtoją traktuojant sąžiningu, net jei ir padaromos mokesčių apskaičiavimo klaidos. Sąžiningumo principas pasireiškia ir tame, kad už lengvesnes nusikalstamas veikas, padarytas siekiant išvengti mokesčių, taikoma administracinė atsakomybė, o už sunkesnes veikas taikoma baudžiamoji atsakomybė. Atkreiptinas dėmesys, kad sąžiningumo principas teismų

praktikoje neatsiejamas nuo kitų bendrųjų teisės principų. Dėmesį atkreipia tai, kad aukštesnės instancijos teismai kai kuriais atvejais keičia žemesnės instancijos teismų sprendimus arba nurodo atnaujinti bylos nagrinėjimą iš esmės.

## 2.2 Mokesčių slėpimas

Žmonės dažnai painioja mokesčių vengimą su mokesčių slėpimu. Nors abu yra būdai sukurti, siekiant išvengti mokesčių mokėjimo, jie yra skirtingi. Apie tai jau trumpai buvo aptarta šio darbo 1.3 skyriuje, analizuojant sąžiningumo principo nesilaikymo priežastis. Jei mokesčių vengimas gali būti ir teisėtas, ir neteisėtas, tai mokesčių slėpimas visais atvejais yra neteisėtas.

Įvairiuose žodynuose aiškinant mokesčių slėpimo sąvoką pabrėžiamas neteisėtas ir apgaulingas pobūdis, pvz., kad tai nelegaliais būdais atliekamas mokestinės prievolės sumažinimas (Tax Evasion, 2022), neteisėtas mėginimas apgaulės būdu sumažinti mokestį (The Law Dictionary. Featuring Black's Law Dictionary), procesas, kurio metu asmuo apgaulės būdu sumoka mažesnę mokestį, nei numatyta įstatymu (The Free Dictionary by farlex. „Tax Evasion), tai neteisėta veikla, kai asmuo ar subjektas sąmoningai vengia sumokėti tam tikrą mokestinę prievolę. Asmuo gali būti vertinamas kaip slepiantis pajamas už tai, kad nepranešė apie darbą, kuris nebuvo atliktas pagal tradicinius mokėjimo apskaitos metodus. Tai gali apimti grynųjų pinigų mokėjimą už suteiktas prekes ar paslaugas, tinkamai nepranešus pateikiant mokesčių deklaraciją (Cornell Law School). Taigi mokesčių slėpimas (*angl. tax evasion*) reiškia, kad verslas, jo savininkai, darbuotojai arba patarėjai sąmoningai atlieka nelegalius veiksmus, kad išvengtų ar sumažintų mokesčius. Kitaip tariant, jie tyčia atlieka nusikaltimą, kad nemokėtų mokesčių. Mokesčių slėpimo pavyzdys: verslininkas sąmoningai nusprendžia mokesčių inspekcijai nepateikti arba pateikti netikslius duomenis apie gautas pajamas. Mokesčiai gali būti slepiami atliekant darbus neoficialiai ir gaunant užmokestį grynais pinigais, kurie niekur nėra deklaruojami (Internal Revenue Service. „Topic No). Kitaip tariant, mokesčių slėpimas reiškia, kad mokesčiai išvis nėra mokami.

A. Paulauskas aiškindamas mokesčių slėpimą, pažymi, kad slepiant mokesčius su mokestinės naudos gavimo tikslu, yra iškreipiamas tiesioginis apmokestinimo pagrindas (Paulauskas, A, 2006, p.38). Kadangi tokiu būdu mokesčių mokėtojas nesilaiko mokesčių įstatymo, tampa neįmanoma apskaičiuoti jo mokesčio bazės pagal mokesčio įstatymo nustatytą tvarką. Tokios neteisėtos veiklos pavyzdžiais gali būti atvejai, kuomet mokesčių

mokėtojo veiksmai nefiksuojami buhalterinėje apskaitoje, sąmoningai deklaracijose pateikiami neteisingi duomenys, nesiregistruojama mokesčių mokėtoju ir pan (Fedosiuk, O, 2017, p. 63).

Pažymėtina, kad Europos Komisija pateikia analogišką mokesčių slėpimo apibrėžimą, tai reiškia, kad ES teisėje vadovaujamasi analogiška mokesčių slėpimo samprata: tyčinis mokesčių slėpimas yra tam tikras mokestinis sukčiavimas, už kurį įprastai baudžiama remiantis baudžiamosios teisės normomis. Mokesčių slėpimą sudaro atvejai, kai klastojami dokumentai ar tyčia pateikiama neteisinga informacija. Apskritai mokesčių slėpimas yra neteisėti veiksmai, kuriais yra ignoruojama ar nuslepia prievolė mokėti mokesčius, kuomet mokesčių mokėtojas nuslepia informaciją ar pajamas nuo mokesčių administratoriaus ir to pasekoje mokesčių sumoka mažiau, nei privalo sumokėti (Europos Komisija, 2012).

Kalbant apie teises normas, atitinkančias mokesčių slėpimo sąvoką, pastebėta, kad didžioji dauguma jų numatyta ANK, kurios, remiantis ANK 5 str. 2 d., taikytinos tik tokiu atveju, kai mokesčių mokėtojo padarytas teisės pažeidimu neužtraukiama baudžiamoji atsakomybė (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas). Tokiu būdu, kai sprendžiama atsakomybė už mokesčių slėpimą, pirmiausia ieškoma ar netaikytinos BK normos, ir tik gabus neigiamą atsakymą taikytina administracinė atsakomybė (Fedosiuk, O, 2017, p. 63),

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, galima teigti, jog pagrindinė mokesčių slėpimo ypatybė yra ta, kad mokesčių mokėtojas nuo mokesčių administratoriaus tyčia nuslepia tas aplinkybes, kurios lemia teisingą apmokestinimą. Taigi mokesčių mokėtojas mokesčių administratorių apgauna, siekdamas sau mokestinės naudos. Slėpiant mokesčius turint tikslą gauti mokestinę naudą, iškreipiamos aplinkybės, kurios yra tiesioginis apmokestinimo pagrindas (Paulauskas, 2006, p. 12).

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 (Paulauskas, 2006, p. 13)

O. Fedosiuk mokesčių slėpimą įvardija pavojingiausiais ir sunkiausiai atskleidžiamais nusikaltimais mokesčių srityje ir teigia, kad baudžiamosios teisės normos kaip *ultima ratio* juos turėtų kriminalizuoti (Fedosiuk, 2017, p. 63). Tačiau minėtas autorius problemą išvelgia tame, jog baudžiamuosiuose įstatymuose, kuriuose yra suformuluotos nusikalstamų veikų sąvokos, naudojama „mokesčių vengimo, o ne slėpimo sąvoka, ko pasekoje suteikiama visai kitokia prasmė, nei įprastai vartojama mokesčių teisėje, kurioje

mokesčių vengimas traktuojamas kaip neteisėta veikla, reglamentuojama MAĮ numatytais priemonėmis (Fedosiuk, O, 2017, p. 63). Problema taip pat išvelgiama tame, kad dalis veikų, kriminalizuojančių mokesčių slėpimą, suformuluota ne pagal finansinius terminus ir jos ne visos yra išdėstytos skyriuje su finansinėmis nusikalstamomis veikomis (Fedosiuk, O, 2017), p. 63).

Kadangi Lietuvoje už mokesčių slėpimą, kaip ir už mokesčių vengimą, taikoma ir administracinė, ir baudžiamoji atsakomybė, teisinėje literatūroje išvelgiama tam tikra problematika dėl to, kad nėra stiprių kriterijų, kuriais būtų galima kiekybiškai atskirti administracinę atsakomybę nuo baudžiamosios (Fedosiuk, O, 2017, p. 64). Ko pasekoje išvelgiamas ir vieningos teismų praktikos nebuvimas šioje srityje: pastebima, kad dėl iš esmės analogiškų pažeidimų vykdomas tiek baudžiamasis, tiek administracinis procesas, tiek ir procedūros remiantis MAĮ bei teisminis procesas remiantis administracinių bylų teisenos taisyklėmis.

Pvz., LAT buvo nagrinėjama Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. sausio 21 d. nutartis baudžiamoji byloje kurioje buvo skundžiamas žemesnės instancijos teismo nuosprendis dėl to, kad G. J. be kita ko buvo nuteistas pagal BK 222 str.1 d. 115 MGL bauda už tai, kad, vykdydamas individualią veiklą teisės srityje, į apskaitą neįtraukė tam tikro kiekio pajamų bei nepateikė jų deklaracijos, ko pasekoje nesumokėjo mokesčių (2024 Lt(586 Eur)). Taigi šioje nusikalstamoje veikoje pastebimi akivaizdūs mokesčių slėpimo požymiai. LAT pažymėjo, kad G.J. siekė mokestinės naudos – nemokėti valstybei mokesčių ar jų sumokėti mažiau. Taip pat pažymėta, kad VMI patikrinimas buvo atliktas dėl apgaulingų UAB „S.“ veiksmų, turint tikslą nuslėpti mokesčius. Teismo nuomone, remiantis ankstesne teismų praktika bylose, kuriose taikomi BK 222 ir 223 str., realiai vykdoma asmens veikla, jo finansinė, komercinė, ūkinė padėtis, jo prisiimtų įsipareigojimų dydis, nuosavas kapitalas ir struktūra turi būti nustatoma tiriant tik to asmens ar subjekto buhalterinės apskaitos dokumentus. Tuo atveju, jei to padaryti įprastu būdu, o ne priešpriešinių patikrinimų, ikiteisminio tyrimo metu ir pan., padaryti negalima, kaltininkui atsiranda baudžiamoji atsakomybė (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2008 m. sausio 15 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Taigi šiuo atveju baudžiamoji atsakomybė taikyta dėl to, kad minėtų faktų iš UAB „S.“ buhalterinės apskaitos dokumentų buvo nustatyti neįmanoma, nes juose nebuvo įtrauktos tam tikros gautos pajamos, kas leidžia teigti, jog mokesčių mokėtojas elgėsi nesąžiningai.

Kitoje LAT byloje buvo nagrinėjamas A. G. kasacinis skundas dėl to, kad A. G. buvo nuteistas pagal BK 222 str.1 d. 70 MGL dydžio bauda, pagal BK 223 str. 1 d. – 25 MGL

dydžio bauda (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2019 m. gegužės 08 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Buvo nustatyta, kad A. G., vykdydamas individualią veiklą į individualios veiklos pajamų ir išlaidų apskaitos žurnalą neįrašė ir nedeklaravo bankiniais pavedimais iš fizinių ir juridinių asmenų (inicialai) pervestų 27 420 Lt (7941,38 Eur) sumų ir 10 020,00 Lt (2902, Eur) atsiskaitymų gautų grynaisiais pinigais. Taigi galima konstatuoti, kad darydamas tokias veikas mokesčių mokėtojas siekė nuslėpti mokesčius.

Šie analizuoti atvejai rodo, kad asmenims, slėpusiems mokesčius, dėl nesąžiningumo neįtraukusiems į apskaitą ir nedeklaravusiems pajamų, buvo taikyta baudžiamoji atsakomybė, numatyta BK 222 ir BK 223 str.

Šiaulių apygardos teisme buvo nagrinėjamas G.C. apeliacinis skundas: G.C. žemesnės instancijos teismo buvo nuteistas už tai, kad jis, eidamas UAB direktoriaus pareigas, nurodė buhalterei D. K. įtraukti į buhalterinę apskaitą nepagrįstų jokiais dokumentais 106 748 Lt sąnaudų, žinodamas, kad šie duomenys, kurie yra žinomai neteisingi, bus įtraukti į UAB pelno mokesčio deklaraciją, tokiu būdu bus sumažintas apmokestinamasis pelnas ir išvengiama pelno mokesčio (Šiaulių apygardos teismo 2011 m. rugsėjo 12 d. nutartis administracinės teisės pažeidimo byloje). To pasekoje pelno mokesčio deklaracijoje buvo įrašytos padidintos veiklos sąnaudos (106148,00Lt), 96 836 Lt sumažintas apmokestinamasis pelnas ir 14525,00 Lt sumažintas mokėtinas pelno mokestis. Teismo tai buvo įvardinta kaip mokesčių slėpimas. Atkreiptinas dėmesys, kad ši byla teismo buvo nutraukta pasibaigus administracinės nuobaudos skyrimo terminui. Tačiau teismas pažymėjo, kad yra numatyta administracinė atsakomybė dėl uždarytų akcinių bendrovių dokumentų ir ataskaitų apie fizinio asmens, įstaigos, įmonės, organizacijos turtą, pajamas, mokesčius bei pelną pateikimo tvarkos pažeidimų, pateikimo neteisingų duomenų apie turtą, pajamas, turtą, mokesčius bei pelną, kai tai padaroma siekiant mokesčius nuslėpti arba juos nuslepiant, tuo atveju, kai tai neužtraukia baudžiamosios atsakomybės. Tai reiškia, kad administracinio nusižengimo padarymo laikas yra tada, kai pateikiami neteisingi duomenys apie įmonės pelną, kai tai padaroma turint tikslą nuslėpti mokesčius.

Panevėžio miesto apylinkės teisme buvo nagrinėjama kurioje S. J. nesutiko su VMI nutarimu, kuriuo jam buvo paskirta 868 Eur bauda už tai, kad jis nedeklaravo pajamų, gautų už parduotas 44 transporto priemones, taip nuslėpdamas mokesčius (Panevėžio miesto apylinkės teismo 2016 m. liepos 04 d. nutarimas). Tai reiškia, kad S. J., tikėdamasis nuslėpti mokesčius, pasielgė nesąžiningai mokesčių administratoriaus atžvilgiu. Teismas pažymėjo, kad administracinė atsakomybė taikoma jei įgaliotas asmuo pažeidžia tvarką, kuria remiantis pateikiamos ataskaitos ir dokumentai apie fizinio asmens, įstaigos, įmonės ar organizacijos turtą, pajamas, mokesčius ir pelną arba jei

pateikiami neteisingi duomenys apie turta, pajamas, turta, mokesčius ir pelną; ir jei nurodytos veikos daromos siekiant mokesčius nuslėpti arba juos nuslepian. Šiuo atveju teismas nusprendė, kad S. J. padarė lengvesnį nusizengimą už kurio padarymą skirtina administracinė nuobauda – minimalaus dydžio bauda.

Iš šių bylų matyti, kad už lengvesnių nusikalstamų veikų, susijusių su mokesčių slėpimu, kuomet mokesčių mokėtojai pažeidžia sąžiningumo principą, padarymą, taikoma administracinė atsakomybė.

LVAT buvo nagrinėjama administracinė mokestinių ginčų byla kurioje buvo prašoma panaikinti sprendimus dėl įpareigojimo sumokėti pridėtinės vertės (PVM) mokesčių, PVM delspinigius, PVM baudą, pelno mokesčių (PM), PM delspinigius, PM baudą, gyventojų pajamų mokesčių (GPM), GPM delspinigius, GPM baudą ir kitus mokesčius bei baudas už tai, kad mokestinio patikrinimo metu buvo nustatyta, jog pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje nebuvo apskaitytos įvykusios ūkinės operacijos ir sudaryta neteisinga finansinė atskaitomybė, ko pasekoje nebuvo sumokėta pelno mokesčio suma, siekianti 26 864 Lt (7780 Eur) ir 24 702 Lt (7154 Eur) (LVAT 2015 m. lapkričio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2229-756/2015). Be to, nustatyta, kad pareiškėjas savo įmonės darbuotojams nelegaliai („vokeliuose“) išmokėjo darbo užmokesčių, siekiantį 15 754 Lt (4563 Eur). Tai rodo, kad pareiškėjas slėpė mokesčius ir nepaisė sąžiningumo principo kriterijų mokestinėje teisėje.

Visais analizuotais atvejais buvo nagrinėjami to paties pobūdžio mokesčių slėpimo pažeidimai, tačiau jiems buvo taikyta skirtingo pobūdžio teisinė atsakomybė, ko pasekoje ir teisiniai procesai buvo skirtingi. Tai leidžia daryti prielaidą, kad kai kurie teisiniai kriterijai, kuriuos taikant analizuoti mokesčių slėpimo atvejai buvo priskirti trims ne vienodoms, o skirtingoms teisės šakoms, yra ne visai aiškūs. Dėmesį atkreipia ir tai, kad kai kuriais atvejais mokesčių slėpimo kvalifikavimas taip pat yra ne visai aiškus: vienu atveju nesąžiningos mokesčių slėpimo veikos kvalifikuojamos kaip finansinių nusikaltimų veikos, kitu atveju tai kvalifikuojama kaip turtinio sukčiavimo atvejai, dar kitu atveju tai kvalifikuojama kaip dokumentų klastojimas ar jų panaudojimas. Visa tai, kas išdėstyta, suponuoja į tai, kad mokesčių slėpimo sąvoka nėra pakankamai aiškiai reglamentuota. Beje, atkreiptinas dėmesys, kad šia išryškėjo dar vienas mokesčių slėpimo sąvokos skirtumas nuo mokesčių vengimo: jei LAT jau daug metų nuosekliai savo sprendimuose formuoja nuostatą, kad mokesčių vengimas nėra laikomas sukčiavimu, tai analizuotos bylos parodė, jog mokesčių slėpimas gali būti traktuojamas kaip finansinis sukčiavimas. (Vilniaus miesto apylinkės teismo 2020-08-19 nuosprendis baudžiamojoje byloje).

Taip pat svarbu tai, 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).

Šios mokesčių įstatymų pažeidimų kategorijos skiriasi savo esme, jos reglamentuojamos skirtingomis teisės normomis, mokesčio bazę apskaičiuojama skirtingais metodais (Paulauskas, 2006,p.12). Slepiant mokesčius mokesčio bazę sumažinama slepiant 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).

Mokesčių slėpimo atveju mokesčio bazę sumažinama slepiant ar iškreipiant realias aplinkybes, t. y. atliekant įstatymui prieštaraujančius veiksmus, nefiksuojant buhalterinėje apskaitoje iš tikrųjų įvykusių ūkinių operacijų (Paulauskas, 2006,p.14). Vengti mokesčius galima įvairiais būdais iškreipiant ar slepiant aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką.

Taigi apibendrinant konstatuotina, kad mokesčių slėpimas yra neteisėti mokesčių mokėtojo veiksmai, peržengiantys mokestinės atsakomybės ribas ir galintys užtraukti baudžiamąją ir administracinę atsakomybę, atsižvelgiant į padarytų veikų sunkumą. Teismų praktika rodo, kad vis dar neretai pasitaiko nesąžiningų mokesčių mokėtojų. Analizuotos bylos atskleidžia, kad Lietuvos teisės sistemoje už mokesčių slėpimą baudžiama taikant tiek BK., tiek ir ANK nuostatas. Galima teigti, kad atsakomybės už mokesčių slėpimą taikymo praktika priklauso nuo to, kaip tikslai ir aiškiai įstatymuose pateikiamos mokesčių slėpimo sąvokos. Analizuotos bylos rodo, kad ne visi eismų procesai, kuriuose nagrinėjami mokesčių slėpimo atvejai, yra sėkmingi – bylos dėl įvairių priežasčių būna nutraukiamos. Analizuotos bylos atskleidė tam tikrą problematiką kai nagrinėjant to paties pobūdžio mokesčių slėpimo pažeidimus taikoma skirtingo pobūdžio teisinė atsakomybė, ko pasekoje ir teisiniai procesai yra skirtingi.

### 2.3 PVM atskaita

PVM atskaita Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme (PVMĮ) apibrėžiama kaip atskaitymas pirkimo ir (arba) importo PVM dalies, kuomet pagal šio įstatymo nuostatas apskaičiuota atskaitoma pirkimo ir (arba) importo PVM dalimi sumažinama į biudžetą mokėtina ar padidinama iš biudžeto grąžintina PVM suma (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 str. 28 p.). Analogiškai PVM atskaitą apibrėžia ir VMI bei pažymi, kad PVM mokėtojas, kuris turi teisę į PVM atskaitą, gali pasinaudoti šia savo teise iškart po to, kai įsigijo prekes (paslaugas), skirtas teisę į PVM atskaitą suteikiančiai ekonominei veiklai vykdyti, neatsižvelgiant į tai, ar jis šią veiklą jau vykdo, ar tik ketina vykdyti ir neatsižvelgiant į tai, kada minėtos prekės ar paslaugos šiai veiklai bus panaudotos (Valstybinė mokesčių inspekcija). Taigi iš šio paaiškinimo matyti, kad asmuo, ketindamas pasinaudoti PVM atskaita, turi atitikti vieną sąlygą – jis turi būti PVM mokėtojas.

Tačiau pastebima, kad PVMĮ ir VMI PVM atskaita aiškinama labai siaurai, neatskleidžiant šios atskaitos reikšmės. PVM atskaitos reikšmė atsiskleidžia teismų praktikoje, kur buvo išaiškinta, kad PVM atskaita yra svarbiausias ES PVM sistemos elementas, taigi *inter alia* PVM atskaitos teisė yra pagrindinė ir reikšmingiausia teisė, kurią turi mokesčio mokėtojas (LVAT 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013). LVAT praktikoje yra pabrėžta, kad faktiškai PVM atskaitą galima realizuoti tada, kai mokėtino mokesčio suma yra sumažinama mokesčio suma, kuri buvo priskaičiuota įgyjant prekes ar paslaugas, siejamas su veikla, kurią vykdo mokesčių mokėtojas (LVAT 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013). Taigi galima teigti, kad PVM atskaita reiškia, jog subjektas, vykdančis ekonominę veiklą, įsigijęs prekę, apmokestinamą PVM ir ją vėliau pardavęs, turi teisę susigražinti tą skirtumą, kuris yra tarp pirkimo ir pardavimo PVM. LVAT taip pat yra išaiškinta, kad nesant mokėtino mokesčio sumos (pvz., jei mokesčių mokėtojo tuo laikotarpiu nebuvo vykdomi jokie veiksmai, paskatinantys mokesstinės prievolės atsiradimą) arba tuo atveju, jei ši mokesstinė prievolė yra mažesnė už priskaičiuotą PVM, teigiamą priskaičiuoto ir mokėtino PVM skirtumą reikia mokesčių mokėtojui grąžinti arba perkelti į vėlesnį atsiskaitymo laikotarpį (LVAT 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013).

Taigi PVM atskaita iš esmės siekiama ekonominę veiklą vykdančio subjekto mokesstinės naštos palengvinimo, netiesiogiai perkeliant šią našą galutiniam vartotojui.



Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad teisę į PVM atskaitą įgauna tik tie apmokestinami asmenys, kurie laikomi šio mokesčio mokėtojais remiantis PVM įstatymu. LVAT aiškinimu, teisė į PVM atskaitą laikytina sudedamąja visos PVM sistemos dalimi (LVAT 2020 m. birželio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1110-438/2020).

Šiame kontekste paminėtina Direktyva 2006/112/EB kuria apibrėžiama visa bendra ES pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema (Direktyva 2006/112/EB dėl Europos Sąjungos bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos). ESTT byloje Grundstueckgemeinschaft Sclosstrasse C-396/98 buvo konstatuota, kad asmuo, numatantis vykdyti ekonominę veiklą remiantis Šeštosios direktyvos 4 str. bei galintis objektyviais įrodymais tai pagrįsti ir kuris dėl savo numatomos veiklos vykdymo patiria išlaidų, laikytinas apmokestinamuoju asmeniu (Grundstueckgemeinschaft Sclosstrasse, 2000). Tokiu būdu, jei jis veikia kaip apmokestinamasis asmuo, remiantis Šeštosios direktyvos 17 str. nuostatomis, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM prekių (paslaugų), kurios buvo įsigytos numatomai tokiai ekonominei veiklai, kuriai galima taikyti PVM atskaitą. ESTT yra pabrėžęs, jog teisė į PVM atskaitą, įtvirtinta PVM direktyvoje, yra dalis PVM sistemos, o tai reiškia, kad jos ribojimas negalimas iš esmės (Lietuvos Vyriausysis administracinis teismas, 2015). Ji taikoma nedelsiant visiems mokesčiams, kurie buvo sumokėti pirkimo sandorių sudarymo metu. Pažymima, kad taikant atskaitos sistemą siekiama apmokestinamąjį asmenį visiškai atleisti nuo bet kokio mokėtino ar sumokėto PVM, vykdančiam ekonominę veiklą. Tai reiškia, kad bendra PVM sistema užtikrinamas apmokestinimo neutralumas bet kokioje ekonominėje veikloje, neatsižvelgiant į tai, koks yra jos tikslas ir rezultatas, taikant sąlygą, pati iš principo ši veikla PVM būtų apmokestinama. Jeigu apmokestinamasis asmuo veikia būtent kaip apmokestinamasis asmuo, o įsigytą naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jam suteikiama teisė už šį turtą atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM.

LVAT yra išaiškinta, kad esminė sąlyga, kurios pagrindu atsiranda teisė į PVM atskaitą, yra buvimas priežastinio ryšio tarp prekių ir paslaugų įsigijimo ir jų pardavimo (LVAT 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013). Teismų praktikoje buvo pabrėžta, kad šį priežastinį ryšį galima įvardinti esminiu kriterijumi, galinčiu nustatyti teisių tarp esminių mokesčių mokėtojų, vykdančių ekonominę veiklą, kuri yra apmokestinama, skirtumus nuo tų teisių, kurias turi galutinis vartotojas (LVAT 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013)

Paminėtinas PVMĮ 57 str., kuriame nurodoma, kokie asmenys turi teisę į PVM atskaitą ir nurodomos išimties. Tarp išimčių minimi asmenys, kurie įsiregistravo PVM mokėtojais tik siekdami įsigyti prekes iš kitų valstybių, tačiau ekonominės veiklos nevykdo; asmenys, kurie įsiregistravo PVM mokėtojais tik dėl šio įstatymo nustatytų schemų taikymo galimybių; asmenys, kurie nėra įregistruoti kaip PVM mokėtojai. Šios įstatymo nuostatos suponuoja į tai, kad asmenys, ketindami pasinaudoti PVM atskaita, turi elgtis sąžiningai. Atkreiptinas dėmesys, kad minėtas įstatymo straipsnis nurodo, jog asmenys, net ir turintys teisę į PVM atskaitą, nebūtinai turi šia teise naudotis – tokiu būdu pabrėžiamas ne tik sąžiningumo, bet ir laisvanoriškumo principas.

Taigi iš to kas išdėstyta matyti, kad vien PVM objektas ir PVM sąskaitos faktūros buvimas neduoda pakankamo pagrindo teigti, jog mokesčių mokėtojas jau turi teisę į PVM atskaitą. Šiame kontekste tampa privalomas dar viena būtinoji juridinių faktų sudėties dalis – mokesčių mokėtojo sąžiningi veiksmai, sąžiningumas.

LVAT kalbant apie sąžiningumą siekiant pasinaudoti PVM atskaita, dar 2006 m. buvo atskleistas sąžiningumo turinys ir nustatytos taisyklės, leidžiančios teigti, kad mokesčių mokėtojas, pretenduojantis į PVM atskaitą, yra sąžiningas (LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A1–794/2006). Dar kartą buvo patvirtinta, kad sąžiningumas yra bendrasis teisės principas, išreiškiantis tokį elgesio matą, kuris atitinka reikalavimus protingumo ir teisingumo principų. Sąžiningu subjektu laikytinas toks subjektas, kurio veikla yra rūpestinga ir teisėta. Kadangi sąžiningumas reikalauja rūpestingumo, atidumo teisingumo, galima teigti, jog nesąžiningas subjektas neįgyja teisės į PVM atskaitą.

Teismų praktikoje apie sąžiningumą PVM srityje yra pasisakyta, kad, jei mokesčių mokėtojas turi žinių apie tai, jog jo vykdoma veikla prisideda prie to, kad nemokami mokesčiai, arba net ir jei neturi tokių žinių, bet remiantis teisiškai reikšmingomis aplinkybėmis turi galimybę apie tai žinoti, tačiau, to nepaisydamas vis tiek vykdo tokią veiklą, jo elgesys yra nesąžiningas (LVAT 2006 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr.. A6-1845/2006).

LVAT byloje matyti, kad kilo ginčas dėl PVM nulinio tarifo taikymo: pareiškėja nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą, veikdama nesąžiningai, nerūpestingai ir neatidžiai, todėl buvo apskaičiuota papildomai mokėtina PVM suma (LVAT 2020 m. balandžio 01 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-315-556/2020). LVAT šioje byloje rėmėsi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (ESTT) ir ankstesne LVAT praktika

panašaus pobūdžio bylose ir manė, kad žemesnės instancijos teisme buvo objektyviai ir visapusiškai išnagrinėti visi byloje esantys dokumentai, susiję su prekių pardavimu, kurioms pareiškėja taikė 0 proc. PVM tarifą, išvežant prekes į kitą ES valstybę (LVAT 2019 m. gruodžio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-276-602/2019). Byloje buvo pagrįstai pripažinta, kad sąlygos, būtinos 0 proc. PVM tarifo taikymui, neįvykdytos, nes trūksta duomenų, kad prekės iš tiesų buvo išvežtos iš LR teritorijos. Nustatyta, kad nebuvo paaiškinta, kaip buvo surasti pirkėjai, nepateikti jokie pirkėjų kontaktai ar užsakymo duomenys. Nustatyta, kad Estijoje įmonių, kurioms buvo parduotos prekės, negalima rasti, jos nevykdo jokios ūkinės veiklos, o iš Latvijos vežėjų negauta jokių gabenimo faktą patvirtinančių dokumentų, netiksliai užpildyti važtaraščiai, nenurodyti pakrovimo-iškrovimo laikai ir vairuotojų pavardės. Tai leidžia teigti, jog pareiškėja nesilaikė sąžiningumo principo ir PVM atskaitą norėjo gauti apgaulės būdu. Teismas pareiškėjos apeliacinį skundą atmetė.

Analogišką sprendimą teismas priėmė ir kitoje LVAT byloje kurioje pareiškėjas nesutiko su apskaičiuotu papildomai mokėtiniu į biudžetą PVM bei nesutiko su VMI ir Mokestinių ginčų komisijos (MGK) teiginiais, kad jo bendrovė neturėjo teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą, nes nebuvo įrodyta, kad bendrovės įsigyti vilkikai, parduoti Lenkijos bendrovei, buvo išgabenti iš LR teritorijos (LVAT 2020 m. birželio 03 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-983-602/2020). Pareiškėjas taip pat nesutiko, kad jis nebuvo pakankamai rūpestingas ir atidus bei žinojo ar turėjo žinoti apie dalyvavimą PVM sukčiavimo sandoriuose. Pareiškėjas pažymėjo savo sąžiningumą ir teigė, kad vilkikų išgabėnimą iš LR organizavo Lenkijos bendrovė ir kita Lietuvos bendrovė ir jei galimai neįvykdė sutartinio įsipareigojimo dėl vilkikų išgabėnimo Lietuvos, prievolė sumokėti PVM Lietuvoje tenka ne pareiškėjui, o Lenkijos bendrovei. Tačiau teismas nusprendė, kad pareiškėjas dalyvavo PM sukčiavimo schemeje ir apeliacinis skundas buvo atmestas.

Analizuotina ir dar viena LVAT byla kurioje kilo ginčas dėl PVM ataskaitos: pareiškėja siekė susigrąžinti PVM permoką remiantis patikslintomis deklaracijomis, kuriomis buvo sumažinta PVM apmokestinamųjų sandorių vertė, iš kurios 700 278 Lt buvo pardavimo PVM (LVAT 2020 m. birželio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1110-438/2020). Mokesčių administratorius teigimu, PVM sąskaitose faktūrose, pareiškėjos vardu išrašytose pagal ilgalaikę rangos sutartį, UAB „T“ nurodytos paslaugos suteiktos nebuvo. Tokiu būdu pareiškėja, sudarydama rangos sutartį, kuri teismo buvo pripažinta negaliojančia, dalyvavo PVM sukčiavime, elgėsi nesąžiningai ir sukūrė sukčiavimo schemą su tikslu iš UAB „T“ susigrąžinti PVM iš valstybės biudžeto. Be to,

pareiškėja, nepagrįstai patikslinusi deklaracijas, pati sau sukūrė sąlygas neteisėtai susigražinti iš biudžeto deklaruotą ir sumokėtą pardavimo PVM.

Apeliacinėse bylose buvo nustatyta, kad pagal fiktyvias PVM sąskaitas-faktūras pareiškėja į biudžetą sumokėjo pardavimo PVM, o UAB „T“ neteisėtai atliko PVM atskaitą, iš biudžeto susigražindama pirkimo PVM (LVAT 2017 m. birželio 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-3779-575/2017). LVAT nutartyje pažymėjo, jog tokie veiksmai pagrįstai ir teisingai pripažįstami sukčiavimu PVM srityje, remiantis ESTT praktika (ESTT 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje Halifax ir kt., C-255/02). Teismas pažymėjo, kad pareiškėjos sukčiavimas bei nesąžiningumas šiuo atveju yra vertinami mokesetine teisine prasme. Apeliacinis skundas buvo atmestas.

Dar vienoje byloje ginčas kilo dėl pareiškėjos PVM deklaracijoje į PVM atskaitą importu PVM įtraukimo pagrįstumo teismas pažymėjo, kad remiantis MAĮ nuostatomis pinigai, kuriuos pareiškėja sumokėjo UAB „SG“, pridėtinės vertės mokesčiu būti pripažinti negali, nes tai yra pareiškėjos piniginė prievolė ne valstybei, o UAB „SG“ (LVAT 2020 birželio 10 d. nutartis administracinėje byloje e Nr. A-1164-442/2020). Kadangi piniginė suma, pareiškėjos sumokėta UAB „SG“, yra ne PVM nepriemokos sumokėjimas, todėl pareiškėjai nebuvo jokio teisinio pagrindo 227 869 Eur deklaruoti kaip sumokėtą importo PVM“. Pareiškėjos skundas buvo atmestas.

Kitoje LVAT byloje buvo nagrinėjamas pareiškėjo skundas dėl to, kad jis buvo įpareigotas sumokėti 4 293 Eur PVM, 464,86 Eur PVM delspinigių ir 1 288 Eur PVM baudą (LVAT 2021 m. gegužės 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1270-815/2021). Nustatyta, kad pareiškėjas, parduodamas rapsus, nesąžiningai taikė 0 proc. PVM tarifą. Atkreiptinas dėmesys, kad šioje byloje kelis kartus tiesiogiai buvo įvardintas sąžiningumo kriterijus – pareiškėjas nurodė, kad jis, būdamas sąžiningas mokesčių mokėtojas, siekė užtikrinti, kad valstybei būtų mokami mokesčiai, tačiau atsakovas (VMI atstovas) teigė, kad buvo sukurta grandinė, į ją įtraukiant realios ekonominės veiklos nevykdančias įmones, sukuriant nepagrįstą PVM atskaitą bei nesumokant į biudžetą PVM. Dėmesį atkreipia tai, kad iš karto po nesąžiningų sandorių su UAB „G“, UAB „AI“ ir UAB „Ag“ buvo parduotos, pasikeitė jų akcininkai bei vadovai ir jų neįmanoma rasti, o samdomų darbuotojų taip pat nėra. Todėl galima teigti, kad minėtų įmonių vardu išrašytose PVM sąskaitose-faktūrose figūruojančios ūkinės operacijos faktiškai buvo nevykdomos, o rapsų pirkimo sandoriai buvo vykdomi sukurtoje PVM sukčiavimo grandinėje. Tai leidžia teigti, kad pareiškėjas buvo nesąžiningas, nes jo nesąžiningumą įrodo tai, kad prekės buvo pirktos dalyvaujant grandinėje, susietoje su PVM sukčiavimo

sandoriais, kuomet už pridėtinę vertę, sukurtą ūkinėse operacijose, nesumokamas PVM. Pareiškėjo buvo susitartą dėl didelio kiekio rapsų pirkimo, buvo pasirašytos kelios jų pirkimo sutartys, sandoriai nebuvo vienkartiniai ir t.t. Pareiškėjo skundas buvo atmestas.

PVM atskaitos bylose taikoma administracinė atsakomybė. Analizuotos bylos rodo, kad sąžiningumo principo nesilaikantys mokesčių mokėtojai įvairiais būdais sukčiauja, siekdami pasinaudoti PVM atskaita: kuriamos įvairios sukčiavimo schemos, vykdomi fiktyvūs sandoriai, bandoma kitas mokesčines prievoles pateikti kaip PVM ir t.t.

Apibendrinant konstatuotina, kad PVM atskaita yra svarbiausia ir didžiausią reikšmę turinti ES PVM sistemos dalis, o PVM atskaitos teisė yra pagrindinė ir reikšmingiausia teisė, kurią turi mokesčio mokėtojas. PVM atskaitą galima realizuoti tada, kai mokėtino mokesčio suma yra sumažinama mokesčio suma, kuri buvo priskaičiuota įgyjant prekes ar paslaugas, siejamas su veikla, kurią vykdo mokesčių mokėtojas. Tokiu būdu PVM atskaita reiškia, jog subjektas, vykdamas ekonominę veiklą, įsigijęs prekę, apmokestinamą PVM ir ją vėliau pardavęs, turi teisę susigražinti tą skirtumą, kuris yra tarp pirkimo ir pardavimo PVM. Taigi PVM atskaita iš esmės siekiama ekonominę veiklą vykdančio subjekto mokesčines naštos palengvinimo, netiesiogiai perkeliant šią naštą galutiniam vartotojui. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad teisę į PVM atskaitą įgauna tik tie apmokestinami asmenys, kurie laikomi šio mokesčio mokėtojais remiantis PVM įstatymu. Dėmesį atkreipia tai, kad PVM atskaitą reglamentuoja tiek Lietuvos, tiek ES teisės aktai, iš kurių paminėtini LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, kuriuo nustatomas apmokestinimas PVM bei apmokestinamųjų asmenų, PVM mokėtojų ir kitų asmenų prievolės, susijusios su PVM mokėjimu ir ES Direktyva 2006/112/EB, kuria apibrėžiama visa bendra ES pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema. Šio darbo kontekste svarbu pažymėti, kad PVM įstatymo nuostatos suponuoja į tai, jog asmenys, ketindami pasinaudoti PVM atskaita, turi elgtis sąžiningai, t.y., vadovautis sąžiningumo principu. Tai rodo, kad vien PVM objektas ir jį patvirtinantis apskaitos dokumentas (PVM sąskaita-faktūra) dar nesudaro pakankamo pagrindo teiginiui, kad mokesčių mokėtojas jau turi teisę į PVM atskaitą: tam reikalinga dar viena sudedamoji dalis – mokesčių mokėtojo sąžiningumas. Analizuotos teismų praktikos bylos rodo, kad sąžiningumo principo nesilaikantys mokesčių mokėtojai įvairiais būdais sukčiauja, siekdami pasinaudoti PVM atskaita: kuriamos įvairios sukčiavimo schemos, vykdomi fiktyvūs sandoriai, bandoma kitas mokesčines prievoles pateikti kaip PVM ir t.t. Tačiau teismuose taikoma praktika, kad nesąžiningų mokesčių mokėtojų skundai PVM atskaitos bylose yra netenkinami.

## 2.4 Buhalterinė apskaita

Buhalterinė apskaita Finansinės apskaitos įstatymo (FAĮ) 2 str. 5 p. apibūdinama kaip sistema, paremta ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų, išreikštų pinigine išraiška, registravimu, grupavimu ir apibendrinimu, skirta gauti informacijai, kurios reikia ekonominių sprendimų priėmimui ir finansinių ataskaitų sudarymui – tokiu būdu atskleidžiamas buhalterinės apskaitos turinys (Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymas, 2001). Tai reiškia, kad buhalterinė apskaita matuoja organizacijos ekonominės veiklos rezultatus ir perduoda šią informaciją įvairioms suinteresuotosioms šalims, įskaitant investuotojus, kreditorius, vadovybę ir reguliavimo institucijas (Foster School of Business). Buhalterinę apskaitą vykdo apskaitininkai, dar yra žinomi kaip buhalteriai, o sąvokos „apskaita“ ir „finansinė atskaitomybė“ dažnai vartojamos sinonimiškai. Buhalterinėje apskaitoje pagrindinis dėmesys skiriamas organizacijos finansinės informacijos ataskaitų teikimui, įskaitant finansinių ataskaitų rengimą, išoriniams informacijos naudotojams, pvz., mokesčių administratoriams (Marrone, M. et al, 2020, p.43). Buhalterinė apskaita dar yra žinoma kaip finansinių operacijų registravimas, kurioje dažniausiai naudojama dvigubo įrašo apskaita (Lung, H, 2009, p.43). Pažymėtina, kad visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, kurie apibūdinami kaip tekstinė informacija, patvirtinanti ūkinę operaciją, nepriklausomai nuo to, kokių būdu ji buvo parengta ar pateikta, kokia yra jos forma ir laikmena (FAĮ 2 str.6 p.). Taigi iš buhalterinės apskaitos sąvokos apibūdinimo galima daryti prielaidą, kad tai sistema, be kita ko naudojama ir mokesčiams apskaičiuoti bei reikalaujanti atidumo bei sąžiningumo.

Iki 2022 m. gegužės 1 d. FAĮ buvo vadinamas BAĮ (buhalterinės apskaitos įstatymas, 2011), todėl šiame darbe, analizuojant ankstesnes bylas, susijusias su buhalterine apskaita, bus naudojamas ir senasis įstatymo pavadinimas. Nuo 2022 m. gegužės 1 d. pasikeitė minėto įstatymo apskaitos tvarkymo ir organizavimo procesų nuostatos, suteikiančiais daugiau laisvės verslui apskaitos organizavime. Pagrindinė naujovė yra ta, kad įmonės vadovai savo įmonės apskaitą galės tvarkyti patys. Be to, numatyta, kad, jei vadovui tvarkant ar organizuojant apskaitos tvarkymą bus nustatytas apgaulingas ar aplaidus apskaitos vedimas, vadovui galima taikyti baudžiamąją atsakomybę, paskiriant laisvės atėmimą nuo 2 iki 4 m. arba baudą.

Manytina, kad pagal naująjį įstatymą įmonės vadovui nusprendus turėti asmenį, tvarkančią apskaitą, o ne apskaitą tvarkyti pačiam, praktiškai ir toliau išliks sudėtinga atriboti įmonės vadovo ir asmens, tvarkančio apskaitą, atsakomybę. Tačiau tai padaryti bus lengviau: pvz., jei įmonės vadovas, reikiamos informacijos neteiks asmeniui, tvarkančiam apskaitą, arba apskaitą tvarkantis asmuo nepateiks reikalingos informacijos, atsakomybėn bus patrauktas arba vadovas, arba asmuo, tvarkantis apskaitą. Tačiau jeigu vadovas gretinti savo pareigas su apkaitą tvarkančio asmens pareigomis, už apskaitos tvarkymą ir ataskaitų ar deklaracijų pateikimą bus atsakingas tik įmonės vadovas (Saveljevas, M,2022). Taigi naujasis įstatymas iš dalies gali padėti užkirsti kelią apgaulingam buhalterinės apskaitos tvarkymui, kuomet vadovas į neteisėtų veikų darymą įtraukia buhalterius.

BK 222 str. reglamentuoja apgaulingą finansinės apskaitos tvarkymą ir (arba) organizavimą. Minėtame straipsnyje teigiama, kad asmeniui (fiziniam ar juridiniam), apgaulingai tvarkiusiam ir (arba) organizavusiam teisės aktų reikalaujamą finansinę apskaitą arba paslėpusiam, sunaikinusiam ar sugadinusiam finansinės apskaitos dokumentus bei (arba) finansinės apskaitos registrus, jei dėl to tampa neįmanoma nustatyti asmens (fizinio, juridinio) veiklos, jo nuosavo kapitalo, turto, struktūros ar įsipareigojimų dydžio, gali būti nubaustas bauda arba areštu, arba laisvės atėmimu iki ketverių metų. Minėto straipsnio formuluotė rodo, kad už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą atsakingi ne tik fiziniai asmenys, kurie ją tvarko ir organizuoja, bet ir įmonės. Atkreiptinas dėmesys, kad anksčiau šiame darbe analizuotos bylos rodo, jog BK 222 str. taikomas mokesčių slėpimo, mokesčių vengimo ir PVM atskaitos bylose. Tai reiškia, kad visos analizuotos nusikalstamos veikos yra tarpusavyje susijusios ir jas atskirti yra painu.

Atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių teisėje egzistuoja ne tik apgaulingo, bet ir aplaidaus buhalterinės apskaitos sąvoka. Remiantis BK, aplaidaus įmonės finansinės apskaitos tvarkymo subjektai yra tie asmenys, kurie atsako už buhalterinės apskaitos tvarkymą. S. J. Pečkaitis analizavęs baudžiamosios atsakomybės už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą aspektus, pažymi, kad BK 223 str.1 d. baudžiamoji atsakomybė nustatyta už buhalterinės apskaitos netvarkymą; aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą ir įstatymų numatytą laiką nesaugojimą buhalterinės apskaitos dokumentų (Pečkaitis,2013,p.344) 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.).

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.).

Taigi iš BK 222 ir 223 str. turinio išryškėjo tam tikri aplaidaus ir apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo skirtumai. Galima teigti, kad aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymas – tai įstatymų, pirmiausia FAĮ, netinkamas vykdymas. Sąvoka „aplaidus“ reiškia neapdairumą, o „aplaidumas“ – veiksma, kurio nedarytų protingas bei atsakingas žmogus, taip pat kažko neatlikimą (Lezgovko, A). Atkreiptinas dėmesys, kad aplaidumas siejamas su protingumo ir atsakingumo kriterijais, kas yra neatsiejama nuo šio darbe analizuojamo sąžiningumo principo. Taigi galima daryti prielaidą, kad ši aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo samprata tiksliau apibūdina kaltės formą ir turinį tų nusikalstamų veikų, kurias reglamentuoja BK 223 str. Iš esmės aplaidus apskaitos tvarkymas reiškia netyčinį, atsitiktinį, dėl kvalifikacijos stokos ar nerūpestingumo padarytą veiksma, padaromą neatsargia kaltės forma, tačiau vis tiek užtraukiančiu baudžiamąją atsakomybę.

Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas aiškinamas kaip sąmoningas buhalterinės apskaitos nevedimas (tvarkymas), kai yra sąmoningai pažeidžiama teisės aktų nustatyta tvarka, reglamentuojanti buhalterinės apskaitos tvarkymo nuostatas (pvz., gali pasireikšti dalies ar visų ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių nefiksavimu apskaitos dokumentuose ir pan.) (Pečkaitis, J. S., 2013, p.344) Taigi apgaulingas apskaitos tvarkymas turi konkretų tikslą, siekiant sąmoningai suklaidinanti ar gauti mokesstinę naudą, gali būti padaromas dėl tiesioginės ar netiesioginės tyčios. Taigi tai siejama su piktnaudžiavimu. LVAT buvo konstatuota, kad piktnaudžiavimai MAĮ realiai atliekami buhalterinėje apskaitoje, neiškreipiant jų turinio, kai fiksuojamos ūkinės operacijos, kurios formaliai neprieštaruoja įstatymų reikalavimams (LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1–794/2006).

Teismų praktikoje yra pažymėta, kad asmuo traukiamas administracinėn atsakomybėn už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą, kai per tikrinamą laikotarpį dėl aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo nebuvo sumokėta tam tikra suma mokesčių (Klaipėdos



apygardos teismo 2019 m. liepos 05 d. nutartis). Pastebėta, kad teismų praktika buhalterinės apskaitos bylose skiriasi: vieni teismai taiko administracinę atsakomybę, kiti – baudžiamąją, atsižvelgiant į padarytos veikos sunkumą ir tyčią.

Klaipėdos apygardos teisme buvo nagrinėjama administracinė byla, kurioje nagrinėjamas I.A skundas dėl to, kad ji buvo nuteista už tai, kad parduočius klientams pardavė prekių neišrašant apskaitos dokumento, kuris pagrindžia faktą, kad buvo gauti pinigai; klientams pardavė prekių, jų neįtraukdama į buhalterinę apskaitą, ko pasekoje VMI pateiktose deklaracijose buvo deklaruoti nekorektiški duomenys apie faktiškai gautas pajamas bei mokėtiną PVM; neužtikrino, kad pateikiant PVM deklaracijas deklaruoti duomenys būtų teisingi (Klaipėdos apygardos teismo 2019 m. balandžio 23 d. nutartis). Tokiais veiksmais I. A. kaltinta pažeidus BAĮ 6 str. 2 d., 12 str.1, 4 d., 16 str. 1 d. ir 21 str. 1 d bei MAĮ 8 str. 1 d. ir 40 str. reikalavimus ir padariusi administracinius nusižengimus, numatytus ANK 187 str. 2 d. ir ANK 205 str. 6 d. Teismas pažymėjo, kad ANK 187 str. 2 d. be kita ko numatyta atsakomybė už duomenų, kurie yra neteisingi, įrašymą į deklaracijas, ataskaitas ar kitus dokumentus, reikalingus mokesčių administratoriaus (VMI) funkcijoms įgyvendinti (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). ANK 205 str. 6 d. reglamentuota atsakomybė už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą, kuomet siekiama nuslėpti arba nuslepiama mokesčių, siekiančių 10-50 bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių, kuriuos pagal įstatymus reikėjo sumokėti už tikrinamąjį laikotarpį. Kadangi ANK 187 str. 2 d. nustatyto administracinio nusižengimo sudėtis turi formalų pobūdį, tam, kad kiltų administracinė atsakomybė, užtenka vien to, kad minėta veika buvo atlikta. Tuo tarpu ANK 205 str. 6 d. turi materialią dispoziciją, todėl reikalaujama konkretaus dydžio nesumokėtų valstybei mokesčių dydžio nustatymo. Iš to, kas aptarta, matyti, kad šie nusižengimai turi tyčinės kaltės požymių administracinėn atsakomybėn traukiamo asmens veiksmuose. I.A. skundas atmestas.

Klaipėdos apygardos teisme buvo nagrinėjama administracinė byla, kurioje buvo prašoma panaikinti žemesnės instancijos teismo nutarimą, kuriuo S. M. buvo nubaustas pagal ANK 95 str. 1 d., 187 str. 1 d., 205 str. 7 d. už tai, kad būdamas UAB „X“ direktorius, be kita ko įmonės buhalterinėje apskaitoje neapskaitė bendros 7300 Eur pajamų sumos, kurią gavo iš klientų; į bendrovės buhalterinę apskaitą buvo įtraukti išlaidas pagrindžiantys dokumentai, nesusiję su bendrovės uždirbamomis pajamomis; nebuvo įtraukti į apskaitą 3300 Eur pajamų, nepanaudojamų pajamoms uždirbti, nebuvo užtikrinta, kad VMI pateiktose deklaracijose deklaruojami duomenys būtų teisingi

(Klaipėdos apygardos teismo 2019 m. liepos 05 d. nutartis). Teismas šiuos veiksmus traktavo kaip apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą ir rėmėsi išaiškinimu, kad apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas teismų praktikoje traktuojamas kaip sąmoningas buhalterinės apskaitos nevedimas, sąmoningai pažeidžiant buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nuostatas. Teismas taip pat rėmėsi teismų praktika kurioje buvo išaiškinta, kad, įmonės vadovas laikomas nusikaltimo vykdytoju tuomet, jei jis sąmoningai nepateikia asmeniui, tvarkančiam apskaitą visų buhalterinės apskaitos dokumentų (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. gruodžio 5 d. nutartis). Teismas taip pat rėmėsi išaiškinimu, kad įmonės vadovas savarankiškai baudžiamojon atsakomybėn už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą gali būti traukiamas tuomet, jei jis sąmoningai nuolat buhalteriiui pateikia suklastotus buhalterinės apskaitos dokumentus su tikslu įtraukti juos į apskaitą, neinformuojant apie tai buhalterio, arba dokumentų apie įmonėje įvykusias operacijas nepateikia buhalteriiui iš viso (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. rugsėjo 23 d. nutartis). Tokiu būdu įmonės vadovas nusikaltimą daro buhalteriiui net nesuvokiant pavojingumo veikos, kuri yra daroma. Atkreiptinas dėmesys, kad šioje byloje SM neigė savo tyčią tvarkant buhalterinę apskaitą ir teigė, kad tai padarė iš aplaidumo. Tačiau teismas paliko žemesnės instancijos teismo nutartį nepakeistą ir apeliacinio skundo netenkino.

LAT baudžiamojoje byloje buvo nagrinėjamas L.A. skundas, dėl to, kad ji buvo be kita ko nuteista pagal BK pagal 222 str. 1 d. ir jai paskirta vienerių metų ir šešių mėnesių laisvės atėmimo bausmė už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą: būdama UAB „A.“ direktorė ir tokiu būdu atsakinga už buhalterinės apskaitos organizavimą įmonėje, tyčia, turėdama tikslą iškreipti pateikiamą informaciją, nesilaikė nuostatų, reglamentuotų BAĮ 13 str. 1 d. 4 p., siekdama pagrįsti neįvykusias ūkines operacijas, naudojo dokumentus, kurie neatitiko neatitinkančius tikrovės bei apskaitos registruose užregistruoti pateikė tokius apskaitos dokumentus, pagal kurių turinį nebuvo įmanoma nustatyti ūkinių operacijų tapatumo (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. gegužės 03 d. nutartis). Tokiu būdu ji tyčia, apgaulės būdu, padarydama buhalterinės apskaitos tvarkymą reguliuojančių teisės aktų, pažeidimus, tvarkė UAB „A.“ buhalterinę apskaitą. Teismo nuomone, pagal BK 222 str.1 d. be kita ko baudžiamąją atsakomybę užsitraukia tas, kas apgaulingai tvarkė buhalterinę apskaitą pagal teisės aktų reikalavimus, jeigu dėl to visiškai ar iš dalies tapo negalima nustatyti asmens turto, veiklos, įsipareigojimų nuosavo kapitalo dydžio ar struktūros. Teismas pabrėžė, kad apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas reiškia sąmoningą buhalterinės apskaitos netvarkymą arba tvarkymą sąmoningai pažeidžiant teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinę apskaitą, nuostatas.

Teismas atkreipė dėmesį, kad šiam nusikaltimui nėra būtinas motyvas, tačiau buhalterinė apskaita neretai apgaulingai tvarkoma turint motyvą, pvz., siekiant mokesčių valstybei nuslėpimo ar kt., tai reiškia, kad apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas lydimas nusikaltimų valstybės finansų sistemai, kas ir nustatyta šioje byloje. Teismas pažymėjo, kad svarbiausias buhalterinės apskaitos reikalavimas yra tai, kad į apskaitą būtų įtraukiamos visos ūkinės operacijos, kurios buvo realiai įvykdytos. Šios bylos atveju, kadangi buvo įtraukto realiai bevykdytos operacijos, tai reiškia, kad buvo nustatyti apgaulingos apskaitos vedimo objektyvieji požymiai. Dėl to, kad buvo nustatyti nevienkartiniai buhalterinės apskaitos įstatymo nuostatų pažeidimai, kurių pobūdis skirtingas, teismai pagrįstai taikė baudžiamąją. Skundas atmestas.

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-308-697/2016 dėl žemesnės instancijos teismo nuosprendžio, kuriuo K. N. nuteistas be kita pagal BK 222 str.1 dalį 40 MGL dydžio bauda, už tai, kad būdamas VŠĮ „A“, direktorius, tai reiškia, kad atsakingas už apskaitos organizavimą ir už įmonės finansinės atskaitomybės sudarymą bei pateikimą laiku, įrašė į VŠĮ „A“ PVM deklaracijas duomenis apie apmokestinamųjų tiekimų vertę, kurie jam žinomi buvo neteisingi, ir neapskaičiavo reikalingo sumokėti į valstybės biudžetą PVM be to, šie žinomi neteisingi duomenys buvo įrašyti į metinę PM deklaraciją ir pateikti VMI. K.N. teigimu, buvo netinkamai taikytas baudžiamasis įstatymas, kuomet jo veika buvo kvalifikuota pagal BK 222 str. 1 d. Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas traktuojamas kaip buhalterinės apskaitos tvarkymas pažeidžiant teisės aktus, tačiau K.N. teigimu, jis tokių veiksmų nepadarė. LAT nuomone, BK 222 str.1 d. yra numatyta atsakomybė už apgaulingą apskaitos tvarkymą, o minėta veika numato padarinius, susijusius su galimybe nustatyti ūkio subjekto veiklą, turtą, įsipareigojimus, nuosavo kapitalo dydį iš pateiktų buhalterinės paskaitos dokumentų, t. y, su buhalterinės apskaitos dalyku.

Teismų praktikoje, aiškinat apgaulingą ar aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą taikant BK 222 ir 223 str. yra išaiškinta, kad reali asmens veikla, jo ūkinė, komercinė, finansų būklė, nuosavas kapitalas, įsipareigojimų dydis ir struktūra nustatoma iš to asmens buhalterinės apskaitos dokumentų (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. spalio 15 d. nutartis). Jeigu to minėtu būdu nustatyti neįmanoma, tai BK 222 straipsnio prasme reiškia, kad yra nusikalstami padariniai, kuriuos galima nustatyti atliekant patikrinimus, revizijas, auditus, ekspertizes ir kt (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. birželio 10 d. nutartis). Teismo nuomone, šioje byloje aktualu tai, kad minėtų nusikaltimų dalyku įvardintinas ne turtas, dokumentai, naudojami buhalterinėje apskaitoje, kuriuose

įrašomi tiesos neatitinkantys įrašai arba neįrašomi reikalingi įrašyti duomenys. Todėl teismas, remdamasis tuo, kas išdėstyta bei ir ankstesne teismų praktika, pakeitė tik tas žemesnių instancijų nuosprendžių dalis, kuriomis iš K. N. priteista 6262,45 Eur VMI naudai, o kita nuosprendžio dalis liko nepakeista. Apibendrintai teismų praktika buhalterinės apskaitos, kad žemesnių instancijų teismų sprendimai buhalterinės apskaitos bylose keičiami retai

Taigi iš analizuotų bylų matyti, kad mokesčių mokėtojai skirtingais būdais nesilaiko sąžiningumo principo, aplaidžiai ir apgaulingai tvarkydami įmonių buhalterinę apskaitą: klastoja dokumentus, neįtraukia dalies ūkinių operacijų, įtraukia realiai neįvykusiais operacijas ir t.t. Teismai taip pat skirtingai taiko atsakomybę už buhalterinės apskaitos pažeidimus: už lengvesnes veikas taikoma administracinė atsakomybė, už sunkesnes, daugkartines veikas taikoma baudžiamoji atsakomybė, įskaitant ir laisvės atėmimo bausmes.

Apibendrinant galima teigti, kad buhalterinės apskaitos turinys atskleidžiamas aiškinimu, kad tai yra sistema, paremta ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų, išreikštų pinigine išraiška, registravimu, grupavimu ir apibendrinimu, skirta gauti informacijai, kurios reikia ekonominių sprendimų priėmimui ir finansinių ataskaitų sudarymui. Šis išaiškinimas reiškia, kad buhalterinė apskaita matuoja organizacijos ekonominės veiklos rezultatus ir perduoda šią informaciją įvairioms suinteresuotosioms šalims, įskaitant investuotojus, kreditorius, vadovybę ir reguliavimo institucijas. Buhalterinės apskaitos ypatybė yra ta, kad į ją turi būti įtraukiamos visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, kurie turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais. Atkreiptinas dėmesys, kad nuo 2022 m. gegužės 1 d. buvo pakeistas Buhalterinės apskaitos įstatymo pavadinimas ir įvesta naujovė, leidžianti įmonės vadovams savo įmonės apskaitą ne tik organizuoti, bet ir tvarkyti patiems. Atkreiptinas dėmesys, kad kalbant apie atsakomybę buhalterinėje apskaitoje, figūruoja dvi sąvokos – aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymas ir apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas, kurių skirtumai išryškėja BK 222 ir 223 str. tyrinyje: aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymas – tai netinkamas įstatymų vykdymas, o apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas aiškinamas kaip sąmoningas buhalterinės apskaitos nevedimas (tvarkymas), sąmoningai pažeidžiant teisės aktų nustatytą tvarką. Atkreiptinas dėmesys, kad už aplaidų ir apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą gali būti taikoma ne tik baudžiamoji, bet ir administracinė atsakomybė. Teismų praktikos analizė atskleidė, kad mokesčių mokėtojai skirtingais būdais nesilaiko sąžiningumo principo, aplaidžiai ar apgaulingai tvarkydami įmonių

buhalterinę apskaitą: klastoja dokumentus, neįtraukia dalies ūkinių operacijų, įtraukia realiai neįvykusias operacijas ir t.t. Teismuose jie savo kaltę neigia arba stengiasi įrodyti, jog jų veikose nebuvo tyčios. Teismai taip pat skirtingai taiko atsakomybę už buhalterinės apskaitos pažeidimus: už lengvesnes veikas taikoma administracinė atsakomybė, už sunkesnes, daugkartines veikas taikoma baudžiamoji atsakomybė, įskaitant ir laisvės atėmimo bausmes. Dėmesį atkreipia tai, kad žemesnių instancijų teismų sprendimai kasacinėse bylose dažniausiai lieka nepakeisti, o kasatorių skundai atmetami. Dėmesį atkreipia ir tai, kad dažnai vienoje byloje asmenys nuteisiami už kelias nusikalstamas veikas, pvz., už mokesčių slėpimą, mokesčių vengimą, PVM atskaitos klastojimą ir visos šios veikos padaromos per buhalterinės apskaitos apgaulingą tvarkymą.

## IŠVADOS

1. Sąžiningumo principas yra vienas iš dorovės principų, vienas iš kertinių doro elgesio nuostatų, laikytinas tam tikru moraliniu kriterijumi, veikiančiu viešojoje ir teisinėje erdvėje bei elgesio matu, grįstu žmogaus vertybėmis. Sąžiningumo principo nepaisymas gali sudaryti prielaidas neįgyvendinti pagrindinių mokesčių tikslų – užtikrinti pajamų surinkimą į biudžetą ir reguliuoti valstybės socialinius-ekonominius procesus, skatinti ūkio vystymąsi ir plėtrą – tai atskleidžia esminę sąžiningumo principo reikšmę Lietuvos mokesčių teisėje. Mokslinėje literatūroje išskiriamos ekonominės, teisinės-administracinės ir socialinės-psichologinės sąžiningumo principo nesilaikymo priežastys leidžia teigti, kad mokesčių mokėtojai nesilaiko sąžiningumo principo dėl per didelės mokesčių naštos, dėl įstatymų spragų, netinkamo teisinio reguliavimo, dėl nusistovėjusių socialinių normų, bendro požiūrio į valstybės institucijas, dėl asmeninių individualių mokesčio mokėtojų savybių ar požiūrio.

2. Mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykį apibrėžia įstatymiškai įtvirtina nuostata, kad esant atvejams, kai sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jos grupė, mokesčio mokėtojo yra sudaromi turint mokestinės naudos gavimo tikslą arba siekiant mokesčio mokėjimo visiško išvengimo, mokesčių administratorius į formalią mokesčio mokėtojo veiklos išraišką neatsižvelgia, o atkuria aplinkybes, kurios buvo iškreipiamos ar slepiamos. Vertinant mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykį sąžiningumo principo aspektu, mokesčių mokėtojas privalo sąžiningai deklaruoti ir sąžiningai mokėti mokesčius, o mokesčių administratorius privalo sąžiningai juos administruoti.

3. Sąžiningumo principas deklaruojamas tiek išsivysčiusių, tiek ir besivystančių valstybių mokesčių teisėje – jis grindžiamas valdžios institucijų ir mokesčių mokėtojų abipusiu pasitikėjimu ir pasireiškia valdžios institucijų pasitikėjimu asmenims pildant pajamų ir pelno deklaracijas, tikintis, kad asmenys sąžiningai nurodys savo pajamas ir pelną. Tačiau besivystančiose valstybėse sąžiningumo principo taikymas praktikoje gali būti keblus dėl paplitusių neoficialių mokesčių, formuojančių piliečių suvokimą apie sąžiningą mokesčių mokėjimą.

4. Ištyrus praktinį sąžiningumo principo taikymą Lietuvos mokesčių teisėje remiantis teismų praktika, nustatyta, kad:

nesąžiningas mokesčių mokėtojų elgesys, siekiant išvengti mokesčių, pasireiškia vykdant nusikalstamą veiką, apgaulingai tvarkant buhalteriją bei nesiregistruojant PVM mokėtoju. Teismai sąžiningumo principo neatsieja nuo kitų bendrųjų teisės principų.

- aukštesnės instancijos teismai mokesčių vengimo bylose kai kuriais atvejais keičia žemesnės instancijos teismų sprendimus arba nurodo atnaujinti bylos nagrinėjimą iš esmės, tai reiškia, kad Lietuvoje nėra susiformavusios vieningos teismų praktikos mokesčių vengimo bylose ir įstatymų bazė yra netobula;
- teismų praktika rodo, jog Lietuvos teisės sistemoje už mokesčių slėpimą baudžiama taikant tiek BK., tiek ir ANK nuostatas. Atsakomybės už mokesčių slėpimą taikymo praktika priklauso nuo to, kaip tikslai ir aiškiai įstatymuose pateikiamos mokesčių slėpimo sąvokos. Tokiu būdu galima teigti, jog sąžiningumo principo įgyvendinimui mokesčių slėpimo bylose tam tikrais atvejais trukdo teisinės bazės, kurioje nepakankamai aiškiai pateikiamos mokesčių slėpimo sąvokos, netobulumas. Nustatyta, kad ne visi teismų procesai, kuriuose nagrinėjami mokesčių slėpimo atvejai, yra sėkmingi – bylos dėl įvairių priežasčių nutraukiamos.
- nors PVM įstatymo nuostatos suponuoja į tai, jog asmenys, ketindami pasinaudoti PVM atskaita, turi vadovautis sąžiningumo principu, teismų praktika rodo, kad sąžiningumo principo nesilaikantys mokesčių mokėtojai vykdo fiktyvius sandorius. Lietuvoje formuojama tokia teismų praktika, kad nesąžiningų mokesčių mokėtojų skundai PVM atskaitos bylose yra netenkinami, tokiu būdu atskleidžiant praktinį sąžiningumo principo taikymą;
- teismų praktikos analizė atskleidė, kad mokesčių mokėtojai skirtingais būdais nesilaiko sąžiningumo principo, aplaidžiai ar apgaulingai tvarkydami įmonių buhalterinę apskaitą: klastoja dokumentus, neįtraukia dalies ūkinių operacijų, įtraukia realiai neįvykusias operacijas ir kt. Teismuose jie savo kaltę neigia arba stengiasi įrodyti, jog jų veikose nebuvo tyčios. Pažymėtina, kad dažnai vienoje byloje asmenys nuteisiami už kelias nusikalstamas veikas, pvz., už mokesčių slėpimą, mokesčių vengimą, PVM atskaitos klastojimą ir visos šios veikos padaromos apgaulingai tvarkant buhalteriją. Sąžiningumo principas įgyvendinamas už lengvesnes veikas taikant administracinę atsakomybę, o už sunkesnes, daugkartines veikas taikant baudžiamąją atsakomybę, įskaitant ir laisvės atėmimo bausmes. Žemesnių instancijų teismų sprendimai kasacinėse bylose dažniausiai lieka nepakeisti, o kasatorių skundai

atmetami – tai rodo, kad formuojama vieninga teismų praktika buhalterinės apskaitos bylose.



## LITERATŪROS SĄRAŠAS

### Norminiai teisės aktai:

1. „Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas“. TAR. Žiūrėta 2022-07-29. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/b8d908c0215b11e58a4198cd62929b7a/asr>
2. „Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymas“. Valstybės žinios. Žiūrėta 2022-07-30. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154657/asr>
3. „Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas“. TAR. Žiūrėta 2022-08-06 <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.107687>
4. „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas“. Valstybės žinios. Žiūrėta 2022-08-20. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.231855/asr>
5. „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas“. Valstybės žinios. Žiūrėta 2022-10-01 <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.163423/asr>
6. „Valstybės politikų elgesio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas“. Valstybės žinios. Žiūrėta 2022-07-25. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.283041/asr>
7. Direktyva 2006/112/EB dėl Europos Sąjungos bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos. Žiūrėta 2022-08-20. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:131057>

### Specialioji literatūra:

8. Alm, James. :Compliance costs and the tax avoidance-tax evasion decision“. *Public Finance Quarterly*, 16,1 (1988): 31-66.

9. Arlauskas, Saulius ir Remigijus Jokubauskas. „Sąžiningumo principas prievoliniuose teisiniuose santykiuose“ *Jurisprudencija*, 20,4 (2013): 1368–1390.
10. Bin-nashwan, Saeed Awadh, et al. „Study on system fairness dimensions and tax compliance in the Middle East context“. *Problems and Perspectives in Management*, 18,1 (2020): 181-191.
11. Cebula, Richard J., Edgar L. Feige. „America’s unreported economy: measuring the size, growth and determinants of income tax evasion in the US“. *Crime, Law and Social Change*, 57,3 (2012): 265-285.
12. Cerka, Paulius, Jurgita Grigienė. „Piktnaudžiavimas mokesčių teisėje, kurio pagrindu prarandama teisė į PVM atskaitą“. *Teisės apžvalga*, 2,16 (2017):100-112.
13. Čižienė, Ermina. „Kai kurie kolektyvinių sutarčių galiojimo probleminiai aspektai teismų praktikoje“. *Taikomieji tyrimai studijose ir praktikoje*, 14,1 (2018): 58-65.
14. *Dabartinės lietuvių kalbos žodynas, 8-as pataisytas. ir papildytas leidimas*. Vilnius: Lietuvių kalbos institutas, 2021
15. Dirgėlienė, Irena; Marius Pečkys. „Nesąžiningų sutarčių sąlygų kontrolė vartojimo sutartiniuose santykiuose“. *Current Issues of Business & Law*, 10 (2015): 1-12.
16. Dobrin, Arthur. „It's Not Fair! But What Is Fairness?“ *Psychology Today*, 2012. Žiūrėta 2022-08-01 <https://www.psychologytoday.com/intl/blog/am-i-right/201205/its-not-fair-what-is-fairness>
17. Endrijaitis, Martynas. „Palyginimo principo taikymo apmokestinant juridinį asmenį pelno mokesčiu probleminiai aspektai“. *Teisė*, 99 (2016): 110-124.
18. Fedosiuk, Oleg. „Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai“ *Teisės apžvalga*, 2,16 (2017): 59-76.
19. Fleurbaey, Marc; Maniquet, François. „Optimal income taxation theory and principles of fairness“. *Journal of Economic Literature*, 56,3 (2018): 1029-1079.

20. Gedgaudienė, Inga. „Mokesčių naštos Lietuvoje ir Europos sąjungoje lyginamoji analizė“. *Jaunasis mokslininkas* (2015): 28-35.
21. Hammar, Henrik, Sverker C Jagers, Katarina Nordblom. „Perceived tax evasion and the importance of trust“. *The Journal of Socio-Economics*, 38,2 (2009): 238-245.
22. Heaman, Elsbeth. „We Only Want to Pay What Is Fair’: Capital, Morals, and Taxes in Canada 1867–1917. In: *Moralizing Capitalism*“. *Palgrave Macmillan, Cham* (2019):111-133.
23. Hemels, Sigrid. „Fairness and taxation in a globalized world“. In: *Fair share of tax burdens of highly digitalised transactions. Report of the Joint Seminar 2015 in Tokyo*. Meiji Gakuin University (2016): 118-139.
24. *Integrity: Doing the Right Thing for the Right Reason*. McGill-Queen's University Press. 2010.
25. Klimašauskas, Ramūnas. *Sutarčių aiškinimo principų taikymas Lietuvos teismų praktikoje*. 2012.
26. Lakis, Vaclovas, Diana Linčauskienė. „Pelno mokesčio vengimo tendencijos ir mastai“. *Vadyba*, 1 (2014):121-128.
27. Lung, Henry. *Fundamentals of Financial Accounting*. Elsevier, 2009.
28. 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 12-01 d.].
29. Marrone, Mauricio, et al. „Trends in environmental accounting research within and outside of the accounting discipline“ *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33,8 (2020): 2167-2193.
30. Mikelėnas, Valentinas, et al. *Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras. Pirmoji knyga*. Vilnius: Justitia, 2001.

31. Monson, Andrew. „Greek Perspectives on Fiscal Administration under Alexander the Great“. *Ancient Taxation: The Mechanics of Extraction in Comparative Perspective*, 11 (2021): 325.
32. Mulevičiūtė, Sandra. „Sąžiningumo principas sutarčių teisėje“. *Mokslinės minties šventė* (2013): 173-183.
33. Oz Yalama, Gamze, Erdal Gumus. „Determinants of tax evasion behavior: Empirical evidence from survey data“. *International Business and Management*, 6,2 (2013):15-23.
34. Paulauskas, Andrius. „Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos“. Daktaro disertacija, VU, 2006,
35. Paulauskas,A(2006). Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas ISSN 1648-2603.p,2-6*
36. Pečkaitis, Justinas Sigitas. „Baudžiamoji atsakomybė už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą“. *Jurisprudencija*, 20,1 (2013): 343-357.
37. Perić, Renata; Jerković, Emina. „Principle of Fairness in Regard to Personal Income Tax“. *Interdisciplinary Management Research*, 10 (2012): 821-828.
38. Poon, Jessie PH; Tan, Gordon Kuo Siong; Hamilton, Trina. „Social power, offshore financial intermediaries and a network regulatory imaginary“. *Political Geography*, 68(2019): 55-65.
39. Prus, Wojciech. „The Principle of the Presumption of Integrity of the Entrepreneur Pursuant to Tax Law“. *Financial Law Review*, 16,4 (2019): 68-82.
40. Prus, Wojciech. „The Principle of the Presumption of Integrity of the Entrepreneur Pursuant to Tax Law“. *Financial Law Review*, 16,4 (2019): 68-82.
41. Pukelienė, Violeta; Kristina Juozėnaitė, Monika Didžgalvytė, „Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių poveikio pramonei analizė bei vertinimas pasirinktose EBPO šalyse“. *Applied Economics: Systematic Research*, 11,2 (2017):85-94
42. 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](https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/ps_2015_2_rutkauskas_ivaskaite.pdf) [žiūrėta 2022 m. balandžio 1 d.]

43. Rescher, Nicholas. *Distributive Justice*. Washington, D.C.: University Press of America, Inc., 1982.
44. Sandmo, Agnar. „An evasive topic: theorizing about the hidden economy“. *International tax and public finance*, 19,1(2012): 5-24.
45. Vasiliauskas, Vitas. „Optimizuoti ar vengti? Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba“. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 5 (2005).

### **Teismų praktika:**

1. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo“. *Valstybės žinios*, 2003, Nr. 109 4887.
2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2008 m. kovo 15 d. nutarimas bylos Nr. 19/06-20/06 dėl Lietuvos Respublikos vyriausybės 2002 m. vasario 6 d. nutarimu Nr. 177 „dėl skirtų realizuoti netauriųjų metalų laužo ir atliekų supirkimo licencijavimo taisyklių patvirtinimo" (2004 m. rugpjūčio 31 d. redakcija) patvirtintų skirtų realizuoti netauriųjų metalų laužo ir atliekų supirkimo licencijavimo taisyklių (2004 m. rugpjūčio 31 d. redakcija) 34 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai. *Valstybės žinios*. 2008, Nr. 32-1114.
3. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo“. *Valstybės žinios*, 2003, Nr. 109 4887.
4. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2021 m. gruodžio 22 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-260-403/2021.
5. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2021 m. kovo 17 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-35-823/2021.
6. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojame byloje Nr. 2K-7-304-976/2016.
7. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. spalio 15 d. nutartis baudžiamojame byloje Nr. 2K-7-234-942/2015.
8. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2010 m. liepos 9 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-339/2010
9. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. vasario 02 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-103/2014.

10. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2021 m. lapkričio 11 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-280-943/2021.
11. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. birželio 10 d. nutartis baudžiamoje byloje Nr. 2K-233/2014.
12. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. gegužės 03 d. nutartis baudžiamojoje byloje 2K-159-696/2018.
13. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. rugsėjo 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-363/2014.
14. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. lapkričio 21 d. nutartis baudžiamojoje 2K-277-696/2017.
15. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. balandžio 14 d. nutartis baudžiamoje 2K-7-176-303/2015.
16. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. spalio 20 d. nutartis baudžiamoje byloje Nr. 2K-422-303/2015.
17. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-308-697/2016.
18. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. lapkričio 24 d. nutartis baudžiamoje byloje Nr. 2K-508-976/2015.
19. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. sausio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-16/2014.
20. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2008 m. sausio 15 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-11/2008.
21. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. lapkričio 19 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-426/2013.
22. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2019 m. gegužės 08 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-139-628/2019.
23. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-308-697/2016
24. LVAT 2015 m. liepos 09 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1245-662/2015.
25. LVAT 2010 m. spalio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A502-1037/2010.
26. LVAT 2008 m. birželio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A756-700/2008.

27. LVAT 2015 m. liepos 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1547-502/2015.
28. LVAT 2012 m. spalio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A502-134/2012.
29. LVAT 2013 m. kovo 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A756-708/2013.
30. LVAT 2019 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-817-575/2019.
31. LVAT 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-250/2008.
32. LVAT 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-371/2011.
33. LVAT 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-715/2013..
34. LVAT 2016 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016.
35. LVAT 2013 m. balandžio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A442-724/2013.
36. LVAT 2021 m. kovo 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2170-968/2021.
37. LVAT 2015 m. lapkričio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2229-756/2015.
38. LVAT 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013.
39. LVAT 2021 m. gegužės 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1270-815/2021.
40. LVAT 2009 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. P-556-272/2009.
41. LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-794/2006.
42. LVAT 2020 m. balandžio 01 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-315-556/2020.
43. LVAT 2020 m. birželio 03 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. eA-983-602/2020.

44. LVAT 2020 m. birželio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1110-438/2020.
45. LVAT 2020 m. birželio 10 d. nutartis administracinėje byloje e Nr. A-1164-442/2020.
46. LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A1–794/2006.
47. LVAT 2006 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A6–1845/2006.
48. LVAT 2019 m. gruodžio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-276-602/2019.
49. LVAT 2017 m. birželio 20 d. nutartimi administracinėje byloje Nr. eA-3779-575/2017.
50. LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1–794/2006.
- 51.
52. Klaipėdos apygardos teismo 2019 m. liepos 05 d. nutartis Administracinių teisės pažeidimų/ administracinių nusižengimų byloje Nr. AN2-205-606/2019.
53. Klaipėdos apygardos teismo 2019 m. balandžio 23 d. nutartis administracinių teisės pažeidimų/administracinių nusižengimų byloje Nr. AN2-132-361/2019.
54. Panevėžio miesto apylinkės teismo 2016 m. liepos 04 d. nutarimas administracinių teisės pažeidimų byloje Nr. II-68-334/2016.
55. Šiaulių apygardos teismo 2011 m. rugsėjo 12 d. nutartis administracinės teisės pažeidimo byloje Nr. ATP-280-309/2011.
56. Vilniaus miesto apylinkės teismo 2020-08-19 nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-1764-1100/2020.
57. Grundstuckgemeinschaft Sclosstrasse C-396/98. Žiūrėta 2022-09-20. <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-396/98>
58. ESTT 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje Halifax ir kt., C-255/02. Žiūrėta 2022-09-10. <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-255/02>

**Interneto nuorodos:**



59. Australian Taxation Office. „Taxpayers' Charter – treating you as being honest“. Žiūrėta 2022-09-27. <https://www.ato.gov.au/about-ato/commitments-and-reporting/taxpayers--charter/Taxpayers--charter---treating-you-as-being-honest/>
60. Cambridge University Press. Fairness. Žiūrėta 2022-11-24. <https://dictionary.cambridge.org/us/dictionary/english/fairness>
61. Cornell Law School. „26 U.S. Code § 7201 - Attempt to Evade or Defeat Tax“. Žiūrėta 2022-08-24. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7201>
62. „Customer service Charter“. Žiūrėta 2022-08-24. <https://www.revenue.ie/en/corporate/information-about-revenue/customer-service/customer-charter/index.aspx>
63. Dictionary.com. „Evasion“. Žiūrėta 2022-08-24. <http://www.dictionary.com/browse/tax-evasion?s=t>
64. Europos Komisija. „Kova su mokestinio sukčiavimu ir mokesčių slėpimu“. Žiūrėta 2022-09-24. [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax\\_lt.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_lt.pdf)
65. Feigas, Jonas. „EY Americas“ ir „EY US-Central Region“ vadovas, teismo ekspertizės ir sąžiningumo tarnybos narys. Žiūrėta 2022-09-24. [https://www.ey.com/en\\_gl/forensic-integrity-services/how-a-focus-on-governance-can-help-reimagine-corporate-integrity](https://www.ey.com/en_gl/forensic-integrity-services/how-a-focus-on-governance-can-help-reimagine-corporate-integrity)
66. Foster School of Business. „Department of Accounting“. Žiūrėta 2022-09-24. <https://foster.uw.edu/faculty-research/academic-departments/accounting/>
67. Encyclopædia Britannica. „Tax law“. Žiūrėta 2022-09-24. <https://www.britannica.com/topic/tax-law>
68. European Commission. „Cordis“. Žiūrėta 2022-09-24. <http://cordis.europa.eu/tmr/src/res980336.htm>
69. Free Online Legal Dictionary, 2nd Ed. „Tax Evasion“. Žiūrėta 2022-09-24. <http://thelawdictionary.org/tax-evasion/>
70. „Global Integrity Index“. Žiūrėta 2022-09-24. <https://www.globalintegrity.org/our-work/integrity-and-anti-corruption/>
71. Internal Revenue Service. „Filing Season Statistics“. Žiūrėta 2022-09-24. <https://www.irs.gov/newsroom/filing-season-statistics-by-year>
72. Internal Revenue Service. „Rev. Proc. 2021-45“. Žiūrėta 2022-09-24. [https://www.irs.gov/irb/2021-45\\_IRB](https://www.irs.gov/irb/2021-45_IRB)
73. Internal Revenue Service. „Traditional and Roth IRAs“. Žiūrėta 2022-09-24. <https://www.irs.gov/retirement-plans/traditional-and-roth-iras>

74. Internal Revenue Service. „Publication 529 (12/20/2020), Miscellaneous Deductions“. Žiūrėta 2022-09-15. <https://www.irs.gov/publications/p529>
75. Internal Revenue Service. „Topic No. 451 Individual Retirement Arrangements (IRAs)“. Žiūrėta 2022-09-24. <https://www.irs.gov/taxtopics/tc451>
76. Kubilius, R. „Mokesčių planavimas – šešėlis ar išeitis“. Žiūrėta 2022-08-20. <http://www.pwc.com/lt/press-rm/articles/straipsnis-12-11-08.jhtml>.
77. Lezgovko, Aleksandra. „Aplaidumas“. Žiūrėta 2022-08-25. <https://zodynas.vz.lt/aplaidumas>
78. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas. „Europos Sąjungos Teisingumo Teismas patvirtino LVAT abejones byloje dėl PVM direktyvos išaiškinimo“. Žiūrėta 2022-09-15. <https://www.lvat.lt/naujienos/europos-sajungos-teisingumo-teismas-patvirtino-lvat-abejones-byloje-del-pvm-direktyvos-isaiskinimo/340>
79. Ministry of Finance Development Republic of Somaliland. „Taxpayer Charter“. Žiūrėta 2022-08-27. <https://slmof.org/taxpayers-charter/>
80. Palijanskas, Mindaugas. „Mokesčių planavimas: neetiškas ir žalingas?“ Žiūrėta 2022-09-24. <http://www.lrinka.lt/Pranesim/palijanskas.phtml>
81. Saveljevas, Maksimas. „Keičiasi Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymo nuostatos“ Žiūrėta 2022-08-25. <https://www.pwc.com/lt/lt/pwc-legal/naujienos/buhalterines-apskaitos-istatymo-nuostatos.html>
82. „Tax Morale and Integrity in Developing Countries“. Žiūrėta 2022-09-27. <https://www.oecd.org/tax/tax-morale-and-integrity-in-developing-countries-march-2019.htm>.
83. Taxpayers Charter formally launched“. Žiūrėta 2022-09-24. <https://www.maltatoday.com.mt/news/national/8520/taxpayers-charter-formally-launched#.YywcxL9BzIU>
84. The Free Dictionary by farlex. „Tax Evasion“. Žiūrėta 2022-09-24. <http://legal-dictionary.thefreedictionary.com/tax+evasion>
85. The Law Dictionary. Featuring Black's Law Dictionary, „Tax Evasion“ Žiūrėta 2022-09-24. [https://thelawdictionary.org/;](https://thelawdictionary.org/)
86. The Oxford English Dictionary. „Fairness“. Žiūrėta 2022-09-24. <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/fairness?q=Fairness>
87. „The Principles of European contract law, PECL“. Žiūrėta 2022-10-28. [https://www.trans-lex.org/400200/\\_/pecl/](https://www.trans-lex.org/400200/_/pecl/)

88. „UNIDROIT Principles of International Commercial Contracts“ Žiūrėta 2022-09-24. <https://www.unidroit.org/instruments/commercial-contracts/unidroit-principles-2016/>
89. Valstybinė mokesčių inspekcija. „PVM atskaita“. Žiūrėta 2022-09-24. <https://www.vmi.lt/evmi/pvm-atskaita1>
90. Vocabulary.com. „Fairness“. Žiūrėta 2022-09-24. <https://www.vocabulary.com/dictionary/fairness>
91. Wegmann, K. Ernst & Young GmbH teismo ekspertizės ir sąžiningumo paslaugų partnerė. Žiūrėta 2022-09-24. [https://www.ey.com/en\\_gl/forensic-integrity-services/how-a-focus-on-governance-can-help-reimagine-corporate-integrity](https://www.ey.com/en_gl/forensic-integrity-services/how-a-focus-on-governance-can-help-reimagine-corporate-integrity)

## SANTRAUKA

Aktualumas. Šiuolaikinėje visuomenėje vis labiau kreipiamas dėmesys į sąžiningą verslą, paremtą ne tik sąžiningu elgesiu su darbuotojais, bet ir sąžiningu mokesčių mokėjimu. Tačiau vis dar yra sričių, kur mokesčių, realiai galinčių papildyti valstybės biudžetą, nesumokama iš viso arba sumokama gerokai mažiau, nei priklauso. Nuolat fiksuojami mokesčių vengimo, mokesčių slėpimo, PVM atskaitos ir buhalterinės apskaitos klastojimo atvejai rodo, kad sąžiningumo principo neretai nepaisoma, nors mokesčių teisėje šiam principui skiriamas vis didesnis dėmesys.

Trūkstant apibendrintų tyrimų susiduriama su neaiškumais, kaip mokesčių teisėje yra suprantamas sąžiningumo principas; kokia šio principo reikšmė; kokios yra sąžiningumo principo nesilaikymo priežastys. Ne visada yra aišku, koks yra mokesčių mokėtojo ir administratoriaus santykis; kaip sąžiningumo principas taikomas užsienio valstybėse. Dabartiniame teisiniame reglamentavime nesant aiškaus sąvokų išaiškinimo, teismų praktikoje už to paties pobūdžio mokesčių teisės pažeidimus taikoma skirtingo pobūdžio teisinė atsakomybė, ko pasekoje ir teisiniai procesai yra skirtingi – visa tai apsunkina praktinį sąžiningumo principo taikymo vertinimą Lietuvos mokesčių teisėje.

**Darbo tikslas.** Remiantis moksline ir teisine literatūra bei teismų praktika atskleisti sąžiningumo principo taikymą mokesčių teisėje.

**Darbo metodai.** Dokumentų analizės metodas naudotas tiriant su nagrinėjama problema susijusius teisės aktus ir su nagrinėjama problema susijusią Lietuvos teismų praktiką. Lyginamuoju metodu buvo lyginamos teisės mokslų teoretikų ir praktikų nuomonės bei požiūriai į sąžiningumo principo taikymo teorinius ir praktinius aspektus. Apibendrinimo metodu buvo apibendrinama išanalizuota medžiaga, pateikiamos išvados ir pasiūlymai.

**Tyrimo rezultatai.** Atsakomybės už mokesčių slėpimą taikymo praktika priklauso nuo to, kaip tikslai ir aiškiai įstatymuose pateikiamos mokesčių slėpimo sąvokos. Tokiu būdu galima teigti, jog sąžiningumo principo įgyvendinimui mokesčių slėpimo bylose tam tikrais atvejais trukdo teisinės bazės, kurioje nepakankamai aiškiai pateikiamos mokesčių slėpimo sąvokos, netobulumas. Nustatyta, kad ne visi eismų procesai, kuriuose nagrinėjami mokesčių slėpimo atvejai, yra sėkmingi – bylos dėl įvairių priežasčių nutraukiamos. Analizuotos bylos atskleidė problematiką, kai nagrinėjant to paties pobūdžio mokesčių slėpimo pažeidimus taikoma skirtingo pobūdžio teisinė atsakomybė,

ko pasekoje ir teisiniai procesai yra skirtingi. Tai leidžia teigti, kad Lietuvoje vieningos teismų praktikos mokesčių slėpimo bylose nėra;

**Raktiniai žodžiai:** sąžiningumo principas, mokesčiai, mokesčių teisė.

## SUMMARY

**Actuality.** In modern society, more and more attention is paid to fair business, based not only on fair treatment of employees, but also fair payment of taxes. However, there are still areas where taxes, which can really supplement the state budget, are not paid at all or are paid much less than they are due. Constantly recorded cases of tax evasion, tax evasion, VAT deduction and falsification of accounting records show that the principle of honesty is often neglected, although this principle is given increasing attention in tax law.

In the absence of generalized studies, there is uncertainty as to how the principle of fairness is understood in tax law; what is the meaning of this principle; what are the reasons for non-compliance with the principle of fairness. It is not always clear what the relationship between the taxpayer and the administrator is; how the principle of fairness is applied in foreign countries. In the absence of a clear definition of concepts in the current legal regulation, different types of legal liability are applied to the same type of tax law violations in court practice, as a result of which the legal processes are different - all this complicates the practical assessment of the application of the principle of fairness in Lithuanian tax law.

**Work objective.** Based on scientific and legal literature and court practice, reveal the application of the principle of fairness in tax law.

**Work methods.** The document analysis method was used to study the legal acts related to the problem under consideration and the practice of Lithuanian courts related to the problem under consideration. The comparative method was used to compare the opinions and approaches of theorists and practitioners of legal sciences to the theoretical and practical aspects of the application of the principle of fairness. The summarization method was used to summarize the analyzed material, present conclusions and suggestions.

**Research results.** The practice of applying responsibility for tax evasion depends on the objectives and clarity of the concepts of tax evasion in the law. In this way, it can be said that the implementation of the principle of fairness in tax evasion cases is hindered in certain cases by the imperfection of the legal framework, which does not clearly present the concepts of tax evasion. It has been established that not all traffic processes dealing with tax evasion cases are successful - the cases are terminated for various reasons. The analyzed cases revealed the problem when the same type of tax evasion violations are subject to different types of legal liability, as a result of which the legal processes are

different. This allows us to state that there is no unified judicial practice in tax evasion cases in Lithuania;

**Keywords:** principle of honesty, taxes, tax law