

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Einoro Vaičiūno,

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studento

Magistro darbas

**Mokesčių apskaičiavimas, kai fizinis asmuo negali pagrįsti išlaidų
pajamomis probleminiai aspektai bei teismų praktika Lietuvoje**

**Problematic Aspects and Courts' Case-law in Lithuania of Calculation
of Taxes, when a Natural Person Can Not Justify the Expenses by
Income**

Vadovas: lekt. dr. Gediminas Užubalis

Recenzentas: doc. dr. Martynas Endrijaitis

Vilnius

2021

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojami mokesčių apskaičiavimo būdai, kai mokesčių mokėtojas negali pagrįsti išlaidų pajamomis, analizuojamos teisės aktuose bei teismų praktikoje išskiriamos apskaičiavimo normų taikymo sąlygos, siekiant atskleisti jų taikymo problematiką. Darbo objektas yra prieš mokesčių vengimą ir slėpimą nukreiptos mokesčių teisės normos, kurios reglamentuoja mokesčių apskaičiavimo būdus.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių apskaičiavimas, mokesčių vengimas, mokesčių slėpimas, išlaidos viršija pajamas, mokesčių teisė.

This work analyzes the methods of tax calculation, when the taxpayer can not base the expenditure on income, analyzes the conditions of application of calculation norms in legal acts and case law, in order to reveal the problems of their application. The object of the work is the norms of tax law against tax avoidance and evasion, which regulate the methods of tax calculation.

Key words: tax calculation, tax evasion, tax avoidance, expenses exceed income, tax law.

TURINYS

IŽANGA	2
1. MOKESČIŲ MOKĖTOJO BEI MOKESTINĖS PRIEVLĖS SAMPRATOS	6
1.1. Mokesčių mokėtojo sampratos apibrėžimas	6
1.2. Mokestinės prievolės samprata	8
2. MOKESČIŲ APSKAIČIAVIMO BENDROSIOS NUOSTATOS	11
2.1. Apmokestinimo teisinis reglamentavimas bei mokestiniai principai.....	11
2.2. Mokesčio apskaičiavimo bendrosios nuostatos mokesčių teisės sistemoje	14
3. MOKESČIŲ VENGIMO, SLĖPIMO, OPTIMIZAVIMO SAMPRATOS BEI ANTIVENGIMINIŲ PRIEMONIŲ TAIKYMAS	20
3.1. Mokesčių vengimo samprata bei antivengiminių priemonių taikymas.....	20
3.2. Mokesčių vengimo atribojimas nuo mokesčių slėpimo ir optimizavimo	27
4. MOKESČIŲ APSKAIČIAVIMAS KAI IŠLAIDOS VIRŠIJA PAJAMAS.....	33
4.1. Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą.....	33
4.2. Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą	42
IŠVADOS	52
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	54
SANTRAUKA (lietuvių kalba)	60
SUMMARY (anglų kalba).....	61

Ižanga

Temos aktualumas. Mokesčiai – vienas iš seniausių finansų institutų, kuris veikia kaip valstybės materialiojo aprūpinimo šaltinis, atsirandantis nuo valstybės sukūrimo momento. Nors vystantis visuomenei tiek valstybės, tiek mokesčių samprata keitėsi, tačiau pagrindinis mokesčių tikslas išliko toks pat – sukaupti piniginius resursus valstybės gyvavimui (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 9). Toks privalomasis mokesčių surinkimo pobūdis neišvengiamai pasižymi mokesčių mokėtojų prigimtiniu siekiu veikti įmanomai efektyviausiu būdu, kuris gali pasireikšti dviem veikimo tipais. Pirmasis – veikimas mokestinių įstatymų ribose t. y. mokesčių optimizavimas pasinaudojant įstatymuose numatytais lengvatomis, antrasis – siekis veikti įmanomai efektyviausiu būdu pažeidžiant teisės aktų normas, turint tikslą nemokėti mokesčių nuo gaunamų pajamų. Tokio pobūdžio antro veikimo tipas dar kitaip gali būti suprantamas kaip mokesčių vengimas bei mokesčių slėpimas, tačiau pažymėtina, jog šių veikų sampratos iki šios dienos nėra įtvirtintos mokestiniuose įstatymuose.

Vienas iš pagrindinių šio darbo leitmotyvų, atskleisti sąsają tarp mokesčių vengimo ir mokesčių apskaičiavimo taikant Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnį bei mokesčių slėpimo ir mokesčių apskaičiavimo taikant MAĮ 70 straipsnio normas. Pažymėtina, jog mokesčių vengimo bei mokesčių slėpimo sampratos iki šios dienos nėra įtvirtintos mokestiniuose įstatymuose. Todėl visų prima minimų institutų sąsajumas bus atskleidžiamas individualiai atnaujinant mokesčių vengimą, slėpimą bei optimizavimą kaip atsvarą mokestiniams pažeidimams. Vėliau darbe bus atskleidžiamos įstatymuose įtvirtintos priemonės kovoti su šiais mokesčių teisės pažeidimais, analizuojant teismų praktiką bei iš jos kylančias problemas Lietuvoje.

Esminių sampratų, tokiu kaip mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas, apibrėžimo nebūvimas suponuoja, jog mokesčių apskaičiavimas, kai mokesčių mokėtojo išlaidos viršija pajamas, išlieka interpretavimo objektu. Neretai mokesčių įstatymo normos sąmoningai yra ignoruojamos ar iškreipiamos mokesčių mokėtojų tam, kad prisidengiant įstatymo raide galima būtų sumažinti ar visiškai išvengti mokėtinų mokesčių. Iš kitos pusės, pagal mokestinių ginčų rezultatų statistiką, 2020 m. mokesčių administratorius laimėjo apie 95 proc. bylų visose instancijose¹. Toks beveik tobulas rezultatas priverčia suabejoti, ar mokesčių administratorius įstatymo reglamentavimo trūkumo neišnaudoja savo naudai,

¹Valstybinės mokesčių inspekcijos skelbiami 2013-2020 metų mokestinių ginčų rezultatai. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/mokestiniu-gincu-rezultatai>.

pasirinkdamas taikyti palankesnę normą, kuri, nors ir pažeidžia teisinę pusiausvyrą, tačiau leidžia lengviau apskaičiuoti mokesčius, kai mokesčių mokėtojas negali pagrįsti išlaidų pajamomis. Netikslus antivengiminių normų ar nepamatuotas prieš mokesčių slėpimą numatytų priemonių taikymas prieštarautų kitoms mokestiniuose įstatymuose įtvirtintoms normoms ir principams, pavyzdžiui, apmokestinimo aiškumo principui, taip pat nuostatai, jog visi teisės aktų prieštaravimai, neaiškumai yra aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Dėl šių aukščiau pateiktų priežasčių, mokesčių apskaičiavimo taikant turinio viršenybės prieš formą principą bei mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymo apimtis ir pagrįstumo klausimai yra aktualiai tiek praktinė, tiek teorinė problema.

Darbo tikslas. Išskirti mokesčių apskaičiavimo, kai mokesčių mokėtojas negali pagrįsti išlaidų pajamomis, taikymo ir pagrįstumo problematiką analizuojant mokestiniuose įstatymuose įtvirtintas normas bei teismų praktiką.

Darbo uždaviniai:

1. Atskleisti mokesčių mokėtojo bei mokestinės prievolės sampratas;
2. Išanalizuoti mokesčių apskaičiavimo bendrąsias nuostatas mokesčių teisės sistemoje;
3. Apibrėžti mokesčių vengimo, slėpimo bei optimizavimo sampratas, remiantis moksliniais darbais bei teismų praktika išskirti ryškius bruožus, leidžiančius atriboti šiuos institutus tarpusavyje;
4. Remiantis Lietuvos Respublikos teismų praktika bei mokestiniais įstatymais, išanalizuoti mokesčių apskaičiavimo būdus, atskleisti taikymo problematiką, praktikoje susiformavusius kriterijus ir sąlygas, kurios yra svarbios situacijose, kuriose mokesčių mokėtojas negali pagrįsti išlaidų pajamomis.

Darbo objektas. Darbo objektą sudaro dvi dalys:

1. Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą (t. y. MAĮ 69 straipsnį) bei
2. Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą mokesčių mokėtojas negali pagrįsti išlaidų pajamomis (t. y. MAĮ 70 straipsnį).

Darbas apsiriboja objekto analize iš mokesčių teisės perspektyvos (t. y. darbe nėra analizuojami mokesčių slėpimo baudžiamosios atsakomybės aspektai).

Tyrimo metodai. Nustatytiems uždaviniams įgyvendinti darbe naudojami įvairūs metodai:

1. *Sisteminis* – pasitelkiant sisteminį metodą siekiama atskleisti MAĮ 69 ir 70 straipsnių prasmę sąryšyje su Mokestinių ginčų komisijos ir administracinių teismų jurisprudencija ir moksline doktrina bei jų tarpusavio santykis;
2. *Analitinis-aprašomasis* – vertinamas įvairių teisės aktų bei mokslinės literatūros turinys, analizuojami teismų sprendimai, dėstomos mokesčių teisės doktrininės nuostatos;
3. *Teleologinis* – analizuojant MAĮ 69 ir 70 straipsnių normų turinį naudojamas teleologinis aiškinimo būdas, kuriuo tiriami šių mokesčių teisės normų tikslai.
4. *Dedukcijos* – išskaidant įvairius mokesčių teisę reglamentuojančius šaltinius į smulkesnes dalis ir analizuojant jas atskirai;
5. *Lingvistinis* – sąvokų esmei atskleisti ir suprasti;
6. *Loginis* – analizuojant teismų praktikoje šalių pateikiamą argumentaciją ir darant apibendrintas išvadas.

Darbo originalumas. Per pastaruosius penkis metus buvo apginti keli magistro darbai, kurie susiję su mokesčių vengimo bei mokesčių apskaičiavimo taikant turinio viršenybės prieš formą principą tematika, pavyzdžiui, 2018 m. G. Budrikaitės magistro darbas „Apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai“, 2020 m. E. Pupeikytės magistro darbas „Specialiųjų antivengiminių teisės normų tikslai, prigimtis ir taikymas Lietuvos teisės sistemoje“. Pabrėžtina, jog minimi magistro darbai tik maža dalimi savo turinio analizuoja mokesčių vengimo institutą ar mokesčių apskaičiavimą. Atlikus išsamią mokslinių darbų analizę, darbų su tapačiu tikslu, išsikeltais uždaviniais bei nagrinėjamais aspektais rasta nebuvo. Turinio prieš formą principo ir mokesčių vengimo klausimams Lietuvos mokslininkų darbuose skirta nemažai dėmesio (yra užsiminę ir fragmentiškai pasisakę tokie Lietuvos mokesčių teisės specialistai kaip A. Medelienė, A. Paulauskas, B. Sudavičius, E. Puzinskaitė, V. Vasiliauskas), tačiau mokesčių apskaičiavimui, kai mokesčių mokėtojas negali pagrįsti išlaidų pajamomis, pastaruoju metu nebuvo skiriama pakankamai dėmesio. Atsižvelgiant į tai, kad pasigendama mokslinių tyrimų ar kitų mokslinių darbų Lietuvoje dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą praktinio taikymą, o darbe analizuojama naujausia Mokestinių ginčų komisijos ir administracinių teismų jurisprudencija.

Svarbiausi šaltiniai. Darbo objektas lemia, jog svarbiausi šaltiniai yra MAĮ 69 ir 70 straipsniai. Ypač vertingi šaltiniai siekiant atskleisti šių MAĮ straipsnių prasmę Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras bei Mokestinių ginčų komisijos ir Lietuvos administracinių teismų (ypač didelį dėmesį skiriant Lietuvos vyriausiojo administracinio teismui, kaip vienodos administracinių teismų praktikos formuotojui) praktika, aiškinanti šių normų taikymą bei santykį. Be to, itin svarbūs šaltiniai buvo Lietuvos mokesčių teisės mokslininkų darbai, tyrimai bei publikuoti straipsniai, analizuojantys mokesčių vengimo ir slėpimo koncepcijas, ypač – A. Paulausko disertacija „Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos“.

1. Mokesčių mokėtojo bei mokesstinės prievolės sampratos

1.1. Mokesčių mokėtojo sampratos apibrėžimas

Nagrinėjant šio darbo temą „Mokesčių apskaičiavimas, kai fizinis asmuo negali pagrįsti išlaidų pajamomis probleminiai aspektai, teismų praktika Lietuvoje“ vertėtų atsižvelgti, jog mokesčių administratorius apskaičiuoja mokesťį už mokesčių mokėtoją tik tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas netinkamai vykdo mokesstinę prievolę, dėl šios priežasties visų pirma yra būtina apibrėžti mokesčių mokėtojo bei mokesstinės prievolės sampratas. MAĮ 2 straipsnio 15 dalis sąvoką apibrėžia taip: „Mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesťį. Mokesčių mokėtoju pagal šį Įstatymą laikomas ir mokesťį išskaičiuojantis asmuo, tai yra šio Įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas) (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Bendrajai prasme, įgyti mokesčių mokėtojo statusą gali ne tik fizinis asmuo kaip atskiras individas, tačiau ir juridinis asmuo, organizacija, ar bet koks kitas organizuotas teisės subjektas. Svarbu atkreipti dėmesį, jog mokesčių mokėtoju gali būti pripažintas juridinis asmuo (ar organizacija) nepriklausomai nuo to, kokių teisinių santykių su valstybe, nustatančia mokesťį, dalyvis yra laikomas (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 79).

Vienas iš skirtumų tarp mokesčių mokėtojų yra mokamų mokesčių apimtis bei rūšis. Pavyzdžiui, loterijų ir lošimų mokesťį, mokesťį už valstybinio turto naudojimą patikėjimo teise, pelno mokesťį moka juridiniai ar jiems prilyginami asmenys. Kitus mokesčius, tokius kaip gyventojų pajamų mokesťį, paveldimo turto mokesťį moka individai (fiziniai asmenys). Vertėtų atkreipti dėmesį, jog tai nėra vienintelės dvi mokesčių mokėtojų grupės, nes šioje vietoje galima išskirti dar trečiąją rūšį - įvairūs mokesčių mokėtojai. Tai mokesčių mokėtojai, kurie pagal Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymus gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys, mokantys valstybės rinkliavas, valstybinio socialinio draudimo mokesčius, žemės mokesčius ir kt. (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 80)

Kitas ne mažiau svarbus aspektas siekiant identifikuoti ar asmuo bus priskiriamas mokesčių mokėtojui yra asmens ekonominiai ryšiai su valstybe. Būtent šia minima sąlyga mokesčių teisė skiriasi nuo kitų viešosios teisės šakų, nes siekiant nustatyti mokesčių mokėtojo statusą, pagrindinę reikšmę turi ne politiniai – teisiniai asmens santykiai su mokesčius nustatančia valstybe, tačiau ekonominiai. Nagrinėjamu atveju, mokesčių mokėtojus galima skirstyti į dvi kategorijas: turintys gyvenamąją vietą užsienio valstybėje

(nesant apmokestinamosios valstybės rezidentais) ir turintys nuolatinę gyvenamąją vietą valstybėje (ekonominių interesų vieta) (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 80).

Mokesčių mokėtojams, kurių ekonominių interesų vieta yra apmokestinamoje valstybėje, mokesčius yra privaloma mokėti pilna apimtimi, t. y. susiformuoja mokestinė prievolė mokėti mokesčius ne tik nuo uždirbamų pajamų apmokestinamoje valstybėje, tačiau ir visus. Kitai mokesčių mokėtojų kategorijai, t. y. tų asmenų, kurių ekonominių interesų vieta yra kitoje valstybėje, susiformuoja ribotos apimties mokestinės prievolės – asmenys moka mokesčius tik nuo sugeneruotų (gautų) pajamų apmokestinamoje valstybėje. Toks asmuo įgyja mokesčių mokėtojo statusą tuo to momento, kuomet pagal vieną iš mokestinių įstatymų atsiranda mokestinė prievolė sumokėti atitinkamą mokestį valstybei. Atkreiptinas dėmesys, jog itin dažnai minimas „mokėtojo statuso įgijimo“ momentas yra sutapatinamas su asmens įregistravimo (įsiregistravimu) Mokesčių mokėtojų registre. Bet kuriuo atveju, mokesčių mokėtoją galima identifikuoti pagal jam nustatyta tvarka suteiktą mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį, t. y. juridiniam asmeniui tai yra juridinio asmens kodas, fiziniam mokesčių mokėtojui – Lietuvos Respublikos piliečio ar asmens be pilietybės asmens kodas. Praktikoje pasitaiko situacijų, kuomet mokesčių mokėtojas nėra įregistruotas pirminiame registre (gyventojų ar juridinių asmenų), tokiu atveju, mokesčių mokėtojui yra sugeneruojamas nuolatinis mokesčių mokėto identifikacinis numeris. (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 80).

Vertėtų atkreipti dėmesį į tai, kad analizuojant mokestį kaip piniginę prievolę valstybei, vertėtų turėti omenyje, jog tai yra laikoma asmeninio pobūdžio prievole, kurią turi vykdyti prievolę turintis asmuo. Dėl šios priežasties įstatymai draudžia minimą prievolę perduoti kitam asmeniui, išskyrus konkrečiai mokesčių įstatymuose nurodytas išimtis, pavyzdžiui MAĮ 82 straipsnio 2 dalis, kuri reglamentuoja galimybę trečiajam asmeniui sumokėti mokestinę nepriemoką į valstybės biudžetą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Kartu pažymėtina, jog mokestį kaip vieningą prievolę valstybei struktūriškai sukuria pati pareiga mokėti mokestiniuose įstatymuose reglamentuotą mokestį ir pareiga laikytis įstatymo nustatytos mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarkos. Didžiojoje dalyje mokesčių, tokių kaip žemės, nekilnojamo turto, šios pareigos sutampa ir už tinkamą šių pareigų įvykdymą atsako vienas ir tas pats asmuo – savarankiškas mokesčių mokėtojas. Nepaisant to, galimi atvejai, kai vieninga mokestinė prievolė yra padalijama tarp dviejų asmenų t. y. mokesčio mokėtojo

(asmens, kuriam tenka mokestinė prievolė) bei mokestį išskaičiuojančio asmens². Minimas mokestinės prievolės išskaidymas yra būdingas tik specifiniams mokesčiams, tokiems kaip gyventojų pajamų mokesčiui, privalomojo sveikatos draudimo įmokoms ir kt. Taigi, tokiu atveju mokestį išskaičiuojantis asmuo neišvengiamai įgyja mokesčio mokėtojo statusą, kuris kyla iš pareigos išskaičiuoti ir sumokėti mokestį, kartu su visais iš to išplaukiančiais teisiniais padariniais (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 81).

Apibendrinant, mokesčių mokėtojas yra asmuo, kuriam pagal mokesstinį įstatymą susiformuoja prievolė sumokėti mokestį į valstybės biudžetą. Taip pat, kartu su mokesčių mokėtojo statusu yra įgyjamos įvairios teisės ir pareigos, kaip pavyzdžiui, laikytis mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos ir kt. Toliau šiame darbe mokesčių mokėtojas, mokesčių apskaičiavimo, kai išlaidos negali būti pagrindžiamos pajamomis kontekste, bus suprantamas išskirtinai tik kaip fizinis asmuo.

1.2. Mokestinės prievolės samprata

Toliau analizuojant sampratas, neišvengiamai būtina apibrėžti mokestinės prievolės sąvoką, nes pats temos pavadinimas „Mokesčių apskaičiavimas, kai mokesčių mokėtojas negali pagrįsti išlaidų pajamomis“ suponuoja, jog probleminiai aspektai kyla, kai mokesčių mokėtojas netinkamai vykdo susiformavusią mokestinę prievolę. Minimu atveju, siekiant užtikrinti tinkamą mokesčių apskaičiavimą ir mokestinės prievolės įvykdymą, mokesčių administratorius privalo imtis atitinkamų veiksmų, kurie bus išanalizuoti kitose darbo dalyse.

MAĮ mokestinės prievolės sąvoka reglamentuojama taip: „mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu“ (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Lingvistiškai analizuojant įstatyme numatytą apibrėžimą, galime daryti išvadą, jog mokestinės prievolės vykdymas tiesiogiai priklauso nuo mokesčio mokėtojo pareigų. Kitaip tariant, mokestinė prievolė susideda iš kelių sudedamųjų dalių: teisingas mokesčio apskaičiavimas, tinkamas mokesčio deklaravimas, laiku sumokėjimas susiformavusio mokesčio į valstybės biudžetą bei kitų mokesciniame įstatyme numatytų pareigų vykdymas. Remiantis B. Sudavičiaus nuomone, galime teigti, jog MAĮ numatytas

² Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 16 dalį mokestį išskaičiuojantis asmuo, tai asmuo, kuriam mokesčių teisės aktuose nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokestį ir jį sumokėti į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus.

mokestinės prievolės vykdymas turėtų būti siejamas su mokesčio mokėtojo atitinkamų pareigų visumos vykdymu (Sudavičius, 2007, p. 104).

Siekiant išanalizuoti mokestinės prievolės sampratą mokesčių teisės kontekste, nėra įmanoma atsiriboti nuo civilinės teisės praktikų požiūrio. B. Sudavičius savo moksliniame straipsnyje laikėsi pozicijos, jog „aiškinantis mokestinės prievolės, kaip teisės kategorijos, esmę, neišvengiamai reikia atsižvelgti į Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.1 straipsnio normą“ (Sudavičius, 2007, p. 104).

Bendrajai prasme prievolė civilinėje teisėje yra laikoma teisiniu santykiu, kuriame dalyvauja du ar daugiau dalyvių turintys specifines teises. Vienas iš jų turi reikalavimo teisę, kitas – atitinkamą pareigą. Civilinės teisės praktikai atkreipia dėmesį, jog prievolė yra specifinis institutas, kuriuo dalyvius sieja teisiniai tarpusavio ryšiai t. y. teisės ir pareigos, pavyzdžiui, skolininkui neįvykdžius prievolės, kreditorius įgyja teisę reikalauti, kad būtų atlyginami patirti nuostoliai, arba, jog skolininkas įvykdytų prievolę natūra (Mikelėnas, 2002, p. 16). Analogiška situacija ir mokesčių teisėje, mokestinę prievolės užtikrinimas pasižymi kontrolės ir prievartos mechanizmu.

Tęsiant analizę, galime teigti, jog mokestinę prievolę kaip ir civiliniuose santykiuose sudaro subjektų tarpusavio teisiniai santykiai, tačiau mokestinės prievolės subjektai yra nekintantys - mokesčių mokėtojas ir valstybė. Minimais atvejais, mokesčių mokėtojas turi pareigą apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčių įstatymuose reglamentuojamą mokestį, o tuo tarpu valstybė turi reikalavimo teisę, kurią užtikrina per valstybines priežiūros institucijas. Kita vertus, lyginant viešosios ir privatinės teisės prievolių sampratą daug skirtumų būtų sudėtinga rasti, V. Mikelėnas pažymi, jog „viešosios teisės reglamentuojamoje srityje taip pat susiklosto dviejų asmenų, pavyzdžiui, valstybės ir mokesčių mokėtojo, valstybės ir karo prievolinko, valstybės ir pensininko, teisiniai santykiai, kai vienas turi teisę reikalauti, o kitas – ją atitinkančią pareigą, tačiau šie santykiai nėra tapatūs prievoliniams santykiams civilinės teisės požiūriu“ (Mikelėnas, 2002, p. 16).

Nepaisant mokestinės prievolės galimų skirtumų ar panašumų su private teise, svarbiausia vadovautis MAĮ įtvirtintu sąvokos apibrėžimu, nes būtent šio įstatymo vienas iš esminių tikslų yra užtikrinti mokesčių mokėtojų tinkamą mokestinių prievolių vykdymą. Pagal minimą įstatymą, galime teigti, jog teisingas, savalaikis, savanoriškas bei tinkamas mokesčių sumokėjimas į valstybės biudžetą yra pagrindiniai mokestinės prievolės kaip sąvokos elementai.

Bendrajame mokesčių teisės kontekste, mokestinės prievolės sampratos reglamentavimas yra itin svarbus mokesčių fiskalinės funkcijos atžvilgiu. Remiantis šalies mokesčių sistema yra formuojamos ir paskirstomos visos nacionalinio biudžeto pajamos,

taip užtikrinant tinkamą viešųjų paslaugų ir kitų valstybės įsipareigojimų vykdymą. Svarbu atkreipti dėmesį, jog apie 95 proc. Lietuvos nacionalinio biudžeto metinės dalies sudaro mokesčių įmokos (Mituzienė, Jonuškienė, 2011, p. 11). Šis aspektas taip pat yra įtvirtintas ir Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, kuri numato, jog „mokėjimai, rinkliavos ir kitos turtinės įplaukos formuoja valstybės biudžeto pajamas“ (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Būtent dėl šios priežasties tiek pati mokestinė prievolė, tiek jos tinkamas apibrėžimas turi didelę svarbą.

Iš aukščiau pateiktos informacijos galime suprasti, jog surenkami mokesčiai sudaro itin svarbią dalį valstybės gyvavime. Netinkamai vykdant mokestinę prievolę t. y. slepiant ar nedeklaruojant gaunamų pajamų, neišvengiamai didėja valstybės biudžeto deficitas, mažėja, o galbūt net ir išnyksta valstybės galimybės pasiekti ir įgyvendinti išsikeltus uždavinius ir tikslus, gyvybiškai svarbius valstybei. Papildomai, tokiu būdu yra paminamas sąžiningos konkurencijos principas, atsižvelgiant į tai, jog mokesčių mokėtojas nemokėdamas jam privalomų mokesčių atsiduria geresnėje ekonominėje padėtyje nei kiti sąžiningi mokesčių mokėtojai (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas).

Apibendrinant, galime drąsiai teigti, jog surenkami mokesčiai yra pagrindinis nacionalinio valstybės biudžeto pajamų šaltinis, būtent dėl šios priežasties valstybė privalo aiškiai apibrėžti mokesčio mokėtojo bei mokestinės prievolės sampratą mokestiniuose įstatymuose. Tačiau, pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos viešai skelbiamą statistiką, kiekvienais metais yra galimai nuslepiama ženkli dalis mokesčių, kas rodo, jog vien tik konkretus ir aiškus mokestinių prievolių reglamentavimas neužtikrina tinkamo mokesčių surinkimo į valstybės biudžetą. Ši problematika iškyla, nes pareiga teisingai apskaičiuoti, tinkamai deklaruoti bei laiku sumokėti mokesčius į valstybės biudžetą yra mokesčių mokėtojo prerogatyvoje. Dėl šios priežasties svarbų vaidmenį atlieka valstybės institucijos, kurios turi įgaliojimus veikti mokestinėje aplinkoje, pavyzdžiui, tokia kaip Valstybinė mokesčių inspekcija, kuri kontroliuoja deklaruojamas mokesčių mokėtojų pajamas, mokesčių teisės kontekste vertina mokesčių mokėtojų sudaromus sandorius ir tenkinus numatytas sąlygas perskaičiuoja mokėtinus mokesčius.

2. Mokesčių apskaičiavimo bendrosios nuostatos

2.1. Apmokestinimo teisinis reglamentavimas bei mokestiniai principai

Lietuvos Respublikos mokesčių teisės sistemos pamatinės nuostatos yra įtvirtintos Lietuvos Respublikos Konstitucijoje. Vadovaujantis Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalimi, „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“. Taip pat, Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte numatyta, jog visus valstybinius mokesčius bei kitus privalomus mokėjimus nustato Lietuvos Respublikos Seimas (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Taigi, Konstitucijai įtvirtinant pamatinius mokesčių sistemos principus, išsamiau ir detaliau mokestinę aplinką reglamentuoja kiti teisės aktai, tokie kaip MAĮ, Europos Sąjungos muitų teisės aktai, kurie numato mokestį arba apibrėžia mokesčių taikymo bei mokesčių lengvatų klausimus, tarptautinės sutartys bei atskirus mokesčius reglamentuojantys įstatymai.

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas savo nutarimuose ne kartą yra išaiškinęs, jog mokesčius bei mokesčių esminius elementus, tokius kaip mokesčio objektą, mokesčio dydžius, mokėjimo terminus, mokestinių teisinių santykių subjektus, jų teises ir pareigas galima nustatyti išimtinai tik įstatymo pagrindu. Analogiškai, mokesčių įstatymo įgyvendinimą, mokesčių apskaičiavimo tvarką, įvairias lengvatas bei išimtis galima numatyti ir kitais norminiais teisės aktais, tačiau minimo norminio teisės akto nuostatos negali prieštarauti įstatymo normoms (Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2004 m. sausio 24 d. nutarimas; 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas).

Drąsiai galime teigti, jog apmokestinimo principai yra pagrindinės nuostatos, kuriomis vadovaujantis yra kuriama (nustatoma) valstybės mokesčių sistema ir įgyvendinamas mokesčių administravimas. Pažymėtina, jog teisinėje literatūroje apmokestinimo principai yra suprantami kaip šiuolaikinėje mokesčių teorijoje suformuluoti pagrindiniai mokesčių sistemą formuojantys principai, tarsi skirtingų apmokestinimo metodų panaudojimo loginis variantas ir pan. Kitaip tariant, apmokestinimo principus galima būtų suvokti tarsi tai yra mokesčių taikymą valstybėje pagrindžiančios ir mokesčių specifinius ypatumus identifikuojančios charakteristikos (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 104). Bendrąja prasme principai leidžia suprasti, kas prieštarauja ir kas atitinka kiekvienos teisės šakos prigimčiai ir paskirčiai. Mokesčių teisės šaka nėra išimtis, joje vyraujantys principai yra aktualūs tiek teorine prasme, tiek praktine, pavyzdžiui mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo santykiuose. Teisės praktikai pastebi, jog mokestinių principų reikšmė neretai būna daugiau praktinė nei teorinė. Patys principai yra aktualūs įstatymų aiškinimui, įstatymų leidybai, padeda nuosekliai aiškinti ir interpretuoti

atskiras normas, užpildyti teisinės spragas esant normų kolizijai ir galiausiai tinkamai paremti poziciją mokestiniame ginče (Medelienė, 2012, p. 321-322).

MAĮ nustato apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principus. Teisės teoretikų pozicijos šiuo klausimu kiek skiriasi, nes ne visi mokslininkai nurodo vienodą pagrindinių apmokestinimo principų skaičių. Tačiau, MAĮ 6 straipsnyje yra reglamentuojami pagrindiniai principai, tokie kaip mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir apmokestinimo aiškumo, visuotinio privalomumo ir turinio viršenybės prieš formą principai (Medelienė, 2012, p. 323-326). Minimi principai mokesčių teisės sistemoje yra glaudžiai susiję, todėl kiekviename teisiniame santykiyje ar iškilusiame mokestiniame ginče yra taikomi kompleksiskai (keli principai vienu metu), taip siekiant tiksliausio įmanomo teisinio pagrindo formavimo.

Mokesčių apskaičiavimui itin svarbus yra mokesčių mokėtojų lygybės principas, kuris yra numatytas MAĮ 7 straipsnyje, iš esmės vertinamas kaip asmenų teisinės lygybės principas, kuris yra įtvirtintas ir Konstitucijoje (kaip lygiateisiškumo principas). Konstitucijos kontekste šis principas yra vertinamas kaip reikalavimas, skirtingiems asmenims analogiškas teisės normas taikyti vienodai, taip pat atlikti vienodą teisinių faktų ir kitų aplinkybių vertinimą. Konkrečiai mokesčių sistemoje, šis principas aiškinamas, jog mokesčių mokėtojams tiek apmokestinimo sąlygos, tiek mokesčių įstatymai yra taikomi vienodai, nesudarant jokių skirtingų sąlygų skirtingoms mokesčių mokėtojų grupėms (Medelienė, 2012, p. 331). Analizuojant teismų praktiką, Lietuvos Respublikos teismai laikosi nuosekliai formuojamos nuomonės, jog mokesčių administratorius neturėtų to paties sandorio mokestinių teisinių pasekmių skirtingų sandorio dalyvių atžvilgiu vertinti skirtingai (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis byloje Nr. A-575-926-11). Taip pat, teismai yra suformulavę poziciją iš mokesčių mokėtojų perspektyvos. Šio principo pažeidimu yra laikoma, kai mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 24 d. nutartis byloje Nr. eA-473-525/2021).

Papildomai, nuo mokesčių apskaičiavimo bendrųjų nuostatų neatsiejamai svarbus teisingumo ir visuotinio privalomumo principas, kuris yra reglamentuotas MAĮ 8 straipsnyje. Pirmoje straipsnio dalyje įtvirtinta, jog „kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos“; antroje dalyje, „mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą“ ir galiausiai trečioje, jog „mokesčių administratorius, administruodamas

mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais“ (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Iš įstatyme pateikto apibrėžimo, galime daryti išvadą, jog teisingumo ir visuotinio privalomumo principas savaime apjungia net keletą pakankamai skirtingų mokesčių sistemos aspektų. Pavyzdžiui, pirmoji straipsnio dalis nurodo mokesčių mokėtojo pareigą tiksliai ir laiku vykdyti susiformavusią mokestinę prievolę, tinkamai apskaičiuoti mokestį, analogiškai yra įtvirtinta MAĮ 40 straipsnyje. Antra analizuojamo straipsnio dalis tarsi skirta pačiam įstatymų leidėjui ar priežiūros institucijai, nurodanti, jog negali būti jokių individualaus pobūdžio mokestinių lengvatų. Galiausiai trečia dalis, įtvirtina mokesčių administratoriaus pareigą kiekvieną situaciją vertinti individualiai, vadovautis protingumo bei teisingumo kriterijais, nesilaikant perdėto formalizmo, įtvirtinto mokestiniuose įstatymuose. Ši straipsnio dalis yra dažnai sutinkama mokestinių ginčų kontekste, kai abi šalys (mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas) neturi iki galo poziciją patvirtinančių teisinių argumentų ir norminis reguliavimas tampa interpretavimo objektu.

Apmokestinimo aiškumo principas yra įtvirtintas MAĮ 9 straipsnyje. Šis principas įpareigoja, jog „mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti“ (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Iš vienos pusės šio straipsnio paskirtis yra panaši į jau analizuotą MAĮ 8 straipsnio 2 dalį, t. y. skirta pačiam įstatymų leidėjui bei mokesčių administratoriui, tačiau tai papildomai įpareigoja mokesčių administratorių tinkamai ir aiškiai apibrėžti mokestinės prievolės dalyką, nes tik tokiu būdu gali būti užtikrinamas mokestinės prievolės tinkamas įgyvendinimas. Analizuojant apmokestinimo aiškumo principą neišvengiamai svarbi yra MAĮ 3 straipsnio 5 dalyje reglamentuota nuostata, jog visi mokesčių teisės neaiškumai ar mokesčių teisės aktų prieštaravimai yra aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Tai yra svarbu, kai mokestiniuose įstatymuose ar hierarchiškai žemesniuose teisės aktuose mokestiniams teisiniams santykiams ar mokestiniams ginčams aktualūs klausimai yra neišsamiai reglamentuojami, dažniausiai praktikoje pasitaikanti problema skirtingai, netiksliai ar išvis neapibrėžtos sąvokos, kurios turi tiesioginę įtaką mokestinės prievolės vykdymui bei kitoms mokesčių mokėtojų pareigoms ir teisėms (Puzinskaitė, Klišauskas, 2012, p. 688).

Turinio viršenybės prieš formą principas, kuris yra vienas iš pagrindinių netiesioginių šio darbo tyrimo objektų, yra reglamentuojamas MAĮ 10 straipsnyje. Minimas straipsnis reglamentuoja, jog „mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai“ (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Šis straipsnis numato, jog mokestiniuose santykiuose yra

būtina vertinti tiek mokesčių mokėtojo, tiek mokesčių administratoriaus pačios veiklos turinį, o ne tik formalią veiklos išraišką. Kitaip tariant, jeigu mokesčių teisinių santykių dalyvių veikla neatitinka mokestiniuose įstatymuose įtvirtintų formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau atitinka turiniui keliamus reikalavimus, turi būti vadovujamasi nuostatomis, kurios reglamentuoja veiklos turinį (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021). Nors šis principas yra taikomas tiek mokesčių administratoriui, tiek mokesčių mokėtojui, neretai tai būna vienas iš teisinių pagrindų, nukreiptų prieš mokesčių mokėtoją mokesčių vengimo kontekste.

2.2. Mokesčio apskaičiavimo bendrosios nuostatos

Mokestis - tai atitinkamame mokestiniame įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei, kurią per numatytą terminą būtina sumokėti į valstybės biudžetą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Siekiant užtikrinti tinkamą mokesčių surinkimą į valstybės biudžetą, būtina tinkamai reglamentuoti mokesčių apskaičiavimą. Bendrąja prasme mokesčių apskaičiavimas, tai mokesčio piniginės išraiškos nustatymas (mokėtinos sumos į biudžetą apskaičiavimas) atsižvelgiant į mokesčio bazę ir pritaikius mokestiniame įstatyme numatytą mokesčio tarifą bei lengvatas (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 188). MAĮ 40 straipsnio 4 punktą numato pareigą mokesčių mokėtojui vadovaujantis mokesčių įstatymais teisingai apskaičiuoti mokestį, taigi, bendroji taisyklė, jog mokesčius apskaičiuoja patys mokesčių mokėtojai. Tačiau yra išimčių, pavyzdžiui, žemės mokestis, valstybinių vandens telkinių nuoma ir kt., tokiais atvejais mokestį paprastai apskaičiuoja mokesčio administratorius (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 72).

Paminėtina, jog mokesčio apskaičiavimo ir mokesčio deklaravimo pateikimo tvarką numato atskirų mokesčių įstatymai. Kiekviena mokesčio mokėtojo deklaracija turi būti pateikta laiku, atitinkanti formos ir kitus centrinio mokesčių administratoriaus numatytus reikalavimus. Pažymėtina, jog nuo mokesčių apskaičiavimo neatsiejamai svarbūs yra apskaičiavimo ir perskaičiavimo terminai, MAĮ 68 straipsnis numato, jog „mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos“. Vertėtų paminėti, jog MAĮ numato ir išimčių, kuomet mokestį galima apskaičiuoti arba perskaičiuoti už ilgesnius terminus, bet ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus arba ne daugiau kaip už einamuosius ir dešimt praėjusių

kalendorinių metų, jeigu mokesčių mokėtojas atitinka bent vieną iš MAĮ 68 straipsnio 4 ar 6 dalyje pateiktų aplinkybių (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Pažymėtina, jog Lietuvos Respublikos teismai, nepaisant įtvirtinto ir aukščiau aptarto termino, laikosi pozicijos, jog senaties terminas neriboja mokesčių administratoriaus teisės nustatyti ir vertinti į terminą nepatenkančias faktines aplinkybes, kurios yra reikšmingos apskaičiuojamiems (perskaičiuojamiems) mokesčiams ir susijusioms sumoms (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. birželio 23 d. nutartis byloje Nr. A-861-442/2020). Šioje vietoje galime pradėti išvengtą mokesčių apskaičiavimo sistemos problematiką, nes tokia teismo pozicija leidžia mokesčių administratoriui rinkti faktinius įrodymus, nuo kurių nebus apskaičiuojamas nesumokėtas mokestis, taip pat, surinktos faktinės aplinkybės gali būti net nereikšmingos apskaičiuojamiems (perskaičiuojamiems) mokesčiams. Tačiau surinktos į terminą nepatenkančios faktinės aplinkybės mokestinio ginčo metu neišvengiamai pradės formuoti neigiamą ir neobjektyvų teisėjų ar komisijos požiūrį į mokesčių mokėtoją.

Tęsiant problematikos analizę, kaip jau minėta, MAĮ 68 straipsnis nustato mokesčių senaties taisyklę: mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už mokesčių įstatymuose numatytą senaties terminą (iki 2020 m. – einamuosius ir penkerius, nuo 2020 m. – einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradedama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos). Vis dėlto, egzistuoja šios taisyklės išimties taikymo atvejais, susijęs su Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo taikymu.

Pagal Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo 3 straipsnio 1 punktą „Nuolatinis Lietuvos gyventojas privalo deklaruoti 2003 m. gruodžio 31 d. turimą šį turtą <...> pinigines lėšas, turimas bankuose ir kitose kredito įstaigose ir ne bankuose ir kitose kredito įstaigose, jeigu jų bendra suma viršija 50 000 litų“. Šio įstatymo 4 straipsnio 3 dalyje taip pat nustatyta, kad „Vietos mokesčio administratorius Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka turi teisę duoti gyventojui privalomą vykdyti nurodymą pagrįsti deklaruoto turto (išskyrus turtą, kurio įsigijimo šaltinius nuolatinis Lietuvos gyventojas jau buvo pagrindęs deklaruodamas šį turtą pagal kitus teisės aktus) įsigijimo šaltinius.“

Pozicija, kurios laikėsi administraciniai teismai (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. rugsėjo 23 d. sprendimas byloje Nr. A-2667-438/2015, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. rugsėjo 9 d. nutartis byloje Nr. eA-3938-438/2016) sprendami atvejais, kai mokesčių administratorius reikalavo pagrįsti ankstesnių nei mokesčių senatis metų duomenis, buvo, jog mokesčių administratorius negali neribotą laiką įpareigoti mokesčių mokėtoją pagrįsti pateiktos deklaracijos

duomenis, nes Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatyme yra įtvirtintos atitinkamos, asmens, turinčio tam tikro turto ir piniginių lėšų, bei mokesčių administratoriaus, teisės ir pareigos mokestinių teisinių santykių srityje, o būtent:

- iš vienos pusės, asmens pareiga iki 2005-05-01 pateikti mokesčio administratoriui turto deklaraciją bei jo teisė, deklaruoto turto apimtyje, grįsti (įteisinti) vėlesnį kito turto įsigijimą;

- iš kitos pusės, mokesčių administratoriaus pareiga pripažinti šios deklaracijos duomenis, leidžiant asmeniui, deklaruoto turto apimtyje, grįsti (įteisinti) vėlesnį kito turto įsigijimą bei mokesčio administratoriaus teisė tikrinti šios deklaracijos duomenų tikrumą, nustatant asmens realiai turimo turto apimtį bei jo įsigijimo šaltinius, jų teisėtumo aspektu.

Tačiau Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatyme nebuvo nustatyta teisinio reglamentavimo, nustatančio, kiek laiko nuo deklaracijos pateikimo mokesčių administratoriui momento pastarasis turi teisę tikrinti asmens realiai turimo turto apimtį bei jo įsigijimo šaltinius. Taigi, teismų praktikoje buvo laikomasi taisyklės, kad mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus.

Vis dėlto, šis aiškinimas pasikeitė ir mokesčių administratoriui suteikiama galimybė kvestionuoti pagal Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymą pateiktas deklaracijas net ir po MAĮ 68 str. nustatyto termino (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gruodžio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-5376-968/2019). Paskutiniu metu teismas laikosi pozicijos, jog nagrinėjant bylas, kylančias iš mokestinių teisinių santykių, kuriose mokesčių mokėtojai vienkartinės gyventojų (šeimų) deklaracijos duomenimis grindžia savo vėlesnes išlaidas, svarbu įvertinti aplinkybes, kurios atsirado laikotarpiu nuo 2003 m. gruodžio 31 d. (kai laikomasi pozicijos, kad mokesčių mokėtojas nurodytą datą turėjo pateiktoje deklaracijoje deklaruotą turtą (lėšas)), iki tos dienos, kai buvo patirtos išlaidos, kurias mokesčių mokėtojas grindžia tokios deklaracijos duomenimis. Svarbu įvertinti, ar asmuo šį turtą (lėšas) ar tam tikrą jų dalį turėjo ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais, t. y. ar po 2003 m. gruodžio 31 d. jis vis dar disponavo deklaracijoje nurodytu turtu (lėšomis) – nebuvo jų išleidęs ar kitaip praradęs.

Nors paminėtina, jog Vyriausiasis administracinis teismas yra nusprendęs, jog aptariamasis senaties terminas neriboja mokesčių administratoriaus teisės nustatyti ir vertinti į šį terminą nepatenkančias faktines aplinkybes, kurios yra reikšmingos apskaičiuojamiems (perskaičiuojamiems) mokesčiams ir susijusioms sumoms, tačiau formuojama naujoji praktika dėl Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo pagrindu pateiktų deklaracijų gali būti laikoma ydinga. Mokesčių mokėtojo teisė į gynybą tampa

neproporcingai ribota, nes būtent mokesčių administratoriui tenka pirminė įrodinėjimo pareiga įrodyti, kad mokesčių mokėtojas dar iki patirdamas išlaidas, kurias jis grindžia vienkartinės gyventojų turėto turto deklaracijos duomenimis, jau nebeturėjo deklaruotų lėšų ar konkrečios jų dalies (nebedisponavo šiuo turto), nes jas jau buvo išleidęs ar panaš. (MAĮ 67 straipsnio 1 dalis), tačiau mokesčių mokėtojo galimybė apsiginti ir pateikti įrodymus, kurie paneigtų tokią mokesčių administratoriaus poziciją, yra smarkiai ribota. Pavyzdžiui, tai pagrindžia aplinkybė, jog teisės aktai fiziniams asmenims numato pareigą saugoti dokumentus tik penkerius metus. Taigi, teisės aktai neįpareigoja fizinio asmens kaupti ar saugoti įrodymų, jog tikrinamuoju laikotarpiu patirdamas atitinkamas išlaidas jis vis dar turėjo vienkartinėje gyventojų turėto turto deklaracijoje nurodytas pinigines lėšas, kuriomis grindžia tokias išlaidas, ir jomis disponavo. Dėl to teismų praktikoje formuojama pozicija pažeidžia teisėtų lūkesčių apsaugos principą, jog valstybės institucijos laikysis teisės (įskaitant, bet neapsiribojant *lex retro non agit* principo), nesielgs nepagrįstai bei veiks siekdamas užtikrinti tolesnį pasitikėjimą valstybės institucijomis.

Kaip jau minėta, mokesčiai yra apskaičiuojami nuo mokesčio bazės, kuri gali būti nustatoma įvairiais būdais priklausomai nuo apmokestinamojo objekto savybių bei ypatumų. Įprastai, mokesčio bazė yra nustatoma remiantis oficialiais dokumentais, kurie atspindi mokesčio mokėtojo ūkines operacijas, patvirtinančias pajamų gavimą, išlaidas, turto vertę, gautą darbo užmokestį ir kitus mokesčių įstatymuose numatytus mokesčių bazės nustatymo būdus. Remiantis nusistovėjusia praktika, jeigu mokesčių mokėtojas pildydamas deklaraciją suklysta ir dėl to atitinkamai padidėja ar sumažėja mokėtinas mokestis, ši suma yra perskaičiuojama atsižvelgiant į aplinkybes, su kuriomis mokestinis įstatymas sieja patį apmokestinimą, kitaip tariant, pakoreguojamas mokesčio bazės dydis, nepaisant įsivėlusios klaidos deklaracijos pildymo metu (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 73). Taigi, mokesčių administratorius mokestį perskaičiuoja tik tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas mokesčio visiškai neapskaičiuoja arba neteisingai apskaičiavęs mokestį jo neperskaičiuoja. Tokiu atveju, mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis deklaracijomis, kitais mokestiniais dokumentais bei specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais, mokestį perskaičiuoja (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Perskaičiuojant mokestį tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susiklosto specifiniai mokestiniai teisiniai santykiai, kurie gali būti paremti mokesčių mokėtojų kontrolės formomis, pavyzdžiui mokestinio patikrinimo ar mokestinio tyrimo forma. Tokių mokestinių santykių metu mokesčių administratorius įgyja papildomų

įgaliojimų, kurie leidžia imtis papildomų veiksmų siekiant apskaičiuoti mokestį ar nustatyti kitą mokesstinį pažeidimą.

Remiantis MAĮ 67 straipsnio 1 dalimi, „mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas“ (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). MAĮ ar kiti teisės aktai nereglamentuoja ir nenumato dokumentų sąrašo, kuriais mokesčių administratorius gali pagrįsti apskaičiuotus mokesčius, tačiau šią problemą išsprendžia teismų praktika. Remiantis teismu pozicija, „mokesčių mokėtojų apskaičiuotos mokesčio ir su juo susijusios sumos turi būti pagrįstos tik tokiais dokumentais, kurie atitinka įrodymų leistinumo kriterijus. Mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokesčius privalo remtis objektyvia informacija, nustatoma renkant ir nešališkai vertinant visus įrodymus. Mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus, priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 17 d. nutartis byloje Nr. A-289-556/2016; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 10 d. nutartis byloje Nr. eA-421-602/2021). Nors visa našta pagrįsti naujai perskaičiuotą mokesstinę prievolę tenka mokesčių administratoriui, neretai pasitaiko atvejų, kai ši našta perkeliama mokesčių mokėtojų. Pavyzdžiui MAĮ 67 straipsnio 2 dalyje numatyta, jog mokesčių mokėtojų nesutikus su mokesčių administratoriaus apskaičiuotu mokesčiu bei su mokesčiu susijusiomis sumomis, mokesčių mokėtojas turi pateikti savo teisinius argumentus bei faktines aplinkybes, kodėl apskaičiuotos sumos yra neteisingos (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Tuo atveju, kai mokesčių mokėtojų nepavyksta įrodyti, jog apskaičiuotos sumos (mokestis) yra neteisingas, laikoma, kad „mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojų apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojų atsiranda mokesstinė prievolė“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 3 d. nutartis byloje Nr. A-102-602/2021).

Praktikoje itin dažnai pasitaiko atvejų, kuomet mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų pozicijų suderinti nepavyksta, atsiranda interesų konfliktas, kurį galima spręsti tik mokesstinių ginčų keliu. Mokesstiniai ginčai gali kilti dėl įvairių mokesčių administratoriaus sprendimų, pavyzdžiui, dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kurio pagrindu mokesčių mokėtojų suformuojama mokesstinė prievolė, dėl sprendimo neatleisti nuo baudų ir (arba) sukauptų delspinigių, dėl sprendimo grąžinti mokesčio permoką ir kt. Paminėtina, jog visus mokesstinius ginčus nagrinėja ikiteisminės institucijos (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Mokesstinių ginčų komisija) ir teismai. Taigi, dar

vienas mokesčių apskaičiavimo būdas gali būti mokestinio ginčo išsprendimas ikiteismine ar teismine tvarka (Smalakienė, 2001, p. 83).

Apibendrinant, mokestiniai principai yra ne tik teorinė priemonė paaiškinti pamatines teisės sistemos vertybes, tačiau ir praktinis instrumentas, plačiai taikomas mokesčių apskaičiavime, sistemiškame mokestinių įstatymų normų aiškinime, padeda išspręsti susidariusias normų kolizijas bei neretai paremia argumentaciją mokestiniuose ginčiuose. Mokesčių apskaičiavimo procesas pakankamai išsamiai reglamentuotas MAĮ. Visų pirma, mokesčių mokėtojas turi pareigą apskaičiuoti ir deklaruoti mokėtinus mokesčius, patikslinti deklaraciją, jeigu joje pasitaiko neesminių neatitikimų. Tačiau mokesčių mokėtojui nevykdant ar netinkamai vykdant savo mokestines pareigas, reglamentuotas MAĮ, atsiranda prievolė perskaičiuoti mokestį. Tokiu atveju tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susiklosto specifiniai mokestiniai teisiniai santykiai, kurie dažniausiai būna paremti mokėtojų kontrolės formomis, pavyzdžiui mokestinio patikrinimo ar mokestinio tyrimo forma. Tokių mokestinių santykių metu mokesčių administratorius įgyja papildomų įgaliojimų, kurie leidžia imtis papildomų veiksmų siekiant nustatyti mokestinį pažeidimą ar apskaičiuoti mokėtiną mokestį.

3. Mokesčių vengimo, slėpimo, optimizavimo sampratos bei antivengiminių priemonių taikymas

3.1. Mokesčių vengimo samprata bei antivengiminių priemonių taikymas

Standartiškai, kiekvienas mokesčių mokėtojas siekia efektyviai realizuoti savo finansinius resursus, kaip įmanoma sumažinti sąnaudas ir maksimizuoti pelną. Ne paslaptis, jog mokesčių mokėtojai naudoja mokesčių optimizavimo / mažinimo priemones mokesčių sistemos kontekste. V. Vasiliausko teigimu, noras optimizuoti mokesčius ir veikti įmanomai efektyviausiu būdu yra savaime suprantamas, prigimtinis siekis. Kita vertus, nereikėtų pamiršti, jog mokesčių mokėtojo niekas negali priversti pasididinti mokesčių naštos, t. y. mokėti daugiau nei priklauso (Vasiliauskas, 2005, p. 29).

Tiek Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, tiek Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas laikosi nuosekliai suformuluotos pozicijos šiuo klausimu, jog „joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas“ (Europos Sąjungos Teisingumo Teismas 2014 m. rugsėjo 3 d. sprendimas byloje C-589/12; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. gruodžio 2 d. nutartis byloje P-68-968/2020).

Teisinėje literatūroje galime sutikti daug įvairių apibrėžimų, kurie apibūdina leistiną mokestinės prievolės mažinimą. Šį procesą galime vadinti įvairiai, pavyzdžiui, mokesčių optimizavimu, mokesčių planavimu, mokesčių minimizavimu ir kitomis sąvokomis, kurios savo esme apibūdina vieną ir tą patį institutą – mokestinės prievolės mažinimą teisinėse ribose. Tačiau peržengus įstatymine ribą, mokesčių optimizavimas ir planavimas gali pereiti į mokesčių slėpimą ar vengimą.

Mokesčių vengimas savo turiniu yra suprantamas kaip neigiamas reiškinys, kuris teisiniu požiūriu užtraukia atitinkamą atsakomybę. Mokesčių vengimo (taip pat ir slėpimo) sąvokas bei jų turinį ypatingai svarbu suprasti tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui. Netinkamai taikant šį mokestinį institutą, gali atsirasti neigiamų ir nereikalingų padarinių abiem mokestinio ginčo pusėms. Pavyzdžiui, esant ginčui, kai yra mokestinės naudos gavimo požymių, tačiau mokesčių administratoriui nenustačius

mokesčio vengimo mokėti mokesčių fakto, pati situacija savaime nesukuria teisinių prielaidų mokesčių administratoriui mokesčių mokėtojo veiksmus vertinti kaip mokesčių vengimą, juolab taikyti griežtesnes sankcijas mokesčių mokėtojui. Atsižvelgiant į tai, jog baudos už mokesčių teisės pažeidimus gali siekti net iki 50 proc. nesumokėto mokesčio sumos, tai klaidingai įvertinus tariamo pažeidėjo veiklą, gali be jokio pagrindo nukentėti mokestinės naudos nesiekę asmenys. Kita vertus, nepakankamai atidžiai išanalizavus mokesčių mokėtojo veiklą, valstybės biudžetas gali netekti dalies biudžeto pajamų (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 217).

Nors pati sąvoka „mokesčių vengimas“ nėra tiesiogiai apibrėžta ar reglamentuojama MAĮ, jos sampratą galime atskleisti lingvistiniu aiškinimo būdu bei analizuojant Lietuvos ir užsienio praktiką. Remiantis Lietuvių kalbos žodyno išaiškinamais, „vengimas“ turėtų būti suprantamas kaip veiksmas su siekiu išsisukti, išsisukinėti. Stengimasis išsisukti – atitinkamas žmogaus elgesio modelis, kuris atspindi valinį momentą, sąmoningą įvykių išvengimą ar pasekmių siekimą (Lietuvių kalbos institutas, 2012, p. 921). Tuo tarpu, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, mokestinių santykių kontekste, vengimo sampratą apibrėžia taip, „sąmoninga, tyčinė veika, kuri gali pasireikšti deklaracijos nepateikimu laiku be pateisinamų priežasčių, žinomai neteisingų duomenų apie savo arba įmonės pajamas, pelną ar jų naudojimą įrašymu į deklaraciją; apgaulingu apskaitos tvarkymu, apskaitos dokumentų klastojimu, slėpimu ir pan.“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. vasario 24 d. nutartis byloje Nr. A-08-27). Taigi, iš pateiktos analizės, matyti, kad mokesčių mokėtojo veiksmai būtų laikomi mokesčių vengimu, visų pirma yra būtini mokesčių mokėtojo faktiškai atlikti veiksmai, kurie įrodytų aplinkybę, jog mokesčių mokėtojas tiesiogiai siekė išvengti mokesčio mokėjimo t. y. veikimas pagal iš anksto suplanuotą veiksmų seką su tikslu išvengti visiško ar dalinio mokesčio mokėjimo.

V. Vasiliauskas viename iš savo darbų yra identifikavęs mokesčių vengimo sąvoką, kurią apibūdino kaip piktnaudžiavimą teise tiesiogiai siekiant mokestinės naudos. Tokios naudos siekimas suprantamas kaip mokesčių nemokėjimas ar mažinimas, pasitelkiant mokesčių įstatymų nuostatų spragas ar nuostatas įtvirtinančias įvairias lengvatas. Pati veikla dažniausiai pasižymi sukuriant specialias iš anksto suplanuotas apmokestinimo schemas, imituojant įstatymų reikalavimus atitinkantį veiklos modelį ar sandorių grandinę, taip gaunant mokestinę naudą. Kitaip tariant, tai mokesčių mokėtojo veikla, kuria siekiama išvengti įstatymo nuostatų tikslo, formaliai suformuojant įspūdi, jog visų nuostatų ir procedūrų yra laikomasi (Vasiliauskas, 2005, p. 30).

Svarbu atkreipti dėmesį, jog mokesčių vengimas neturėtų būti suprantamas siaurai kaip tik mokesčio naštos mažinimas, į sampratą patenka ir mokesčių sumokėjimo terminų atitolinimas, mokesčio permokos gražintinos sumos padidinimas, mokesčio permokos gražinimo terminų sutrumpinimas ir kt. Pagrindinis mokesčių vengimo skiriamas bruožas, tai dirbtinų verslo operacijų ar veiklos modelio seka, norint, kad veiklos modelis atitiktų įstatymų leidėjo apmokestinimo lengvatų sąlygas. Taip pat, visų sandorių schema turi vieną konstravimo tikslą – mokestinės naudos siekį. Panaikinus minimą mokestinės naudos aspektą, visos sudarytos verslo operacijos ir schemos stokatų ekonominės ar loginės prasmės (Paulauskas, 2006, p. 110).

Nors mokesčių vengimo samprata rodos yra pakankamai apibrėžta teisės mokslininkų bei teismų praktikoje, tačiau pagrįsti, jog mokesčių mokėtojas savo tiesioginiais veiksmais siekė sumažinti ar išvengti mokesčio išlika gana sudėtinga. Kogerio pats dažniausias pavyzdys, mokesčių mokėtojas sumažina mokesčio bazę ir apskaičiuoja mažiau mokesčio, nei jam priklauso. Kaip mokesčių administratorius turėtų elgtis identifikavęs tokią situaciją, ar tai tik elementari žmogiška klaida, ar tyčinė sąmoninga veiksmų seka, siekiant išsisukti ar sumažinti mokestinę prievolę? Tai yra klausimai su kuriais kasdien susiduria mokesčių administratorius, juolab, neretai atsakymus pavyksta rasti tik mokestinio ginčo metu (Paulauskas, 2006, p. 111-112).

A. Paulauskas savo moksliniame darbe mokesčių vengimą sieja su tariamais bei apsimestiniais sandoriais: „Apsimestiniais sandoriais šalys slepia tikruosius savo ketinimus ir jais įformina veiksmus, kurie niekada nebuvo atlikti. Jie nesukuria tokių teisių ir pareigų, kurias jie faktiškai turėtų sukurti, kadangi santykių, kurie įforminami sutartimi, faktiškai neegzistuoja. Apsimestinis sandoris slepia tikrąją sandorio šalių naudą ir egzistuoja tik formaliai. Sandorio turinys nesutampa su jo forma. Taigi nors dokumentai rodo, kad įvyko vienas sandoris, tačiau iš tikrųjų įvyko kitas sandoris“. Tokiu būdu, mokesčių mokėtojais siekdami sumažinti mokestinę prievolę naudojami įvairiomis mokesčių vengimo struktūromis, pavyzdžiui, turtas parduodamas už ženkliai didesnę vertę, nei rinkos vertė susijusiam asmeniui, kuris turi teisę į mokestinę lengvatą arba turtas yra formaliai parduodamas už ženkliai mažesnę nei rinkos kainą, taip minimizuojant gaunamas pajamas, kurios sudaro mokesčio bazę (Paulauskas, 2006, p. 29-30).

Mokesčių vengimo sampratą taip pat analizuoja ir E. Puzinskaitė, savo moksliniame darbe ieškodama sąryšio tarp piktnaudžiavimo mokesčių teise bei ekonominės logikos stoka sudaromų sandorių kontekste: „piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tada, kai mokestinio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas, o mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokestinio

pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis“ (Puzinskaitė, 2013, p. 1420). Šios autorės nuomone, praktikoje dažniausiai pasitaiko kelios kartinės aplinkybės, kurios dažniausiai identifikuoja mokesčių vengimo aplinkybę, tai „neįvykę sandoriai, kurie grindžiami išrašytais apskaitos dokumentais, tarpiniai ar priedangos (nebūtinai) sandoriai, trumpas laiko tarpas tarp sandorių bendroje susijusių sandorių grandinėje ar per trumpą laiką įvykusių sandorių daugetas, kai pradinis turto savininkas ir po galutinio sandorio aktyviai disponuoja turėtu turto, didelis skirtumas tarp realios – faktinės ir sandorio turto (paslaugų) vertės“ (Puzinskaitė, 2013, p. 1420-1422).

Teismų praktikoje buvo retai keliamas mokesčių vengimo sampratos klausimas, tačiau apstu bylų, kurios akcentuoja imitacinį ir ekonomiškai nepagrįstą mokesčių mokėtojo veiklos pobūdį siekiant gauti atitinkamos mokestinės naudos, pavyzdžiui, Lietuvos vyriausiasis teismą ne kartą yra konstatavęs, jog „vengiant mokesčių realiai atliekamos ūkinės operacijos, kurios, neiškreipiant jų turinio, atvaizduojamos apskaitoje ar mokesčių deklaracijoje. Tačiau šių ūkinių operacijų pagrindinis tikslas yra ne realios komercinės ar kitos veiklos vykdymas, o mokestinės naudos gavimas piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu. Be to, tokios ūkinės operacijos ir mokesčių mokėtojų elgesys negali būti pateisinamas nei ekonominės logikos, nei kitomis svarbiomis aplinkybėmis“ (Europos Sąjungos Teisingumo teismo 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas byloje Nr. C-196/04; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. gegužės 17 d. nutartis byloje Nr. A-556-735/2010).

Tęsiant praktikos analizę, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės vienoje iš mokestinių bylų (2005 m. balandžio 21 d. sprendimas Nr. S-202-7-143-2005) suformulavo mokesčių vengimo požymius, kurie iki šių dienų yra taikomi mokestiniuose ginčuose:

- a) pagrindinis sudaromų sandorių tikslas gauti tiesioginę mokestinę naudą, taip pat, atitinkamais sandoriais ar veiksmais mokesčių mokėtojas padaro žalos valstybės biudžetui;
- b) mokesčių vengimas vyksta sudarant specifines sandorių schemas, kurios neatskleidžia tikrųjų šalies ketinimų bei sandorių tikslų;
- c) mokesčių vengimo atveju yra sudaromi sandoriai ar sandorių grandinė, kurie atsispindi oficialioje apskaitoje, tačiau nevertinant mokestinės naudos fakto, sandoriai ar sandorių grandinė prieštarauja ekonominei bei verslo logikai;
- d) analizuojant sandorių schemas visumą dažniausiai sunku rasti mokesčio įstatymo tikslą ar prasmę, tačiau vertinant kiekvieną sudaryta sandorį individualiai, jie

neprieštarauja įstatymo formaliems reikalavimams (Mokestinių ginčų komisijos 2005 m. balandžio 21 d. sprendimas Nr. S-202-7-143-2005).

Apibendrinant tai kas pateikta aukščiau, mokesčių vengimo sampratą galima būtų apibrėžti kaip formaliai įstatymams neprieštaraujančią, bet apsimestinę ir ekonomine logiką nepagrindžiamą, mokestinių įstatymų tikslo neatitinkančią veiklą, kuri yra sukuriama siekiant išimtinai mokestinės naudos. Iš nuosekliai formuojamos teismų praktikos papildomai galima būtų išskirti šiuos detalius mokesčių vengimo bruožus, kurie detalizuoja mokestinių ginčų komisijos išskirtus požymius:

- sudaromų sandorių formalus ir nepriekaištingas atitikimas įstatymuose suformuluotiems reikalavimams;
- sandoriai yra sudaromi sąmoningai su jau iš anksto suformuluota tyčia išvengti mokestinės prievolės;
- sudaromi sandoriai nebūtinai yra realiai vykdomi, tačiau neišvengiamai atvaizduojami buhalterinėje apskaitoje ar kituose dokumentuose;
- sudaromų sandorių tiesioginis tikslas, nors ir užslėptas tikslas – mokestinė nauda;
- vertinant sudaromų sandorių schemą bendrame kontekste, randama mokesčių teisės piktnaudžiavimo požymių;
- sandoriai dažniausiai tik imituojami ir faktiškai nėra vykdomi, jų vykdymas yra atidėliojamas;
- sudaromi sandoriai stokoja ekonominės ar verslo logikos, į vertinimą neįtraukiant mokestinės naudos sandoriai nebūtų sudaromi;
- sudaromų sandorių aplinkybės iškreipiamos ar slepiami tikrieji šalių ketinimai, nesutampa skirtingų šaltinių (dokumentų) aplinkybės;
- dėl sudaromų sandorių atsiranda tiesioginė ar netiesioginė žala biudžetui (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. kovo 31 d. nutartis byloje Nr. A-442-1004-11; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. liepos 1 d. nutartis byloje Nr. A-1314-575/2020; Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2015 m. gruodžio 21 d. sprendimas Nr. S-233 (7-236/2015)).

Teisės praktikai savo moksliniuose darbuose dažnai kelia klausimą, dėl kokios priežasties įstatymų leidėjas nereglamentuoja mokesčių vengimo sąvokos teisės aktuose. Tikriausiai atsakymas slypi visuomenės vystymesi, kuomet sparčiai tobulėja galimų mokestinių schemų bei sandorių struktūros, mokesčių vengimo technikos. Dėl šios priežasties yra sudėtinga mokesčių vengimą apibrėžti atitinkama definicija, kuri apimtų visas įmanomas mokesčių vengimo variacijas, nes neišvengiamai atsiras kito lygio,

naujesnių mokesčių vengimo schemų. Juolab, neretai įtvirtinant naujus sampratų apibrėžimus įstatymuose yra susiduriama su skirtingų įstatymų ar pamatinių teisės principų konfliktu (Palijanskas, 2002, p. 3).

Nepaisant to, jog mokesčių vengimo samprata nėra apibrėžta MAĮ, mokesčių administratorius identifikavęs situaciją su teismų praktikoje įtvirtintais mokesčių vengimo požymiais neišvengiamai imsis teisinių veiksmų, siekiant apsaugoti valstybės interesus ir užtikrinti mokesstinės prievolės vykdymą. Bet kokioje situacijoje, susidūrus su mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimu teise ir norint pritaikyti atitinkamas priemones pažeidėjui, yra naudojamos specialiosios ir bendrosios antivengiminės normos. Prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės turėtų būti suprantamos kaip mokesčių įstatymų normos, kurios padeda užkirsti kelią mokesčių vengimui, taip pat gali būti taikomos kaip prevencinės priemonės. Atribojant santykį tarp specialiųjų ir bendrųjų antivengiminių priemonių (normų) reikėtų vadovautis taisykle, jog visos situacijos sprendžiamos bendraisiais principais, jeigu situacijos nereglamentuoja specialiosios normos. Ši taisyklė turi būti taikoma dėl to, nes specialiosios antivengiminės normos yra skirtos konkrečiam teisės piktnaudžiavimo atvejui, dažniausiai reglamentuoja konkretų mokesčių mokėtojo pažeidimą, siekiant užpildyti teisinę spragą ar sustabdyti mokesčių mokėtoją nuo neteisėtų veiksmų (Paulauskas, 2006, p. 107). Apibendrinant, galime suprasti įstatymų leidėjo pasyvumą mokesčių vengimo kontekste, nes itin sudėtinga reglamentuoti tikslus apibrėžimus dabartiniams ir ateityje būsimiems mokesčių vengimo metodams, juolab numatyti specialiąją antivengiminę normą kiekvienai situacijai individualiai. Dėl šios priežasties labai didelį vaidmenį mokesčių sistemoje atlieka bendrosios antivengiminės priemonės (bendrosios normos).

Lietuvos mokesčių sistemoje galime rasti keletą antivengiminių specialiųjų priemonių, kurios užtikrina mokesčių mokėtojų (fiziniams asmenims) mokesčių vengimo prevenciją. Pavyzdžiui, tokias kaip, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – **GPMĮ**) 15 straipsnio 2 dalis, kuri numato, jog „jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei nebūtų tokių sąlygų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Finansų ministras nustato šios dalies įgyvendinimo taisykles“ (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002). Vertėtų atkreipti dėmesį, jog šio įstatymo norma yra taikoma kartu su *Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos*

Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklėmis, patvirtintomis finansų ministro. Arba GPMĮ 15 straipsnio 3 dalis, kuri nustato, jog Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos numatytais atvejais gyventojai apskaičiuodami savo pajamas gali būti įpareigoti iš naujo apibūdinti (paaiškinti) savo pajamas ar išmokas (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002). Taip pat, vertėtų paminėti, jog šios normos įtvirtinta reguliavimas yra įgyvendinamas kartu su *Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklėmis*.

Kaip jau minėta, antivengimines priemones sudaro ne tik specialiosios, tačiau ir bendrosios normos. Itin svarbus, dažnai mokestiniuose ginčiuose sutinkamas turinio viršenybės prieš formą principas, kuris yra traktuojamas kaip bendroji antivengiminė norma. Šis principas mokesčių administratoriui suteikia galimybę vertinti mokesčių mokėtojo veiksmus vertinti pagal tikrąją jų prasmę, o ne tik vadovautis pateikiama forma. Naudojant šį principą, siekiama atkurti visas aplinkybes, kurios galimai slepia tikrąją mokesčių mokėtojo veiklą ar pajamas (Paulauskas, 2006, p. 112).

Taigi, nors MAĮ nėra įtvirtinta mokesčių vengimo samprata, tačiau MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje yra numatyta bendroji antivengiminė norma, kuri numato, jog „Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą.“ (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Taigi, pačioje antivengiminėje normoje galime ne tik įžvelgti šios normos taikymo sąlygas, tačiau ir sąlyginį mokesčių vengimo sąvokos apibrėžimą. Konkretus šios normos pritaikymas ir mokesčių apskaičiavimas esant mokesčių vengimo situacijai, bus analizuojamas kitose šio darbo dalyse.

Apibendrinant, galime teigti, jog mokesčių vengimas bendrąja prasme yra negatyvus reiškinys, kuris pasižymi piktnaudžiavimu teise. Tiek teisinėje literatūroje, tiek mokestiniuose ginčiuose neišvengiamai svarbu atriboti mokesčių vengimą nuo mokesčių optimizavimo / mažinimo priemonių. Mokesčių vengimas visais atvejais yra laikomas neteisėtu reiškiniu, tuo tarpu mokesčių optimizavimas / mažinimas, tėra prigimtinis asmens siekis veikti įmanomai efektyviausiu būdu. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas laikosi nuosekliai formuojamos praktikos, jog mokesčių vengimas turėtų būti identifikuojamas tik tuomet, kai yra gaunama mokestinė nauda ir sudaromi sandoriai neturi visiškai jokio ekonominio pagrindo, kitu atveju, kai sudaromi sandoriai yra pagrindžiami

ekonomine logika, kurių metu nors ir gaunama mokestinė nauda, neturi būti laikoma mokesčių vengimu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutartis byloje Nr. A-1455-556/2015). Tuo atveju, jeigu mokesčių administratorius susiduria su mokesčių vengimu, siekiant apsaugoti valstybės interesus ir užtikrinti mokestinės prievolės vykdymą, mokesčių administratorius pasitelkia antivengimines priemones, iš kurių viena pagrindinių yra turinio viršenybės prieš formą principas.

3.2. Mokesčių vengimo atirbojimas nuo mokesčių slėpimo ir optimizavimo

Siekiant atskirti mokesčių vengimą nuo mokesčių optimizavimo neretai yra susiduriama su problemomis. Minimos problemos iškyla dėl kelių priežasčių, visų pirmą mokesčių optimizavimo ir mokesčių vengimo būdai turi tarpusavio panašumų, pavyzdžiui, tiek mokesčių vengimo atveju, tiek mokesčių optimizavimo iš anksto yra planuojama sandorių seka bei specifinės mokestinės schemas. Tačiau mokesčių optimizavimo momentu siekiama ekonominės naudos, mokesčių vengimo atveju, siekiama išimtinai mokestinės naudos, nekreipiant dėmesio į ekonominę naudą. Kita problematikos priežastis, sisteminio aiškinimo ir aiškumo trūkumas, nes pačios sampratos įstatymuose nėra įtvirtintos, trūksta aiškiai apibrėžtų ir visuotinai pripažintų sąlygų bei kriterijų, kurie leistų lengviau identifikuoti šiuos institutus. Analizuojant mokesčių teisės specialistų mokslinius darbus, kuriuose nagrinėjama mokesčių planavimo (optimizavimo) bei mokesčių vengimo institutai, neretai susiduriama su itin plačia terminų įvairove, skirtingu šių teisinių terminų turinio vertinimu. Dėl šio sisteminio ir suvienodinto aiškinimo nebūvimo, šiai dienai praktikoje galime matyti, jog nemažą dalį mokestinių ginčų sudaro mokesčių vengimo, slėpimo ir optimizavimo interpretavimo klausimai.

Kaip minėta, teisės mokslininkai aiškindami šias sampratas naudojo skirtingus terminus, priskirdavo kitokius požymius. Pavyzdžiui, G. Dubauskas analizuodamas mokesčių vengimo sampratą, aiškina ją kaip mokesčių mokėtojo pastangas išsisukti nuo mokesčio naudojantis neteisėtomis priemonėmis, tai yra tikslu, tačiau šalia sampratos aiškinimo pateikia pavyzdį, „gaunamų pajamų nuslėpimas“ (Dubauskas, 2011, p. 15). Tai yra ne itin tinkama situacijos iliustracija, nes gaunamų pajamų nuslėpimas bendrame sampratos aiškinyje labiau tinka kitai neteisėtai veiklai – mokesčių slėpimui. Tuo tarpu V. Vasiliauskas, aiškindamas mokesčių išvengimo sampratą, ją aiškina kaip neteisėta mokesčių mokėtojo elgesį (Vasiliauskas, 2005, p. 31). Taip pat, M. Palijanskas analogiškai į mokesčių planavimo sąvoką įtraukia tiek teisėtus, tiek neteisėtus mokestinės prievolės mažinimo būdus, tokius kaip mokesčių minimizavimas, piktnaudžiavimas teise, siekiant

mokestinės naudos, mokesčių vengimas ir kt. (Palijanskas, 2002, p. 3). Toks autorių išplėstinis sąvokų aiškinimas į teisės mokesčių sistemą neatneša to taip trūkstamo aiškumo ir palieka nemažai vietos interpretavimui.

Teisėtas elgesys, tai yra pagrindinė sąlyga padedanti lengviau atriboti mokesčių vengimą bei mokesčių optimizavimą. Kaip jau aptarta, remiantis Lietuvių kalbos žodyno išaiškinimais, vengimas yra siejamas su siekiu išsisukti ar išvengti atitinkamų pasekmių, taigi filologiškai ši sąvoka yra suprantama kaip neigiamai vertinamas mokesčių mokėtojo elgesys. Todėl galime daryti išvadą, jog mokesčių vengimu vadinti mokesčių mokėtojo veiksmus, kurie yra leidžiami ir net skatinami valstybės (lengvatos bei kitas leidžiamas mokestinės prievolės optimizavimas) būtų netikslu.

Vienas iš teisės mokslininkų A. Paulauskas gana išsamiai savo moksliniame darbe aptaria mokesčių vengimo bei optimizavimo atskyrimo klausimą. Autoriaus nuomone, esminis aspektas yra pagrindinis tikslas. Jeigu mokesčių mokėtojas atlikdamas atitinkamas mokestines ar ūkines operacijas siekia patenkinti verslo poreikius ar kitus teisėtus tikslus, o mokestinė nauda (mokestinės naštos sumažėjimas) atsiranda kaip papildomas teigiamas rezultatas, tokie mokesčių mokėtojo veiksmai neturėtų būti laikomi mokesčių vengimu. Planuojant mokesčius mokestinė prievolė yra sumažinama vykdant įprastą komercinę veiklą, todėl būtent tikslas yra pagrindinis požymis, skiriantis mokesčių vengimą nuo planavimo. Pats mokesčių optimizavimas turėtų būti suprantamas kaip mokesčių mokėtojo pasirinkimas atitinkamo veiklos modelio, kuris mokestinių pasekmių kontekste būtų naudingiausias mokesčių mokėtojui, verslo sandoriai išdėliojami ar išskaidomi taip, kad susidarytų kuo mažesnės mokestinės sąnaudos (Paulauskas, 2006, p. 31/166).

Analogiškai mokesčių optimizavimą aiškina ir V. Vasiliauskas šį institutą apibrėždamas kaip pasirinkimą atitinkamos sandorių sekos, kad pasirinkta sandorių struktūra leistų pasinaudoti teisės aktuose įtvirtintomis mokestinėmis lengvatomis. Taip pat autorius akcentuoja, jog neišvengiamai svarbu, kad sudėlioti sandoriai ar operacijos realiai būtų įvykusios ir jų galutinis tikslas būtų pasiektas įgyvendinus ekonomiškai pagrįstą verslo sprendimą. Teisės mokslininkas kartu su analize pažymi aspektą, kuris iki šių dienų plačiai naudojamas mokestiniuose ginčiuose kaip vienas iš papildomų argumentų. Tai, jog mokesčių administratorius mokestinio ginčo metu neturi pamiršti ūkinę laisvę reglamentuojančių principų – kiekvienas subjektas turi galimybę pasirinkti tokį veiklos modelį, kuris jam atrodo tinkamiausias. Tokiam veiklos modeliui neišvengiamai būdinga didžiausio pelno siekimas panaudojant kaip įmanoma mažiau resursų, tarp jų ir mokestinių sąnaudų (Vasiliauskas, 2005, p. 28-30).

Dar vienas mokesčių optimizavimo skiriamasis bruožas nuo mokesčių vengimo, tai jog pats įstatymo leidėjas įtvirtinta mokesčių lengvatas, kuriomis skatina naudotis mokesčių mokėtojus. Pats mokesčių optimizavimas savaime pateisina iškeltus įstatymų leidėjo tikslą. Remiantis V. Vasilaiusko pozicija, šis tikslas gali būti įgyvendintas keliomis formomis:

- 1) Skatintinas – teigiamiausia forma iš visų opcijų, kuri pasižymi įstatyme ar kituose teisės aktuose numatant atitinkamas lengvatas, kurios leidžia sumažinti mokesčio bazę, pavyzdžiui, atitinkamų pajamų neapmokestinimas
- 2) Priimtinas – tarpinis variantas, kai nėra atitinkamų specialų mokesčių nuostatų dėl mokesčių vengimo pašalinimo, kurios vertintų mokesčių mokėtojo priimtą sprendimų seką.
- 3) Toleruotinas – galiausiai ribinė forma, kuri nedaug kuo atsilieka nuo mokesčių vengimo instituto. Mokesčių administratorius toleruoja tokius veiksmus, nors jie ir pasižymi mokesčių vengimo bruožais, tačiau veiksmai turi keletą papildomų ekonomiškai pagrindžiamų tikslų, ne tik mokesčių naudos siekimą (Vasilaiuskas, 2005, p. 29).

Taigi, mokesčių optimizavimas valstybės atžvilgiu gali būti skatintinas, priimtinas ir toleruotinas. Minimą optimizavimą galima įvykdyti įvairiais veiklos organizavimo būdais, pavyzdžiui, pasitelkiant optimaliausius sandorių tipus, pasinaudojant įstatymuose įtvirtintomis mokesčių lengvatomis, pasitelkiant skirtingus mokesčių tarifus skirtingoms pajamų rūšims, atitinkamų nuostolių/sąnaudų perkėlimo galimybėmis ir kt.

Mokesčių mokėtojams siekiant optimizuoti mokesčius yra būtina įsivertinti mokesčių išlaidų dydį bei sudaromų sandorių schemas rizikingumą. Ne paslaptis, jog praktikoje kartais pasitaiko rizikingų mokesčių mokėtojų sprendimų sudarant sandorius. Iš kitos perspektyvos, kiekviena valstybė siekia maksimaliai užtikrinti mokesčių prievolių įvykdymą ir kovoja dėl teisės į pajamų apmokestinimą, kurios gautos naudojantis valstybės ištekliais. Dėl šios priežasties mokesčių mokėtojui yra svarbu renkantis mokesčių optimizavimo būdą pasirinkti tinkamą teisinę veikimo formą, atsižvelgti į galimą mokesčių administratoriaus vertinimą, mokesčių situaciją valstybėje, teismų praktiką ir kt. Bendrąja prasme, mokesčiai turi būti optimizuojami vadovaujantis mokesčių vengimą draudžiančiomis teisės normomis, paprasčiau tariant, jų nepažeidžiant (Paulauskas, 2006, p. 169-171). Analizuojant ribą tarp mokesčių vengimo ir mokesčių optimizavimo yra būtina išnagrinėti MAI 37¹ str., kuris mokesčių administratorių iš anksto įpareigoja dėl tam tikrų mokesčių teisės nuostatų taikymo. Remiantis šiuo straipsniu mokesčių mokėtojas gali kreiptis į mokesčių administratorių su prašymu pateikti išankstinį sudaromo sandorio

vertinimą. Mokesčių administratoriaus pateiktas vertinimas įpareigoja patį mokesčių administratorių laikytis savo pozicijos ateityje visą būsimo sandorio laikotarpį (tačiau ne ilgiau nei einamuosius ir penkis kalendorinius metus nuo sprendimo priėmimo dienos) (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Toks mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus reglamentuojamas bendradarbiavimas padeda mokesčių mokėtojui įsivertinti galimas rizikas prieš vykdant atitinkamą veiklą ar prieš sudarant mokestine prasme svarbų sandorį. Juolab, toks bendradarbiavimas padeda tiksliai įvertinti ribą tarp mokesčių vengimo bei mokesčių optimizavimo.

Siekiant susisteminti tai kas pateikta aukščiau, galima būtų išskirti keletą esminių mokesčių optimizavimo požymių, tokių kaip:

- Visų pirma teisėta ir įstatymams neprieštaraujanti mokesčių mokėtojo veikla;
- Veikla pasižymi sąmoningais, aktyviais ir iš anksto suplanuotais veiksmais;
- Valstybės požiūriu skatinama, priimtina ar toleruotina veikla;
- Veikla gali būti lengvai paremta ekonomine ir verslo logika, o mokestinė lengvata yra tik kaip šalutinis, tačiau suprantamas tikslas;
- Veikla dažniausiai pasižymi mokesčių mokėtojui naudojantis atitinkamomis mokestinėmis lengvatomis ir kt. (Paulauskas, 2006, p. 167-171).

Apibendrinant, mokesčių vengimo sampratos atskleidimas bei požymių nuo mokesčių optimizavimo atribojimas yra itin svarbus praktinis ir teorinis klausimas, nes tai yra teisinis pagrindas, nuo kurio priklauso ar mokesčių mokėtojui bus taikomos atitinkamos mokestinės sankcijos. Mokesčių vengimo atveju yra sudaromos dirbtinos sandorių schemas, siekiant išimtinai įgyti mokestinės naudos, atmetus mokestinės naudos faktą, sandoriai nebūtų sudaromi, nes taptų ekonomiškai netikslingi ar net nuostolingi. Tuo tarpu, mokesčių optimizavimo klausimu, mokestinė nauda yra priskiriama kaip papildomas teigiamas aspektas vykdant ekonomiškai pagrindžiamus sandorius.

Kiek kitokia situacija yra su mokesčių slėpimu, nors šis mokestinis pažeidimas nėra tiesiogiai įtvirtintas MAĮ, tačiau yra gana aiškiai ir nedviprasmiškai atskleidžiamas tiek teisės mokslininkų darbuose, tiek nuosekliai formuojamoje teismų praktikoje. Mokesčių slėpimas tai sąmoningas mokestinių įstatymų reikalavimų nesilaikymas, dažniausiai pasižymintis neveikimu siekiant išvengti mokestinės prievolės ar bent dalinai sumažinti apskaičiuojamo mokesčio bazę. Esminis ir svarbiausias požymis – tai siekis visų pirma apgauti mokesčių administratorių bei eliminuoti visas mokesčių administratoriaus galimybes remtis atitinkamais mokestiniais dokumentais siekiant aptikti netinkamą mokesčių apskaičiavimą (Novošinskienė, 2013, p. 227).

Mokesčiai gali būti slepiami įvairiais būdais, tačiau yra keli dažniausiai praktikoje pasitaikantys. Pirmasis, nesudarytų ir neegzistuojančių sandorių fiksavimas mokesčiuose dokumentuose, pavyzdžiui, dirbtinai padidinant išlaidas deklaracijoje. Antrasis būdas, realiai sudarytų sandorių ar gautų pajamų iškreiptas fiksavimas mokesčiuose dokumentuose, kaip pavyzdžiui, į deklaraciją įrašomos mažesnės gautos ne su darbo santykiais susijusios pajamos ar įrašoma mažesnė piniginių dovanos vertė (Paulauskas, 2006, p. 161). Nuosekliai formuojama teismų praktika išskiria dar vieną mokesčių slėpimo būdą, kuris gana dažnai pasitaiko šių dienų mokesčiuose ginčiuose – visiškai sudaromų sandorių ar gaunamų pajamų nefiksavimas mokesčiuose dokumentuose, pavyzdžiui ekonominės veiklos vykdymas jos neįregistravus ir kt. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas laikosi pozicijos, jog „mokesčių slėpimo atveju mokesčių bazė sumažinama slepiant realiai įvykusias ūkines operacijas, buhalterinės apskaitos dokumentuose fiksuojant realiai neįvykusias ūkines operacijas, fiksuojant kitokio turinio, nei realiai įvyko, ūkines operacijas ir kitais būdais, neleidžiančiais mokesčių bazės apskaičiuoti tiesiogiai“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. lapkričio 7 d. nutartis byloje Nr. A-438-26-13).

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas laikosi pozicijos, kad mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas yra du skirtingi mokesčių sistemos reiškiniai. Mokesčių slėpimas pasižymi iškreipiamomis mokesčiais aplinkybėmis, turint tikslą gauti mokesčią naudą. Mokesčių slėpimo situacijoje, iškraipomos aplinkybės, kurios yra pagrindas siekiant apskaičiuoti mokesčius. Dėl šios priežasties tokie neteisėti mokesčių mokėtojo veiksmai lemia tai, jog yra sumažinama mokesčio bazė bei sumažinamas pats mokėtino mokesčio dydis. Lietuvos teismai nurodo, kad analizuojant mokesčio pažeidimo būdus ir priemones gana lengvai galima atskirti mokesčių vengimą nuo mokesčių slėpimo. Kaip jau ne kartą minėta, mokesčių vengimo metu, mokesčio bazė yra sumažinama atliekant formaliai įstatymo reikalavimus atitinkančius veiksmus, viso to rezultatas – mokesčią nauda, nors sudaryti sandoriai ir neturi ekonominės logikos. Tuo tarpu, slepiant mokesčius mokesčio bazė yra sumažinama iškreipiant ar slepiant įvykusias aplinkybes, nefiksuojant įvykusių ūkinių operacijų. Minimais atvejais, mokesčių administratoriui nelieka kitos galimybės kaip tik apskaičiuoti slepiamą mokesčią pagal savo (mokesčių administratoriaus) vertinimą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gruodžio 9 d. nutartis byloje Nr. A-556-2994-11; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. lapkričio 7 d. nutartis byloje Nr. A-438-26-13).

Mokesčių slėpimą nuo mokesčių vengimo atskirti galima ne tik pagal pažeidimo būdą ar priemones, tačiau ir pagal taikomas mokesčio apskaičiavimo priemones. Mokesčių

vengimo atveju, mokesčių administratorius atkuria tikrąsias aplinkybes su kuriomis MAĮ sieja apmokestinimą ir kurios buvo „paslėptos“ po netikrais sandoriais. Tokiu atveju mokesčio bazė bei mokėtinas mokestins, vadovaujantis MAĮ 69 straipsniu, yra apskaičiuojamas pagal tikrąjį sandorio turinį, atitinkamo mokesčio numatyta tvarka. Mokesčių slėpimo atveju, mokesčių administratorius turi suformuoti mokestinę prievolę pagal savo vertinimą MAĮ 70 straipsnio pagrindu t. y. padidinant mokesčių mokėtojo mokesčio bazę atsižvelgiant į visas reikšmingas aplinkybes, informaciją iš kelių skirtingų šaltinių pritaikant Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėse nustatytus metodus.

Apibendrinant, galime daryti išvadą, jog nors ir turinio viršenybės prieš formą principas yra priskiriamas prie bendrųjų antivengiminių normų, šis principas suteikia teisę mokesčių administratoriui aklaui nesivadovauti mokesčių mokėtojo pateiktais duomenimis, tačiau vertinti tikrąją sudarytų sandorių prasmę ir turinį. Patį mokesčių vengimą, kuriam ir taikomas turinio viršenybės prieš formą principas, reikėtų suprasti kaip formaliu požiūriu leistiną veiklą, tačiau savo esme dirbtiną, prieštaraujančią ekonominei logikai bei svarbiausia, turinčią tik vieną tikslą – mokestinės naudos siekimą. Mokesčių vengimą, tiek mokesčių slėpimą neišvengiamai yra būtina atriboti vienas nuo kito, juolab nuo mokesčių optimizavimo, nes šių institutų identifikavimas neretai tampa mokestinio ginčo esme. Nors šios sampratos nėra įtvirtintos mokestiniuose įstatymuose, tačiau pasitelkiant kitus šaltinius, tokius kaip moksliniai darbai bei teismų praktika turime galimybę nubrėžti aiškia ribą tarp šių sąvokų. Remiantis tuo, kas pateikta šioje dalyje, galime teigti, kad mokesčių optimizavimas yra prigimtinis mokesčių mokėtojo siekis veikti efektyviausiu įmanomu būdu t. y. sumažinti sąnaudas ir maksimizuoti pajamas veikiant išimtinai tik teisėtais veiksmais. Toks veiklos modelis turėtų pasižymėti ne tik gaunama mokestine nauda, tačiau ir ekonomine logika. Tuo tarpu mokesčių slėpimas, tai sąmoningas mokestinių įstatymų nesilaikymas, kuris dažniausiai pasižymi neveikimu siekiant išvengti mokestinės prievolės ar bent dalinai sumažinti apskaičiuojamo mokesčio bazę. Mokesčių slėpimas yra vykdomas ne tik su tikslu apeiti mokestiniuose įstatymuose įtvirtintus reikalavimus, tačiau ir eliminuoti visas mokesčių administratoriaus galimybes remtis atitinkamais mokestiniais dokumentais siekiant aptikti netinkamą mokesčių apskaičiavimą. Analogiškai mokesčių vengimui, mokesčių slėpimo atveju mokesčių administratorius pasitelkia prieš mokesčių slėpimą nukreiptas priemones – MAĮ 70 straipsnyje įtvirtintą mokesčių apskaičiavimo būdą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

4. Mokesčių apskaičiavimas kai išlaidos viršija pajamas

4.1. Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą

Mokesčio apskaičiavimą taikant turinio viršenybės prieš formą principą reglamentuoja MAI 69 straipsnis, kuris numato, jog „tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčių, taiko turinio viršenybės prieš formą principą.“ Minimo straipsnio pirma dalis yra taikoma mokesčių administratoriui visiškai neatsižvelgiant į formalią mokesčių mokėtojo sudaromų sandorių formą. Mokesčių administratorius atkuria slepiamas bei iškreipiamas aplinkybes ir apskaičiuoja mokesčių pagal atitinkamą mokestinį įstatymą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Taikant šį apmokestinimo principą mokesčių administratorius gali analizuoti sandorius atgaline chronologine tvarka tokiu būdu atskleidamas tikrąjį ūkinės operacijos tikslą, kuris neretai būna mokestinė nauda. Tačiau siekiant pritaikyti analizuojamą mokesčių apskaičiavimo principą, mokesčių mokėtojo sudaromi sandoriai turi atitikti šias aplinkybes:

1. Sudaromi sandoriai yra fiksuojami apskaitoje, ūkinės operacijos paremtos formaliais dokumentais;
2. Sudaryti sandoriai ar jų grupė, analizuojant visų veiksmų visumą, savo turiniu neatitinka mokesčių įstatymuose numatyto tikslo ir prasmės, nors vertinant kiek vieną sudarytą sandorį formaliai, jie nepažeidžia teisės aktų reikalavimų;
3. Sudarytų sandorių pagrindinis tikslas – mokestinė nauda, kuri turėtų būti suprantama plačiau nei tik mokėtino mokesčio sumažinimas. Mokestinė nauda apima gražintinos mokesčio permokos padidinimą, terminų sutrumpinimą ir kt.;
4. Sudarytų sandorių neįmanoma pagrįsti ekonomine, verslo logika ar kitais nauda pagrindžiančiais elementais išskyrus 3 punkte minimą mokestinę naudą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021).

Analizuojant mokesčio apskaičiavimą pagal MAI 69 straipsnį, kai išlaidos viršija pajamas, neišvengiamai reikia išnagrinėti šios nuostatos kitą pusę – tai yra mokesčių mokėtojo laisvę pasirinkti naudingiausią teisėtą variantą. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo nutartyse ne kartą yra pažymėjęs, jog „joks teisės aktas

neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui.“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. liepos 1 d. nutartis byloje Nr. A-862-438/2020). Ne vienas šiame darbe minėtas teisės mokslininkas yra akcentavęs šią situaciją, jog kiekvienas mokesčių mokėtojas laikydamasis įstatymų normų turi galimybę pasirinkti tokį veiklos elgesio modelį, kuris leistu gauti kaip įmanoma daugiau pajamų, minimizuojant išlaidas (kitais tariant, mokesčius). Todėl konstatavus faktą, jog mokesčių mokėtojas įgijo mokestinės naudos, automatiškai nereiškia, kad mokesčių mokėtojo veikla turi būti traktuojama kaip mokesčių vengimas ar kitas mokesčių įstatymų pažeidimas. Teismų praktikoje yra pasisakoma, kad mokesčių administratorius privalo nustatyti „įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis byloje Nr. A575-3448/2011; 2019 m. liepos 4 d. nutartis byloje Nr. eA-1817-602/2019).

Siekiant geriau įsigilinti į mokesčio apskaičiavimą, kai mokesčių mokėtojas negali pagrįsti išlaidų pajamomis, būtų naudinga išanalizuoti patį apskaičiavimo procesą. Visų pirma, mokesčių mokėtojas atsiduria Valstybinės mokesčių inspekcijos akiratyje ir tai gali būti dėl įvairių priežasčių, pavyzdžiui, dėl sudarytų specifinių sandorių, dėl vienos iš mokesčių mokėtojų kontrolės formos iniciavimo (mokestinis patikrinimas, mokestinis tyrimas) ar dėl nepagrįsto turto ir pajamų šaltinių. Dėl pastarojo atvejo, mokesčių administratorius susisiekiama su mokesčių mokėtoju ir vadovaudamasis MAĮ 33 straipsnio 1 dalies 1 punktu, duoda nurodymą pateikti dokumentus pagrindžiančius apie turtą bei pajamas. Minimas prašymas yra suformuluojamas galimo mokestinio pažeidimo pagrindu, nes mokesčių administratorius savo vidinės sistemos pagalba gali sekti mokesčių mokėtojo pajamas, didžiąją dalį išlaidų, tačiau savo duomenų bazėje neranda informacijos dėl lėšų kilmės (Medelienė, 2019, p. 1). Mokesčių mokėtojui pateiktus tik formalius, realybės neatitinkančius dokumentus, pavyzdžiui, gautos paskolos sutartį, mokesčių administratorius laikydamasis MAĮ įtvirtintos mokesčių mokėtojų kontrolės nuostatų, gali apskaičiuoti mokėtiną mokestį savo iniciatyva, jeigu mokestis nebuvo tinkamai apskaičiuotas. Tačiau mokesčio apskaičiavimui siekiant pritaikyti turinio viršenybės prieš formą principą, mokesčių administratorius turi nustatyti, jog sandoris, ūkinė operacija ar kitas susitarimas sudarytas išimtinai turint tikslą gauti mokestinę naudą. Remiantis MAĮ 67

straipsniu, mokesčių administratorius privalo pagrįsti tvirtinimą, jog sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, savo poziciją paremiant tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. liepos 4 d. nutartis byloje Nr. A-517-442/2017; 2021 m. sausio 27 d. nutartis byloje Nr. eA-2667-442/2020).

Vertėtų pažymėti, jog mokesčių administratorius nustatęs mokesčių pažeidimą, kai fizinis asmuo negali pagrįsti išlaidų pajamomis, mokestinę prievolę gali apskaičiuoti taikydamas prailgintą senaties terminą. Šis terminas yra reglamentuojamas MAĮ 68 straipsnio 4 dalies 1 punkte, kuris numato, jog apskaičiuojamam ar perskaičiuojamam gyventojų pajamų mokesčiui (išskyrus fizinio asmens mokamą gyventojų pajamų mokestį iš individualios veiklos dalies) yra taikomas prailgintas terminas – ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Remiantis MAĮ komentaru, įstatymo leidėjas nustatė ilgesnį mokesčių apskaičiavimo terminą, nes fiziniai asmenys turi itin daug įvairių aplinkybių dėl kurių objektyviai gali netinkamai įvykdyti savo mokestines prievoles, negalėjimas išlaidų pagrįsti pajamomis yra viena iš jų (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021).

Remiantis 2011 m. rugsėjo 21 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamento parengtu Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimu, turime galimybę išskirti keletą pagrindinių fiktyvių mokestinių schemų, kurioms yra taikomas mokesčių apskaičiavimas pagal turinio viršenybės prieš formą principą:

- 1) *Fiktyvūs (apsimestiniai) sandoriai* – tai atvejai, kai mokesčių mokėtojai sudaro sandorius tik dėl akių, kurių faktiškai neįvykdo, o sandorių pagrindu turimus ar išrašytus dokumentus naudoja siekdami mokestinės naudos;

Pavyzdžiui:

„Turto pardavimo kaina, numatyta preliminariosiose sutartyse visiškai neatitiko rinkos kainos. Mokesčių administratorius įvertino VĮ Registrų centras duomenis, pagal kuriuos pareiškėjo ketinamo parduoti 15 ha žemės sklypo vidutinė rinkos vertė buvo 6 658 Lt, o 16,80 ha žemės sklypo vidutinė rinkos vertė buvo 21 855 Lt. Tuo tarpu pareiškėjo ir UAB „Metva“ sudarytose preliminariosiose sutartyse nurodyta ketinamų parduoti žemės sklypų kaina už 15 ha žemės sklypą buvo 1 900 000 Lt, už 16,80 ha žemės sklypą – 2 100 000 Lt, t. y. ženkliai skyrėsi nuo tuo laikotarpiu buvusių rinkos kainų.

Aptartų aplinkybių visuma leidžia daryti išvadą, jog pareiškėjo su UAB „Metva“ sudarytomis preliminariosiomis sutartimis nebuvo siekiama sukurti realių civilinių teisinių santykių, t. y. susitarti dėl žemės sklypų pirkimo. Atsižvelgiant į tai, pareiškėjui išmokėtos 1 000 000 Lt išmokos negali būti laikomos neapmokestinamosiomis pajamomis pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 31 punktą. Minėtos sutartys sudarytos neturint ekonomiškai pagrįstų tikslų, siekiant mokestinės naudos, todėl mokesčių administratorius pagrįstai rėmėsi MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi ir atkūrė pareiškėjo neteisingai pateiktas aplinkybes. Pasirinkus šį kelią, t. y. padidinus parduodamo turto kainą, pagal kurią pareiškėjui didžioji dalis sumos sumokėta grynaisiais pinigais, siekta įforminti neapmokestinamų GPM piniginių lėšų išmokėjimą ir kitų (ne turto pardavimo) pajamų įteisinimą, o tai vertintina kaip mokestinės naudos siekimas.“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. rugšėjo 6 d. nutartis byloje Nr. A-848-602/2017). Minimoje byloje mokesčių mokėtojas sudarė preliminarias pirkimo pardavimo sutartis su įmone nuroydamas beveik 10 kartų didesnę, nei rinkos kainą, juolab abiem pusėms buvo žinomos aplinkybės, jog įmonė yra nuostolinga ir lėšų sudaryti pagrindines sutartis neturės. Tą žinodamas mokesčių mokėtojas siekė gauti sumokėtą avansą ir laikyti jį neapmokestinamomis pajamomis.

- 2) *Priedangos sandoriai* – tai atvejai, kai mokesčių mokėtojai siekdami atitinkamos mokestinės naudos, buvusius sandorius ar kitas ūkines operacijas pakeičia kita formalizuota išraiška, kuri visiškai neatitinka realaus ekonominio ar socialinio turinio. Tiksliau, vienais sandoriais yra pridengiami kiti sandoriai, kitokio turinio ir pobūdžio ūkinės operacijos nei formaliai, raštiškai įtvirtinta;

Pavyzdžiui:

„Teismas nurodė, kad pareiškėja, dirbdama Varėnos rajono 1-ojo notaro biuro notare, 2005 m. gruodžio 23 d. įsakymu notarės padėjėjoms D. S. ir A. K. padovanojo po 6459 Lt. Šios pareiškėjos samdomiems darbuotojams išmokėtos išmokos laikytinos su darbo santykiais susijusiomis pajamomis, nes jas išmokėjo pareiškėja, kaip notarė, savo darbuotojoms. Šių išmokų priskirtinumą prie A klasės pajamų, nuo kurių pajamas išmokėjęs asmuo privalo išskaityti ir sumokėti į biudžetą GPM, patvirtina ir pareiškėjos argumentai, kad ji norėjusi darbuotojas paskatinti.

Tai sudarė pagrindą nustatyti pareiškėjos mokestines prievoles taikant Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje numatytą turinio viršenybės prieš formą principą ir priskiriant padėjėjoms išmokėtas sumas prie susijusių su darbo santykiais A klasės pajamų.“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 3 d. nutartis byloje Nr. A-442-66-11). Šioje byloje su darbo santykiais susijęs užmokestis, priedas prie atlyginimo skirtas paskatinimui buvo pridengiamas formaliu sandoriu – dovanojimo

sutartimi, siekiant, jog gautos pajamos nebūtų apmokestinamos gyventojų pajamų ir kitais mokesčiais.

- 3) *Nebūtinai tarpiniai sandoriai* – tai atvejai, kai sudaromi tarpiniai sandoriai, susijusių sandorių grandinėje dėl to paties objekto. Ekonominiu ar verslo požiūriu, tarpinis sandoris neturi visiškai jokios prasmės, tačiau turi tikslą sumažinti ar net visai panaikinti mokėtiną mokesčio sumą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 21 d. aprobuotas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas).

Pavyzdžiui:

„Nagrinėjamu aspektu itin atkreiptinas dėmesys į tai, jog pagal dovanojimo sandorių sudarymą laike (nuo 2003 m. spalio 28 d. dovanojimo sutarties pagal kurią pareiškėjo sesuo D. S. 210000 Lt padovanojo motinai I. U. iki 2003 m. lapkričio 3 d. pinigų dovanojimo sutarties, pagal kurią I. U. (pareiškėjo motina) pareiškėjui padovanojo tą pačią pinigų sumą, praėjo 6 dienos), tos pačios piniginių lėšų sumos dovanojimas iš vieno asmens kitam, o po to ir trečiam asmeniui vyko sparčiu tempu. Ši faktinė aplinkybė taip pat leidžia teigti, jog galutinis piniginių lėšų gavėjas jau buvo aiškus prieš sudarant dovanojimo sandorius. Tuo tarpu, atsižvelgiant į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo formuojama teisės aiškinimo ir taikymo praktiką, vienas iš esminių objektyvių pagrindų, įrodančių mokestinės naudos siekimą ir leidžiančių taikyti turinio prieš formą principą yra pripažįstama aplinkybė, jog nebūtinai tarpiniai sandoriai, leidę sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, buvo atlikti per trumpą laiką.“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 4 d. nutartis byloje Nr. A-438-201-11). Vadovaujantis teismų praktika, galime pastebėti tendenciją, jog vienas iš pagrindinių mokesčių vengimą tarpiniais sandoriais identifikuojančių bruožų yra greitas ir dažnas ekonomiškai nepagrindžiamų sandorių sudarymas laiko atžvilgiu.

Analizuojant MAĮ 69 straipsnio taikymą dėl mokesčių apskaičiavimo, kai fizinis asmuo būdamas mokesčių mokėtoju negali pagrįsti išlaidų pajamomis, galime pastebėti iki šios dienos aktualią problematiką, tai MAĮ 69 ir 10 straipsnių taikymas. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2013 m. balandžio 11 d. priėmė nutartį administracinėje byloje Nr. A442-724/2013, kurioje vyko ginčas dėl mokestinės nepriemokos perkėlimo MAĮ 10 straipsnio pagrindu. Įmonei UAB „Lichemus“ buvo iškelta bankroto byla, atliktų patikrinimų metu nustatyta, kad UAB „Cleanex“ perėmė ir vykdo bankrutuojančios įmonės veiklą t. y. paslaugas teikia iš esmės tiems patiems klientams, dirba su tais pačiais paslaugų tiekėjais, dirba tokiomis pat kainomis, teikia analogiškas

paslaugas ir kt. Buvo nustatytas nesąžiningas abiejų bendrovių vardu veikusių asmenų elgesys, nes neinformavus kreditorių buvo parduotas turtas ir atsiskaityta su įmone neatsižvelgiant į kreditorių eilę, dėl nemokumo UAB „Lichemus“ neturėjo galimybės atsiskaityti su likusiais kreditoriais, tame tarpe ir su valstybės interesus ginančią Valstybinę mokesčių inspekcija. Mokesčių administratoriaus vertinimu, susijusių įmonių veiksmų turinys turėtų būti vertinamas kaip mokestinių teisių ir pareigų perėmimas. Dėl šios priežasties mokesčių administratorius vadovavosi MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu ir apskaičiavo UAB „Cleanex“ sumokėti UAB „Lichemus“ mokėtinus mokesčius, įskaitant baudą ir delspinigius.

Mokestinių ginčų komisija, kartu su Lietuvos vyriausioju administraciniu teismu priėmė sprendimą panaikinti mokesčių administratoriaus sprendimą, motyvuodami tuo, jog situacijai pritaikius MAĮ 10 straipsnyje reglamentuojamą turinio viršenybės prieš formą principą, dar negarantuoja, jog bus neišvengiamai kartu pritaikoma ir MAĮ 69 straipsnio 1 dalis. Siekiant panaudoti MAĮ 69 straipsnį ir apskaičiuoti mokėtiną mokestį taikant turinio viršenybės prieš formą principą, mokesčių administratorius įgyja teisę tik tuo atveju, jeigu faktinėmis aplinkybėmis pagrindžia mokesčių mokėtojo sudaromų sandorių tikslą, t. y. išimtinį siekį gauti mokestinę naudą.

Teisėjų kolegija taip pat pažymėjo, jog „įstatymų leidėjas akcentuoja būtent mokestinių teisių santykių dalyvių veiklos turinį, prieš tai paminėtos aplinkybės implikuoja ir tai, kad aptariamam principu paprastai negalima *inter alia* remtis nustatant (keičiant, panaikinant) tų asmenų mokestines prievoles (šių prievolių apimtį), kurie nedalyvavo mokestiniame teisiniame santykiyje, nulėmusiame atitinkamos mokestinės prievolės atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą“. Šioje vietoje susiduriama su problematika, nes kitos Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išaiškinimas prieštarautų teisėtumo imperatyvui, jog „mokesčio mokėtojo mokestinių prievolių, kurios yra tiesiogiai susijusios su asmenų nuosavybės teisių suvaržymu, atsiradimo, pasikeitimo ar pasibaigimo pagrindai nustatomi tik mokesčių įstatymų“. Analogiškai, būtų nepagrįstai suvaržomos mokesčių mokėtojo teisė į nuosavybę (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. balandžio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-442-724-13 Administracinė jurisprudencija. 2013, 25, p. 372-387; Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gruodžio 10 d. sprendimas Nr. S-216 (7-196/2018)). Apibendrinant, šiuo Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimu yra pabrėžiama, jog mokestiniai įstatymai turi reglamentavimo trūkumą, kuriuo būtų užkertamas kelias nesąžiningam verslo perėmimui. Vienas iš šios spragos sprendimo

variantų galėtų būti įstatymų leidėjo iniciatyva numatant mokesčio sumokėjimo prievolės perkėlimą įstatymu piktnaudžiaujančiam verslo perėmėjui.

Atliekant teismų praktikos analizę kyla klausimas kokiomis sąlygomis mokesčių mokėtojas gali palenkti bylos baigtį į savo pusę ir kas turėtų būti įrodinėjama iš mokesčių mokėtojo pusės turinio viršenybės prieš formą kontekste. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas ne vienoje svarbioje byloje akcentavo, kas turėtų būti įrodinėjama esant priešingai situacijai – siekiant įrodyti mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą. Pagrindinis ir svarbiausias aspektas, objektyvių aplinkybių visuma, kurios leistų daryti išvadą, jog nepaisant formalios teisės aktuose numatytų sąlygų laikymosi, teisės aktais pagrįstas ir siekiamas tikslas nebuvo įgyvendintas (objektyvusis aspektas). Antra, privalu pagrįsti subjektyvųjį aspektą, kuris pasižymi mokesčių mokėtojų siekiu gauti naudos iš teisės aktų dirbtinai sukurtas sąlygas (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2019 m. vasario 26 d. sprendimas byloje C-116/16 bei C-117/16; Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2017 m. liepos 13 d. sprendimas byloje C-151/16). Iš pateikto teismo išaiškinimo, galima daryti išvadą, jog mokesčių mokėtojas siekdamas laimėti bylą, turi įrodinėti priešingai – turi pagrįsti aplinkybių visumą, kurios įrodytų, jog nepaisant formalių teisės aktų sąlygų neatitikimo, mokesčių mokėtojui veikiant sąžiningai, įstatymų siekiamas tikslas buvo įvykdytas (Vildžiūnaitė, 2020, p. 63).

Vertinant Mokestinių ginčų komisijos formuojamą praktiką, galima būtų išskirti keletą situacijų, kuomet konkrečiame mokestiniame ginče MAĮ 69 straipsnis yra taikytinas mokesčių mokėtojo naudai:

- 1) Techninio pobūdžio klaidos, nuo mokesčių mokėtojo valios priklausančių formalių teisės aktų reikalavimų pažeidimai (sąžiningo suklydimo atveju) (Mokestinių ginčų komisijos 2016 m. sausio 29 d. sprendimas Nr. S-26 (7-280/2015));
- 2) Tikrųjų sudaryto sandorio aplinkybių neatitikimas įformintoms, esant skirtingam sandorių turiniui (Mokestinių ginčų komisijos 2019 m. rugpjūčio 26 d. sprendimas Nr. S-106 (7-79/2019));
- 3) Situacijos esmės nesutapimas su formaliomis aplinkybėmis, įskaitant ir mokesčių mokėtojo kvalifikavimą. Į MAĮ 69 straipsnio ribas neturėtų patekti mokestiniai ginčai, kai įstatyme reglamentuotos sąlygos negali būti siejamos su atitinkamais formalumų trūkumais. Pavyzdžiui, MAĮ įtvirtintų normų sąlygų siejimas su mokesčių mokėtojų giminystės laipsniu ir kt. (Mokestinių ginčų komisijos 2018 m. gegužės 7 d. sprendimas Nr. S-78 (7-51/2018)) bei (Vildžiūnaitė, 2020, p. 63).

Tęsiant Lietuvos Respublikos teismų praktikos analizę MAI 69 straipsnio kontekste, galime susidurti su dažnai mokestiniuose ginčiuose pasitaikančia antivengiminės normos taikymo problematika – netinkamu sandorių ekonominės prasmės vertinimu. Vienas iš dažniausiai pasitaikančių pavyzdžių – paskolos ar kito sudaryto sandorio ekonominės naudos vertinimas. Kaip jau buvo minėta šiame darbe, mokesčių vengimas nuo mokesčių optimizavimo skiriasi, jog mokesčių optimizavimo modelis pasižymi ne tik gaunama mokestine nauda, tačiau ir ekonomine logika. Pavyzdžiui, vienoje iš Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo bylų „pareiškėjai buvo perduota visa už sodybą sutarta suma, o ne dalis jos (avansas), kaip yra įprasta tokiais atvejais, paskolos sutartis sudaryta paprasta rašytine forma, beprocentė, joje nenumatytos jokios sutarties įvykdymo užtikrinimo priemonės, lėšos buvo perduotos grynais pinigais; pareiškėjų ir A. A. teiginiai dėl jų tarpusavio ryšių yra nenuoseklūs ir priešaringi, viena vertus, jie teigė vieni kitų beveik nepažinoję, nors kurį laiką dirbo toje pačioje įmonėje“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 17 d. nutartis byloje Nr. eA-430-556/2021). Šioje byloje teismas įvertino, kad atitinkamos deklaracijos nepateikimas neturėtų būti laikytina lemiamą aplinkybę, kuri formavo teismo nuomonę dėl bylos baigties. Tai buvo aplinkybių visuma, pirma sudarant paskolos sutartį su mažai pažįstamu žmogumi ir nenumatant procentinės palūkanų dalies, ir baigiant mokesčių mokėtojų teiginių priešaringumu. Analizuojamoje situacijoje sudarytą formalų sandorį sunku pagrįsti bet kokia ekonomine logika, tad galime daryti išvadą, jog tai yra vienas iš mokesčių vengimo pavyzdžių.

Tačiau, kitose bylose situacija kiek kitokia, „<...> visų pirma, 2013 m. datuojami sandoriai realiai buvo sudaryti 2013 m. Antra, ginčo vertybinių popierių (akcijų) pardavimas buvo realus. Trečia, neatsiskaičius už akcijas terminais, kuriais numatyta atsiskaityti, pasinaudota kita galimybe – Užskaitymo aktu. Šios sutarties pagrindu net tik buvo užsitikrinta gauti atlygį už parduotas UAB „Pamario jėgainių energija“ akcijas, bet ir gauti palūkanas už obligacijas, t. y. gauti ekonominę naudą. Tokio pobūdžio sandoris nepatenka į MAI 69 straipsnio 1 dalies taikymo sritį, kadangi šiuo atveju gauta reali ekonominė nauda – palūkanos už obligacijas, kas nebuvo paneigta.“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. birželio 26 d. nutartis byloje Nr. A-2031-556/2019; Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2019 m. liepos 11 d. sprendimas Nr. S-92 (7-63/2019)). Šioje byloje matome, jog tiek mokesčių administratorius, tiek pirmų dviejų instancijų teismai netinkamai vertina sudaromų sandorių ekonominę logiką. Šioje byloje pareiškėjui buvo žymiai naudingiau sudaryti paskolos sutartis su juridiniais asmenimis, numatant 1.5 proc. palūkanas, kai tuo tarpu rinkoje už indelius bankai siūlė 0,95-1,06 proc. palūkanas. Vien šis faktas pagrindžia

sudarytų sandorių (paskolos sutarčių) logiką, juolab, sutartyse buvo numatytos netesybų ir mokėjimo terminų ir kitos kartinės nuostatos. Galime daryti prielaidą, jog problema slypi reguliavimo trūkume dėl MAĮ 69 straipsnio taikymo. Tiek mokesčių administratorius, tiek teismai neturi konkrečių norminio akto pavidalu įtvirtintų gairių dėl mokesčio apskaičiavimo taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Dėl šios priežasties patys teismai turi atlikti įstatymų leidybos funkciją, kas teoriniu aspektu prieštarauja pačiai Lietuvos Respublikos Konstitucijai. Šios problematikos galima būtų lengvai išvengti, jeigu įstatymų leidėjas numatytų šio straipsnio taikymo gaires MAĮ komentare ar išleistų analogiškas taisykles, kurios reglamentuoja MAĮ 70 straipsnio taikymą t. y. Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės.

Iš teisinio aiškumo trūkumo, išplaukia dar vienas probleminis aspektas, tai mokesčių administratoriaus netikslus aplinkybių atkūrimas apskaičiuojant mokestį bei taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Teismų praktikoje pasitaiko atveju, kuomet atkuriant tikrąsias aplinkybes mokestinės prievolės pažeidėju yra laikomas ne mokesčių naudos gavėjas, o visiškai kitas asmuo, kuriam yra perkeliama mokesčių bazė (Paulauskas, 2006, p. 115-117). Šio aspekto problematiką pagrindžia ir nenuosekli teismų praktika, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byloje buvo patvirtinta, jog mokesčių administratorius tinkamai pripažino apdovanotą asmenį mokesčių mokėtoju ir pajamas gavusiu asmeniu. Nors pirma ir antra instancija konstatavo, jog analizuojamoje situacijoje mokesčių mokėtoju turi būti pripažintas asmuo, kuris savo veiksmais siekė išvengti mokesčių mokėjimo nuo gautų pajamų (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 25 d. nutartis byloje Nr. P-438-23-11; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. birželio 23 d. nutartis byloje Nr. A-06-741-05). Analizuojamoje situacijoje reikėtų darytina išvada, jog pinigų gavimo faktas už nekilnojamą turtą neturėtų būti pagrindinė aplinkybė įrodanti pajamų gavimo faktą (Paulauskas, 2006, p. 117). Analogiškoje byloje Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, įvertino sudaromų sandorių aplinkybes (dovanojimo ir pirkimo pardavimo) ir konstatavo, jog mokestinę naudą gavo asmuo perkėlęs mokesčio bazę t. y. turtą dovanojęs asmuo, o ne dovanos gavėjas. Šioje byloje teismas pabrėžė, jog MAĮ 69 straipsnio taikymo kontekste, nėra reikšminga kas gavo tikrąją ekonominę naudą ir kad pats gautų pajamų paskirstymo faktas nepaneigia mokestinės prievolės pažeidimo vengiant mokesčių (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. gegužės 24 d. sprendimas byloje Nr. A662-685/2010).

Apibendrinant, mokesčių vengimo atveju, kai mokesčių mokėtojo išlaidos viršija pajamas, mokestį galima apskaičiuoti pritaikant MAĮ 69 straipsnį, kuris mokesčių administratoriui leidžia neatsižvelgti į formalią mokesčių mokėtojo sudaromų sandorių

formą ir atkuriant tikrąsias aplinkybes apskaičiuoti mokestį pagal atitinkamą mokestinį įstatymą. Siekiant pritaikyti minimą normą, sandoriai privalo atitikti kelias sąlygas: sandoriai turi būti paremti formaliais dokumentais, savo turiniu neatitikti mokestiniuose įstatymuose numatyto tikslo, išskirtinai siekti mokestinės naudos be jokio kito ekonominio ar verslo pagrindo. Tačiau apskaičiuojant mokestį pagal MAĮ 69 straipsnį, neišvengiamai yra susiduriama su probleminiais aspektais. Pavyzdžiui, netinkamas mokesčių mokėtojo sudaromų sandorių ekonominio pagrindo vertinimas ar netikslus mokestinių aplinkybių atkūrimas, kuris neretai mokesčio bazę perkelia mokestinės naudos negavusiam asmeniui. Galime daryti prielaidą, jog problema slypi teisinio aiškumo, reguliavimo trūkume dėl MAĮ 69 straipsnio taikymo, nes tiek mokesčių administratorius, tiek teismai neturi konkrečių norminio akto pavidalu įtvirtintų gairių dėl mokesčio apskaičiavimo taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Dėl šios priežasties patys teismai turi atlikti netiesioginę įstatymų leidybos funkciją, kas teoriniu aspektu prieštarauja pačiai Lietuvos Respublikos Konstitucijai. Šios problematikos galima būtų išvengti, jeigu įstatymų leidėjas ar centrinis mokesčių administratorius numatytų šio straipsnio taikymo gaires MAĮ komentare ar išleistų analogiškas taisykles, kurios reglamentuoja MAĮ 70 straipsnio taikymą.

4.2. Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Mokesčio apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus vertinimą reglamentuoja MAĮ 70 straipsnis, kuris numato, jog „tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Analizuojama mokesčių apskaičiavimo norma mokesčių administratoriui suteikia teisę apskaičiuoti mokestį pagal savo vertinimą tais atvejais, kai to padaryti pagal įprastinę, atitinkamame mokestiniame įstatyme numatytą tvarką, nėra galimybės. Mokesčių

administratorius remiantis šiuo straipsniu apskaičiuoja mokestį tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo šias pareigas:

- 1) Mokesčio apskaičiavimas – mokesčių mokėtojas nepateikia deklaracijų, ar kitų numatytų mokestinių dokumentų, juose yra pateikiami prieštaringi duomenys. Taip pat, kai mokesčių mokėtojo įsigyto turto ar asmeninių išlaidų vertė per mokestinį laikotarpį yra didesnė už deklaruotas pajamas ir kt.;
- 2) Bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi – mokesčių mokėtojas nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų, pavyzdžiui, pateikti papildomą informaciją, mokestinius dokumentus ar kitaip savo veiksmais trukdo mokesčių administratoriui vykdyti darbo funkcijas;
- 3) Apskaitos tvarkymas – mokesčių mokėtojas tvarko apskaitą nesivadovaudamas Lietuvos Respublikos įstatymais arba visai nevykdo šios pareigos;
- 4) Dokumentų saugojimas – mokesčių mokėtojas neišsaugo mokestinių dokumentų, kurie yra būti atitinkamo mokesčio bazės apskaičiavimui (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021).

Pabrėžtina, kad aukščiau pateiktas sąrašas, mokesčio mokėtojo elgesio formų, kuriam gali būti apskaičiuotas mokestis pagal MAĮ 70 straipsnį, nėra baigtinis. Nes vystantis visuomenei tobulėja ir įvairios mokestinės schemos bei kiti mokesčių slėpimo būdai, dėl šios priežasties Lietuvos vyriausiasis teismas yra pasisakęs, jog paprastai nėra įmanoma apibrėžti visų atvejų, kai kyla būtinybė apskaičiuoti mokestį pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. vasario 11 d. nutartis byloje Nr. P-45-438/2015). Todėl mokesčių administratorius identifikavęs vieną ar daugiau aukščiau pateiktų aplinkybių ar kitaip įsitikinęs, jog dėl mokesčių mokėtojo veiksmų nėra galimybės apskaičiuoti mokesčio mokestiniame įstatyme numatyta tvarka, turi teisę apskaičiuoti mokestį pagal savo įvertinimą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021).

Analizuojamo MAĮ straipsnio 2 dalis numato, jog mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus vertinimo tvarką numato pats centrinis administratorius. Dėl šios priežasties, 2004 metais buvo patvirtintos Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės (toliau – **Taisyklės**), kurios reglamentuoja atvejus, principus ir metodus, kuomet yra taikomas MAĮ 70 straipsnis.

Minimose Taisyklėse yra įtvirtinti mokesčių apskaičiavimo metodai, kuriuos taiko mokesčių administratorius (Valstybinė mokesčių inspekcija) atlikdama aptariamas mokesčių administravimo procedūras. Vertėtų atkreipti dėmesį, jog mokesčių administratorius privalo pasirinkti tokį mokesčių apskaičiavimo metodą, kurį taikant

apskaičiuojamas mokesčio dydis būtų kaip įmanoma tikslesnis. Vadovaujantis bendrąja taisykle, mokesčių administratoriaus taikomas apskaičiavimo būdas priklauso nuo to, kokie informacijos šaltiniai ir duomenys apie mokesčių mokėtoją yra turimi ir kuriais pasinaudojus būtų pasiektas realiausias mokesčio bazės dydis (Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės, 2004). Priklausomai nuo situacijos, mokesčių administratorius gali taikyti kelis tokius vertinimo metodus:

- 1) Palyginamasis – šis metodas yra taikomas, kai mokesčių administratorius turi atitinkamą ankstesnių ar vėlesnių laikotarpių informaciją apie mokesčių mokėtoją (dažniausiai deklaracijas) ir yra įsitikinęs kad vykdoma veikla lyginamaisiais laikotarpiais nepasikeitė. Tuomet mokesčių administratorius lygina tikrinamojo laikotarpio deklaracijose nurodytą informaciją su kitų laikotarpių turimomis deklaracijomis;
- 2) Analogijos – šis metodas yra taikomas, jeigu parenkamas mokesčių mokėtojas, kuris vykdo analogišką komercinę veiklą panašiomis rinkos sąlygomis, pavyzdžiui, panašūs produktai, apyvarta, geografinės vietovė, konkurencinės rinkos sąlygos ir kt. Pažymėtina, jog tiek teisės aktai, tiek formuojama teismų praktika nereikalauja absoliučiai identiškų komercinės veiklos sąlygų ir kitų veiklos rodiklių. Apskaičiuojant mokesčius pagal šį metodą reikėtų suprasti, jog mokesčių administratorius turi teisę vertinti panašias veiklas, tačiau būtina atsižvelgti, jog apskaičiuotas mokestis taip pat nebus tikslus (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 17 d. nutartis byloje Nr. eA-364-556/2021);
- 3) Išlaidų – šis metodas yra taikomas, kai mokesčių administratorius turi informaciją apie mokesčių mokėtojo ir jo šeimos patikras išlaidas per tikrinamąjį laikotarpį. Naudojant šį metodą atliekamas lyginimas tarp mokesčių mokėtojo bei jo šeimos išlaidų bei deklaruotų pajamų. Tuo atveju, kai mokesčių administratorius neturi galimybės nustatyti tikslių sumų, gali būti naudojami statistiniai ar kiti duomenys iš turimų informacijos šaltinių;
- 4) Grynosios vertės – šis metodas yra taikomas, kai mokesčių mokėtojas per tikrinamąjį laikotarpį sukaupe turto (akcijos, nekilnojamas turtas ir kt.), kurio įsigijimui pagrįsti deklaruotų pajamų nepakanka. Vertinimas ir apskaičiavimas pasitelkiant šį metodą susideda iš kelių dalių, t. y. mokesčių administratorius apskaičiuoja grynosios turto vertės padidėjimą, mokesčių mokėtojo turta, finansinius įsipareigojimus bei išlaidas ir pajamas tikrinamo laikotarpio pradžioje / pabaigoje;

- 5) Lėšų bankų sąskaitose – šis metodas yra taikomas, kai mokesčių administratorius turi duomenis apie mokesčių mokėtojo gaunamas pajamas į bankų ir kitų finansų įstaigų sąskaitas. Apskaičiuodamas mokesčius šiuo metodu, mokesčių administratorius turi įvertinti visus pavedimus ateinančius į sąskaitas, išlaidas grynaisiais pinigais, išmokas iš sąskaitų ir visus kitus žinomus šaltinius;
- 6) Ekonominių modelių – šis metodas yra taikomas, kai turima informacijos apie mokesčių mokėtoją iš kelių skirtingų šaltinių. Šaltiniai turi būti parenkami, kad atspindėtų tikslus mokesčių apskaičiavimui reikšmingus rodiklius. Surinktiems duomenims vertinti mokesčių administratorius parenka vieną iš ekonominių modelių, pavyzdžiui, realizavimo pajamų, savikainos, pardavimo kainos ir kt. (Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės, 2004).

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra pasisakęs dėl aukščiau pateiktų būdų apskaičiuojamų mokesčių bazės dydžio tikslumo. Atkreiptinas dėmesys, jog apskaičiuojant mokesčius, pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai įmanoma susidurti su netikslumais, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, tačiau galimais ir tikėtiniais duomenimis (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. sausio 20 d. nutartis byloje Nr. eA-4563-968/2020). Juolab, pati MAĮ 70 straipsnio 1 dalies normos prigimtis suponuoja, kad ji skirta „ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinės prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Galime daryti išvadą, kad mokesčių administratoriaus apskaičiuotas mokesčio bazės dydis yra laikomas pagrįstu tiek, kiek neišeina iš šių kriterijų ribų. Todėl mokesčių mokėtojas siekdamas paneigti nustatytą mokestinės prievolės dydį, privalo pateikti argumentus bei faktinius įrodymus, kurie patvirtintų, jog protingumo, teisingumo ir kitų kriterijų nebuvo laikomasi (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. sausio 13 d. nutartis byloje Nr. A-92-438/2021).

Pažymėtina, jog teismai ne kartą yra pasisakę dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokestinės prievolės dydžio apskaičiavimo būdo bei apimties. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra konstatavęs, jog nustačius, kad jeigu bent dalis mokesčių mokėtojo atliktų komercinių operacijų neatspindi tikrojo turinio, įrodymų atžvilgiu jau yra pakankama prielaida bei pagrindas mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai kitų komercinių operacijų atžvilgiu. Kita vertus, teismas pasisakydamas dėl netiesioginės mokesčių bazės nustatymo yra pažymėjęs, jokių būdu

minėta taisyklė nesudaro pagrindo mokestinės prievolės netiesioginio nustatymo metodus taikyti neribotai, taikant minimus metodus, yra būtina atsižvelgti į komercinių operacijų pobūdį, laikotarpį bei kitas reikšmingas aplinkybes. Visų pirma, apskaičiuodamas mokesčius mokesčių administratorius privalo patikrinti pakankamą mokesčio mokėtojo atliktų ūkinių ar kitų operacijų skaičių, kuris duotų pagrįstą faktinį pagrindą teigti, jog mokestinės prievolės nėra įmanoma nustatyti tiesiogiai kitų ūkinių operacijų atžvilgiu. Kitaip tariant, jeigu mokesčių mokėtojas didžiojoje dalyje savo mokestinių dokumentų pateikia neteisingus duomenis ar duomenys neatspindi tikrojo turinio, yra pagrindas taikyti netiesioginius mokesčio bazės nustatymo metodus. Antra, mokestinės prievolės dydis gali būti netiesiogiai apskaičiuojamas tik analogiškų ūkinių operacijų atžvilgiu, taip pat, svarbu įsitikinti, jog nepasikeitė sudaromų ūkinių-komercinių operacijų aplinkybės, pavyzdžiui, rinkos situacija, infliacijos lygis, veiklos pobūdis ir kt. Taigi, tik nustačius visų aplinkybių visumą, mokesčių administratorius gali konstatuoti, jog netinkamas mokesčio mokėtojo elgesys leidžia jo atžvilgiu mokestinės prievolės dydį apskaičiuoti netiesioginiais metodais (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. gruodžio 5 d. nutartis byloje Nr. A-1302-602/2016; Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2019 m. kovo 8 d. sprendimas Nr. S-39 (7-4/2019)); bei (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 21 d. aprobuotas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas).

Taigi, apibendrinant analizuojamą teismų praktiką, pažymėtina, jog vien tik MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamos veiklos (elgesio) identifikavimas savaime nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad susiduriama su tokia teisine situacija, kai mokesčio bazės dydžio nėra galimybės nustatyta įprastine (tiesiogine) tvarka. Toks mokesčio bazės apskaičiavimas reglamentuotų netiesioginių metodų pagalba yra išimtinė mokesčio apskaičiavimo tvarka. Netiesioginiais mokesčių apskaičiavimo būdais mokesčių administratorius įgyja teisę naudotis tik, kai įvertinus visas faktines aplinkybes ir surinktą informaciją mokestinės prievolės dydžio nėra galimybės apskaičiuoti kitų įstatymų numatytų būdu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. rugsėjo 18 d. nutartis byloje Nr. A-1876-602/2019; 2019 m. kovo 28 d. nutartis byloje Nr. eA-437-502/2019; 2013 m. balandžio 15 d. sprendimą byloje Nr. A602-27/2013).

Lietuvos Respublikos teismų praktikoje, galime išskirti vieną iš svarbiausių MAĮ 70 straipsnio taikymo probleminių pagrindų – pinigų gavimo fakto įrodinėjimą. Pagal bendrąją taisyklę, pajamų gavimas iš nenustatytų šaltinių ir jų nedeklaravimas neabejotinai sudaro teisinį pagrindą mokesčių administratoriui konstatuoti, kad mokesčių mokėtojas

netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius. Dėl šios priežasties mokesčių administratorius neturi galimybės nustatyti mokesčių mokėtojo mokesčio bazės dydžio įprastine tvarka, kas sudaro pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. gegužės 9 d. nutartis byloje Nr. A-556-602/2018). Mokesčių administratoriui šioje vietoje esminės problematikos nekyla, apskaičiuojant mokesťį fiziniam asmeniui pagal MAĮ 70 straipsnį dažniausiai yra taikomas išlaidų metodas, pavyzdžiui, „nustatyta, kad 2007 m. pareiškėjo ir jo sutuoktinės pajamas sudarė 1 877 559 Lt, o išlaidas – 2 922 547 Lt. Padaryta išvada, kad sutuoktinių patirtos išlaidos 786 559 Lt viršijo jų gautas pajamas, t. y. jie disponavo pajamomis iš nenustatytų šaltinių, kurių GPMĮ tvarka nedeklaravo ir nuo jų nesumokėjo pajamų mokesčio.“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-293-556/2016). Kitoje byloje „mokesčių mokėtojas būdamas UAB „Zero LT“ akcininku ir direktoriumi, pagal išrašytus kasos pajamų orderius į UAB „Zero LT“ kasą 2013 m. grynaisiais pinigais įnešė 148 542,54 Lt sumą. Kasos pajamų orderiuose nurodoma, kad įneštos piniginės lėšos yra akcininko įnašai. Šios lėšos buvo pripažintos kitomis apmokestinamosiomis, su darbo santykiais nesusijusiomis, ne individualios veiklos pajamomis, kurių minėtu laikotarpiu mokesčių mokėtojas nedeklaravo, nuo jų neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo GPM.“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-943-442/2021). Kaip minėta, mokesčių administratorius siekdamas apskaičiuoti mokėtiną mokesťį, kai mokesčių mokėtojo išlaidos viršija pajamas, neretai pasitelkia išlaidų metodą, kurio metu iš mokesčių mokėtojo gautų pajamų atima patirtas išlaidas (turto įsigijimas, piniginiai įnašai, lėšų pervedimai ir kt.) per tikrinamąjį laikotarpį. Jeigu yra gaunamas neigiamas rezultatas t. y. išlaidos didesnės nei pajamos, skirtumas yra pripažįstamas nedeklaruotomis pajamomis, nuo kurių nebuvo apskaičiuotas GPM.

Remiantis MAĮ 67 straipsnio 2 dalimi, mokesčių mokėtojas nesutikdamas su apskaičiuotu mokesčiu, turi galimybę pagrįsti, kodėl apskaičiuoti konkretūs mokesčiai yra netikslūs (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Analizuojant teismų praktiką pastebėtina tendencija, jog mokesčių mokėtojai naudoja pasikartojančius lėšų kilme pagrindžiančius įrodymus:

- Pirmasis, dažniausiai teismų praktikoje pasitaikantis argumentas – paskolos sutartis. Į šį argumentą tiek mokesčių administratorius, tiek teismai žiūri gana skeptiškai, neretai patikrinus paskolos davėjo finansinę būklę yra suprantama, jog paskolos davėjas apskritai neturėjo galimybės suteikti finansavimą tikrinamam mokesčių mokėtojui, taip pat paskolos sutartyje nenumatytos palūkanos bei grąžinimo terminas (Lietuvos vyriausiojo

administracinio teismo 2016 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-293-556/2016). Taip pat griežtai suformuota praktika dėl paskolų suteikimo grynaisiais pinigais, jei tai nebuvo deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka: mokesčių mokėtoju nevykdant MAĮ 42¹ straipsnyje nustatytos pareigos – pateikti mokesčių administratoriui informaciją apie sandorius, pagal kuriuos gyventojas gauna lėšų (įskaitant pasiskolintas) iš fizinių asmenų, kai per vienerius kalendorinius metus grynaisiais pinigais sumokėta suma viršija 15 000 EUR, šios sutartys įrodymų leistinumą aspektu negali būti vertinamos kaip įrodymai, kuriais remiantis gali būti nustatomas pajamų gavimo faktas (MAĮ 42¹ straipsnyje yra įtvirtinta, kad tokiais sandoriais negali būti pagrindžiami gyventojų turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltiniai) (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. balandžio 30 d. nutartis byloje Nr. A-626-442/2019; 2019 m. gegužės 29 d. nutartis byloje Nr. eA-1057-442/2019). Atitinkamai, kai nėra įvykdyta deklaravimo prievolė, teismas nesutinka kaip įrodymus priimti liudytojų parodymus ar apklausti liudytojus, kurie galėtų paaiškinti aplinkybes dėl paskolos sutarties sudarymo ar vykdymo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. spalio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1856-602/2020).

- Antrasis plačiai teismų praktikoje naudojamas argumentas siekiant pagrįsti lėšų kilmę – dovanojimo sutartis. Neretai tikrinami mokesčių mokėtojai nurodo, jog lėšas gavo dovanojimo sutarties pagrindu, ypač dažnai iš susijusio asmens, pavyzdžiui, giminaičio. Tokią argumentaciją teismai taip pat vertina labai kritiškai, nors tai išlieka įrodinėjimo dalyku. Šiuo atveju, nors patikrinus dovanotojo finansinę būklę galima daryti prielaidą, jog dovana (piniginėmis lėšomis) galėjo būti suteikta, tačiau giminaičio teikiami paaiškinimai nėra laikomi objektyviais dėl artimų giminystės ryšių, papildomai, turimos lėšos niekada nebuvo deklaruotos, atsiskaityta grynaisiais, notarinė sutartis nesudaryta (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-593-556/2018).

- Trečiasis praktikoje naudojamas argumentas – kiti įvairūs civiliniai sandoriai. Priklausomai nuo įrodinėjamų faktinių aplinkybių, šio tipo argumentas gali atnešti mokesčių mokėtoju naudą. Pavyzdžiui, už parduotą turtą gautos pajamos, tačiau neišvengiamai parduodamo turto kaina bus lyginama su to laikotarpio rinkos verte, toks palyginimas gali būti kritinis aspektas, paneigiantis įrodinėjamą faktą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-636-442/2021). Statistiškai vertinant, mokesčių mokėtojams pavyksta laimėti mažiau nei 5 procentus bylų prieš mokesčių administratorių, tačiau analizuojant teismų praktiką galime išvelgti tendenciją dėl sėkmingų mokesčių mokėtojų argumentų. Visų pirma, sėkmingumas

pasižymi kai mokesčių mokėtojas ginčija mokesčio bazės dydį, tačiau ne visą mokesstinę prievolę. Kitaip tariant, mokesstinio ginčo metu pateikia argumentus, kurie sumažina mokesčio bazę (tuo pačiu ir mokėtiną mokestį). Pavyzdžiui, fizinio asmens vykdančio individualią veiklą parduodamos produkcijos dalies suvartojimas asmeniniais tikslais, ženklus rinkos kainų svyravimas, skirtumai tarp vykdomų veiklų (jeigu mokesčių administratorius taiko analogijos bei ekonominių modelių metodą), netikslios rinkos kainos dėl netinkamai mokesčių administratoriaus parinko informacijos šaltinio ir kt. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gruodžio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2994-11; 2012 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-26-13; Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m. liepos 15 d. sprendimas Nr. S-130(7-160/2012)).

Tęsiant teismų praktikos analizę, galime pastebėti vieną iš esminių MAĮ 70 straipsnio probleminių aspektų – netiesioginių mokesstinės prievolės dydžio apskaičiavimo metodų taikymas kartu su MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu. Nors abi šios normos gali būti naudojamos mokesčiams apskaičiuoti, kai mokesčių mokėtojas negali pagrįsti išlaidų pajamomis, tačiau savo turiniu ir paskirtimi yra du nesuderinami dalykai. Visų pirma, mokesčių apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą yra nukreiptas prieš mokesčių vengimą t. y. kai mokesčių mokėtojas savo pajamas pagrindžia dirbtinomis ir faktiškai neįvykusiomis sandorių schemomis, išimtinai siekdamas mokesstinės naudos, atmetus mokesstinės naudos faktą, sandoriai nebūtų sudaromi, nes yra ekonomiškai netikslingi ar net nuostolingi. Tuo tarpu, mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą yra skirtas kovoti prieš mokesčių slėpimą, kuris dažniausiai pasižymi sąmoningu įstatymų reikalavimų nesilaikymu (deklaracijų nepateikimas, netikslių duomenų nurodymas, mokesčių dokumentų nesaugojimas) su tikslu ne tik apgauti mokesčių administratorių, tačiau ir eliminuoti galimybę apskaičiuoti mokestį remiantis mokesčiais dokumentais. Taigi, šios normos skiriasi ne tik savo turiniu, esme, tačiau ir mokesčiniu pažeidimu prieš kurį yra nukreiptos. Juolab, pati MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma bei teismų praktika nurodo, kad mokesčio bazė gali būti apskaičiuojama naudojantis netiesioginiais apskaičiavimo metodais, tik tuo atveju, *jeigu nėra galimybės prievolės dydžio apskaičiuoti kitais būdais*. Tačiau tiek mokesčių administratorius, tiek Lietuvos Respublikos teismai mokesčiniuose ginčuose neretai pritaiko abu analizuojamus straipsnius vienu metu: „pareiškėjų mokesstinė prievolė atsirado mokesčių administratoriui nustačius GPMĮ pažeidimus, o mokesstinė prievolė buvo apskaičiuota vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi ir 70 straipsnio 1 dalimi“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 17 d. nutartis byloje

Nr. eA-430-556/2021; 2017 m. lapkričio 6 d. nutartis byloje Nr. A-1146-602/2017; Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. rugsėjo 14 d. sprendimas Nr. S-155 (7-142/2018)). Pažymėtina, jog toks platus MAĮ normų taikymas ne tik netiesiogiai pažeidžia mokesčių mokėtojo teises, tačiau ir sukuria teisinę nelygybę, nes mokesčių administratoriui apskaičiavus mokestinės prievolės dydį, mokesčių mokėtojas savo pajamas turi įrodinėti dviejų skirtingų MAĮ normų kontekste.

Šį probleminį aspektą taip pat pagrindžia A. Vilčinsko mokslinio darbo metu atlikta mokesčių administratoriaus (Valstybinės mokesčių inspekcijos) darbuotojų apklausa. Iš darbuotojų pateiktų atsakymų galime daryti išvadą, kad problematika pastebima ne tik MAĮ 69 bei 70 straipsnių taikyme tai pačiai mokestinei prievolei apskaičiuoti, tačiau apskritai straipsnių atribojimui t. y. kuriuo mokestinės prievolės pažeidimo atveju, kuri MAĮ norma turi būti taikoma. Tuo metu (2008 m.) buvusi skyriaus viršininko pavaduotoja N. Cilčiūtė nurodė, jog „mokesčių inspekcijos pareigūnams dažnai nėra aišku, kada mokesčių mokėtojų neteisėti veiksmai yra laikomi mokesčių vengimu, o kada slėpimu. Ji pažymėjo, kad šiuo klausimu buvo rengiami seminarai mokesčių inspekcijos darbuotojams. Seminarų metu buvo išaiškinta, kad takoskyra tarp šių dviejų institutų yra itin maža ir kai kuriose situacijose gali būti taikoma tiek MAĮ 69 straipsnio, tiek MAĮ 70 straipsnio nuostatos. Tačiau seminarų metu buvo pažymėta, kad MAĮ 70 straipsnis turi būti taikomas tik tais atvejais, kai yra surinkta pakankamai svarių įrodymų mokesčių mokėtojų neteisėtiems veiksams pagrįsti, o visais kitais atvejais, kai mokesčių mokėtojų veiksmuose įtariami mokesčių vengimo ar slėpimo požymiai, turėtų būti taikoma MAĮ 69 straipsnio 1 dalis“. Taip pat, kita darbuotoja I. Budreikaitė atskleidė, jog „VMI prie FM teisės departamentas buvo sukvietas susirinkimą, kuriame nurodė (rekomendavo), kad mokesčių administratorius savo darbe nesiremtų MAĮ 70 straipsniu ir visais atvejais taikytų tik 69 straipsnio 1 dalies nuostatas. Buvo argumentuota tuo, kad teismų praktika krypsta ne ta linkme ir ne visi asmenys, kuriuos reikia apmokestinti, yra apmokestinami“ (Vilčinskas, 2008, p. 15).

Pažymėtina, nors iš Valstybinės mokesčių inspekcijos darbuotojų buvo imamas interviu 2008 m., tačiau jų pateikta informacija iki šios dienos laikytina aktualia, nes esminių pakeitimų MAĮ 69 bei 70 straipsnių kontekste per šį laikotarpį nebuvo. Dėl šios priežasties tokie mokesčių administratoriaus MAĮ normų taikymo principai yra itin kvestionuoti. Visų pirma, MAĮ 69 ir 70 straipsniai negali būti tapatinami tarpusavyje, nes kaip ir minėta, jie skiriasi savo turiniu, mokestinio pažeidimo pasireiškimo būdu, apskaičiavimo metodais ir kt. Juolab, tokia atskleista pozicija suponuoja, kad mokesčių

administratorius siekia apskaičiuoti mokestį bet koku atveju, neatsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, mokesčių mokėtojo neteisėtus ar kitas tikrinimo metu nustatytas aplinkybes.

Apibendrinant, mokesčių slėpimo atvejui, kai mokesčių mokėtojas negali pagrįsti išlaidų pajamomis, mokesčių administratorius turi galimybę apskaičiuoti mokestį pritaikant MAĮ 70 straipsnį, kuris mokesčių administratoriui suteikia teisę apskaičiuoti mokestį pagal jo atliekamą įvertinimą. Pažymėtina, jog mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokestį pagal savo įvertinimą, jeigu mokesčių mokėtojas netinkamai apskaičiuoja mokėtiną mokestį, netinkamai tvarko apskaitą, nevykdo kitų mokesčių administratoriaus nurodymų ir mokesčių administratorius neturi galimybės apskaičiuoti mokesčio kitais įprastais būdais. Apskaičiuojant mokesčius pagal MAĮ 70 straipsnį, objektyviai įmanoma susidurti su netikslumais, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, tačiau tikėtiniais duomenimis. Dėl šios priežasties, centrinis mokesčių administratorius priėmė Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės, kuriose įtvirtino svarbiausius mokesčių apskaičiavimo metodus: palyginamasis, analogijos, išlaidų, grynosios vertės, lėšų bankų sąskaitose bei ekonominių modelių. Apskaičiuojant mokestį pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taip pat neišvengiamai susiduriama su probleminiais apaktais. Vieni iš pagrindinių - netiesioginių mokesstinės prievolės dydžio apskaičiavimo metodų taikymas kartu su MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu bei MAĮ 69 ir 70 straipsnių nepagrįstas tapatinimas tarpusavyje, sudėtingas šių dviejų institutų atskyrimas. Dėl šios priežasties, mokesčių administratorius naudojami interpretacijos laisvę pasirinktinai taikyti atitinkamam tikrinimui patogesnę mokesčių apskaičiavimo institutą. Tokiu atveju, mokesčių administratorius įgyja galimybę siekti apskaičiuoti mokestį bet koku atveju, neatsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, mokesčių mokėtojo neteisėtus veiksmus ar kitas tikrinimo metu nustatytas aplinkybes. Kaip jau minėta, šią problematinę interpretacijos laisvę sukuria teisinio aiškumo trūkumas, nes teismai yra priversti perimti netiesioginę įstatymų leidybos funkciją iš kitų valstybės institucijų. Šių probleminių aspektų galima būtų išvengti, jeigu įstatymų leidėjas teisės aktuose įtvirtintų mokesčių vengimo bei mokesčių slėpimo sampratą, kurios padėtų atriboti MAĮ 69 bei 70 straipsnių taikymą. Lygiai taip pat, teisinio aiškumo suteiktų MAĮ 69 straipsnio taikymo gairės, kurios apibrėžtų taikymo atvejus, pagrindinius principus ir kitus aspektus.

Išvados

Magistro darbo tikslas – išskirti mokesčių apskaičiavimo, kai mokesčių mokėtojas negali pagrįsti išlaidų pajamomis problematiką analizuojant mokestiniuose įstatymuose įtvirtintą reglamentą bei teismų praktiką.

Darbo pradžioje buvo išskirti 4 uždaviniai ir buvo gautos tokios išvados:

1. Mokesčių administratorius apskaičiuoja mokestį už mokesčių mokėtoją (t. y. tiek fizinius, tiek juridinius asmenis, atitinkančius mokesčių įstatymuose nustatytas sąlygas mokesčių mokėtojams) tik tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas netinkamai vykdo savo mokestinę prievolę, kuri suprantama ne tik kaip mokesčio sumokėjimas į valstybės biudžetą, bet ir kaip teisingas mokesčio apskaičiavimas, tinkamas mokesčio deklaravimas bei savalaikis jo sumokėjimas.
2. Mokesčių mokėtojui nevykdant ar netinkamai vykdant savo mokestinę prievolę, mokesčių administratorius įgyja teisę panaudoti MAĮ reglamentuojamus mokesčių apskaičiavimo instrumentus (įskaitant apmokestinamo principus), kurie suteikia galimybę užkirsti kelią mokesčių vengimui ar mokesčių slėpimui bei apskaičiuoti tikrąjį mokėtiną mokesčio dydį. Vertėtų paminėti, jog šių dienų praktikoje, senaties termino kontekste, formuojama pozicija neriboja mokesčių administratoriaus teisės nustatyti ir vertinti į terminą nepatenkančias faktines aplinkybes. Tokia teismų pozicija turėtų būti laikoma ydinga, nes pažeidžia mokesčių mokėtojų teisėtų lūkesčių apsaugos ir kitus mokestinius principus.
3. Mokesčių administratoriui identifikavus mokesčių vengimą, mokesčių administratorius pasitelkia prieš mokesčių vengimą nukreiptas priemones, iš kurių viena pagrindinių bendrųjų antivengiminių normų yra mokesčių apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Mokesčių vengimas turėtų būti suprantamas kaip formaliu požiūriu leistina veikla, kuri pasižymi mokestinės naudos siekimu bei ekonominės logikos stoka. Tuo tarpu mokesčių slėpimą reikėtų suprasti, kaip sąmoningą mokestinių įstatymų nesilaikymą, kuris neretai pasižymi neveikimu (pajamų nedeklaravimu) siekiant išvengti mokestinės prievolės ar bent iš dalies sumažinti apskaičiuojamo mokesčio bazę. Mokesčių administratorius identifikavęs mokesčių slėpimą ir neturėdamas jokios kitos galimybės apskaičiuoti mokesčio, pasitelkia MAĮ 70 straipsnyje reglamentuojamą mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.
4. Teismų praktikoje galime pastebėti, jog taikant MAĮ 69 straipsnį yra neretai nenuosekliai vertinamas mokesčių mokėtojų sudaromų sandorių ekonominis pagrindas

arba pritaikant minimą straipsnį netiksliai atkuriamos mokestinės aplinkybės, kurios mokėtiną mokestį perkelia mokestinės naudos negavusiam asmeniui. Taip pat, pažymėtina, jog MAĮ 69 ir 70 straipsniai reglamentuoja skirtingus mokesčių apskaičiavimo būdus, todėl neturėtų būti taikomi kartu ar tapatinami tarpusavyje. Teismų praktikoje pastebima, kad mokesčių administratorius pasilieka interpretacijos laisvę pasirinktinai taikyti atitinkamam tikrinimui patogesnę mokesčių apskaičiavimo institutą taip įgydamas nepagrįstai plačią galimybę apskaičiuoti mokestį neatsižvelgdamas į tikrąjį pažeidimo pobūdį, mokesčių mokėtojo neteisėtus veiksmus ar kitas tikrinimo metu nustatytas aplinkybes. Dėl to įstatymų leidėjui siūlytina teisės aktuose įtvirtinti mokesčių vengimo bei mokesčių slėpimo sampratas, kurios padėtų atriboti MAĮ 69 bei 70 straipsnių taikymą; taip pat teisinio aiškumo suteiktų MAĮ 69 straipsnio taikymo gairės ar taisyklės, analogiškos priimtoms dėl MAĮ 70 straipsnio, kurios apibrėžtų taikymo atvejus, pagrindinius principus ir kitus svarbius aspektus.

Šaltinių sąrašas

Teisės norminiai aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (Lietuvos Aidas, Nr. 220; 1992, Nr. 33-1014);
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Žin., 2004, Nr. 63-2243);
3. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (Žin., 2002, Nr. 73-3085);
4. Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021;
5. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymas Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 86-3156).

Specialioji literatūra:

1. Dubauskas, G. (2011). *Finansų valdymo teorijos*. Vilnius: Generolo Jono Žemaičio karo akademija [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://kam.lt/download/25642/dubauskas%20finansu%20valdymo%20teorijos%20internetui.pdf> [žiūrėta 2021 m. kovo 15 d.];
2. Marcijonas A. ir Sudavičius B. (2003). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras;
3. Medelienė, A. (2012). *Principai kaip mokesčių teisės normų aiškinimo ir taikymo instrumentas nagrinėjant mokestinius ginčus. Nepriklausomos Lietuvos teisė: praeitis, dabartis ir ateitis.*, Vilnius;
4. Medelienė, A. (2019). *Kaip elgtis, kai tikrina VMI?*. Vilnius; [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.delfi.lt/verslas/nuomones/aiste-medeliene-kaip-elgtis-kai-tikrina-vmi.d?id=82104253> [žiūrėta 2021 m. kovo 13 d.];
5. Medelienė, A. ir Sudavičius, B. (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: „Registrų centras“;
6. Mikelėnas, V. (2002). *Prievolių teisė: Pirmoji dalis*. Vilnius: „Justitia“;
7. Mituzienė, R. ir Jonuškienė, E. (2011). *Lietuvos mokesčių sistema*. Šiauliai: „Šiaulių valstybinė kolegija“;
8. Novošinskienė, A. (2013). *Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu*. Vilnius: Lietuvos mokslų akademija, T. 20. Nr. 3 [interaktyvus]. Prieiga per internetą:

- <https://www.lmaleidykla.lt/ojs/index.php/zemesukiomokslai/article/download/2744/1576> [žiūrėta 2021 m. kovo 7 d.];
9. Palijanskas, M. ir Balčius G. (2002). *Mokesčių planavimas: neetiškas ir žalingas?* Vilnius;
 10. Paulauskas A. (2006). *Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*. Vilnius [interaktyvus]. Prieiga per internetą: http://vu.library.lt/F?func=direct&local_base=VUB01&doc_number=000301220 [žiūrėta 2021 m. kovo 7 d.];
 11. Puzinskaitė, E. (2013). *Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą*. Jurisprudencija, 20(4) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/1851> [žiūrėta 2021 m. kovo 12 d.];
 12. Puzinskaitė, E. ir Klišauskas, R. (2012). *Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai*. Jurisprudencija, Nr. 19(2) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/55> [žiūrėta 2021 m. kovo 12 d.];
 13. Smalakienė, E. (2001). *Ikiteisminio mokestinių ginčų proceso aktualijos*. Jurisprudencija, 21(13) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/3719> [žiūrėta 2021 m. kovo 23 d.];
 14. Sudavičius, B. (2007). *Mokestinė prievolė ir jos vykdymas*, Teisė, [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/17919> [žiūrėta 2021 m. kovo 7 d.];
 15. Švietimo ir mokslo ministerija (2012). *Dabartinės lietuvių kalbos žodynas*. Vilnius;
 16. Vasiliauskas, V. (2005). *Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti?*. Nr. 5;
 17. Vilčinskas, A. (2008). *Mokesčių vengimas*. Vilnius: Vilniaus universitetas, teisės fakultetas, konstitucinės ir administracinės teisės katedra, [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://epublications.vu.lt/object/elaba:2081186/MAIN> [žiūrėta 2021 m. kovo 17 d.];
 18. Vildžiūnaitė V. (2020). *Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas palankia mokesčių mokėtojams krytimi*. Jurisprudencija, 27(1). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/5719/4900> [žiūrėta 2021 m. kovo 27 d.]

Teismų praktika:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucinio 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas;
2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2004 m. sausio 24 d. nutarimas;
3. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas Nr. 67-1696;
4. Europos Sąjungos Teisingumo teismo 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas byloje Nr. C-196/04;
5. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas 2014 m. rugsėjo 3 d. sprendimas byloje C-589/12;
6. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2017 m. liepos 13 d. sprendimas byloje C-151/16;
7. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2019 m. vasario 26 d. sprendimas byloje C-116/16;
8. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2019 m. vasario 26 d. sprendimas byloje C-117/16;
9. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. vasario 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-08-27;
10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. birželio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-06-741-05;
11. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. gegužės 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-735/2010;
12. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gruodžio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2994-11;
13. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. kovo 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-1004-11;
14. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-3448/2011;
15. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-926-11;
16. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 21 d. aprobuotas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis) Administracinė jurisprudencija. 2011, 21;

17. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. P-438-23-11;
18. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-66-11;
19. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-201-11;
20. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gruodžio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2994-11;
21. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-26-13;
22. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-26-13;
23. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. balandžio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-442-724-13 Administracinė jurisprudencija. 2013, 25, p. 372-387;
24. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. balandžio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A602-27/2013;
25. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1455-556/2015;
26. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. rugsėjo 23 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-2667-438/2015, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. rugsėjo 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-3938-438/2016;
27. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. vasario 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. P-45-438/2015;
28. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. gruodžio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1302-602/2016;
29. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-289-556/2016;
30. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-293-556/2016;
31. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. lapkričio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1146-602/2017;
32. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017;

33. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. rugsėjo 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-848-602/2017;
34. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. gegužės 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-602/2018;
35. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. balandžio 30 d. nutartis byloje Nr. A-626-442/2019;
36. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. birželio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2031-556/2019;
37. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gegužės 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-431-822/2019;
38. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gegužės 29 d. nutartis byloje Nr. eA-1057-442/2019;
39. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gruodžio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-5376-968/2019;
40. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-437-502/2019;
41. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1817-602/2019;
42. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. rugsėjo 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1876-602/2019;
43. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. birželio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. Nr. A-861-442/2020;
44. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. gruodžio 2 d. nutartis administracinėje byloje P-68-968/2020;
45. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. liepos 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1314-575/2020;
46. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. liepos 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-862-438/2020;
47. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-430-556/2021;
48. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-943-442/2021;
49. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-636-442/2021;

50. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. sausio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-92-438/2021;
51. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. sausio 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-4563-968/2020;
52. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. sausio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2667-442/2020;
53. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-421-602/2021;
54. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-364-556/2021);
55. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-473-525/2021;
56. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-102-602/2021;
57. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. balandžio 21 d. sprendimas Nr. S-202-7-143-2005;
58. Mokestinių ginčų komisijos 2016 m. sausio 29 d. sprendimas Nr. S-26 (7-280/2015);
59. Mokestinių ginčų komisijos 2018 m. gegužės 7 d. sprendimas Nr. S-78 (7-51/2018);
60. Mokestinių ginčų komisijos 2019 m. rugpjūčio 26 d. sprendimas Nr. S-106 (7-79/2019);
61. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gruodžio 10 d. sprendimas Nr. S-216 (7-196/2018);
62. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2019 m. kovo 8 d. sprendimas Nr. S-39 (7-4/2019);
63. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2015 m. gruodžio 21 d. sprendimas Nr. S-233 (7-236/2015)
64. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. rugsėjo 14 d. sprendimas Nr. S-155 (7-142/2018);
65. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m. liepos 15 d. sprendimas Nr. S-130(7-160/2012);
66. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2019 m. liepos 11 d. sprendimas Nr. S-92 (7-63/2019).

Santrauka

Mokesčių apskaičiavimas, kai fizinis asmuo negali pagrįsti išlaidų pajamomis probleminiai aspektai bei teismų praktika Lietuvoje

Einoras Vaičiūnas

Magistro baigiamajame darbe analizuojama mokesčių apskaičiavimo būdai, kai fizinis asmuo, būdamas mokesčių mokėtoju, negali pagrįsti išlaidų pajamomis, teismų praktika bei iš jos kylantys probleminiai aspektai Lietuvoje. Atsižvelgiant į tai, jog mokesčių administratorius apskaičiuoja mokesti tik tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas netinkamai vykdo mokestinę prievolę, šio darbo pirmose dalyse buvo atskleista mokesčių mokėtojo, mokestinės prievolės sampratos bei bendrosios mokesčių apskaičiavimo nuostatos, principai. Trečioje dalyje buvo analizuojamos mokesčių vengimo, slėpimo bei optimizavimo sampratos, su tikslu apibrėžti esminius šių sampratų skiriamuosius bruožus, nes šių institutų identifikavimas neretai tampa mokestino ginčo esme dėl mokesčių apskaičiavimo normų taikymo. Magistro tema labiausiai atskleidžiama per ketvirtąją dalį, kurioje yra aptariamas mokesčių apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą bei mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Šiame darbe nagrinėjant mokesčių apskaičiavimą, kai mokesčių mokėtojas negali pagrįsti išlaidų pajamomis, buvo analizuojami MAĮ 69 bei 70 straipsnio taikymo pagrindai, buvo analizuojama teismų praktika pinigų gavimo fakto įrodinėjimo ir mokesčių mokėtojo pateiktųjų sandorių nepripažinimo, teisinio kvalifikavimo kontekste. Taip pat, magistro baigiamajame darbe buvo išskirta esminė problematika atsispindinti teismų praktikoje, pavyzdžiui, netiesioginių mokestinės prievolės dydžio apskaičiavimo metodų taikymas kartu su MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, MAĮ 69 ir 70 straipsnių nepagrįstas tapatinimas tarpusavyje, sudėtingas šių dviejų institutų atskyrimas ir kiti.

Visų ar bent didžiosios dalies šiame darbe išskirtų probleminių aspektų galima būtų išvengti, jeigu įstatymo leidėjas įstatymuose įtvirtintų mokesčių vengimo, mokesčių slėpimo sampratas, priimtų MAĮ 69 straipsnio taikymo gaires, kurios apibrėžtų taikymo atvejus, pagrindinius principus ir kitus svarbius aspektus.

Summary

Problematic Aspects and Courts' Case-law in Lithuania of Calculation of Taxes, when a Natural Person Can Not Justify the Expenses by Income

Einoras Vaičiūnas

The master's thesis analyses the methods of tax calculation, when a natural person, being a taxpayer, cannot justify expenses on income, court's case-law practice and the problematic aspects arising from it in Lithuania. Given that the tax administrator calculates the tax only if the taxpayer does not properly fulfil the tax obligation, the first parts of this work revealed the principles of the taxpayer, the concept of the tax liability and the general provisions for calculating the tax. The third part analysed the concepts of tax avoidance, evasion and optimization, with the aim to define the essential distinguishing features of these concepts, as the identification of these institutes often becomes the essence of a taxable dispute over the application of tax calculation norms. The topic of the master is most revealed during the fourth part, which discusses the calculation of taxes using the principle of the primacy of content over form, and the calculation of taxes according to the assessment of the tax administrator.

In this work, examining the calculation of taxes when a taxpayer cannot substantiate expenses with income, the grounds for application of Articles 69 and 70 of the Law on Tax Administration (the "LoTA") were analysed, case law in the context of proof of receipt of money and non-recognition of transactions submitted by the taxpayer. Also, the master's thesis highlighted key issues reflected in case law, such as the application of indirect methods of calculating the amount of tax liability in conjunction with the principle of primacy of content over form enshrined in Article 69 of the LoTA, unjustified identification of Articles 69 and 70 of the LoTA with each other, complicated separation of the two institutes and others.

All or at least most of the problematic aspects highlighted in this work could be avoided if the legislator enshrines in law the concepts of tax avoidance, tax evasion, adopts guidelines for the application of Article 69 of the LoTA, which define the cases of application, basic principles and other important aspects.