

Vilniaus Universiteto  
Teisės fakulteto  
Konstitucinės ir administracinės teisės katedra

Algirdas Vilčinskas  
Dieninių vientisųjų studijų programa  
V kursas, mokesčių ir finansų teisės šaka

Magistro darbas

## **Mokesčių vengimas**

Darbo vadovas:  
Doc. Dr. Bronius Sudavičius  
Recenzentas:  
Dr. Andrius Paulauskas

Vilnius

2008

# Mokesčių vengimas

## Turinys

|   |    |
|---|----|
| <i>Ižanga</i> .....   | 2  |
| <i>1. Mokesčių samprata, jų neišvengiamumas bei reikšmė</i> .....   | 5  |
| <i>2. Mokesčių vengimo instituto samprata</i> .....   | 9  |
| <i>2.1. Mokesčių vengimo instituto samprata Lietuvos teisės aktuose</i> .....                             | 12 |
| <i>2.2. Mokesčių vengimo instituto aiškinimas LVAT praktikoje</i> .....                                   | 16 |
| <i>2.3. Mokesčių vengimo instituto aiškinimas MGK sprendimuose</i> .....                                  | 21 |
| <i>2.4. ETT praktikoje formuojama mokesčių vengimo instituo samprata</i> .....                            | 24 |
| <i>3. Mokesčių vengimą sąlygojančios priežastys</i> .....   | 29 |
| <i>3.1. Mokesčių vengimą aiškinantys modeliai bei mokesčių mokėtojų elgsenos tyrimai</i><br>.....         | 32 |
| <i>3.3. Mokesčių vengimo priežastys Lietuvoje</i> .....   | 36 |
| <i>4. Mokesčių vengimas ir mokesčių optimizavimas bei mokesčių slėpimas: santykis ir atskyrimas</i> ..... | 39 |
| <i>5. Mokesčių vengimą draudžiančios normos</i> .....   | 45 |
| <i>Išvados</i> .....  | 51 |
| <i>Naudotos literatūros sąrašas</i> .....   | 55 |
| <i>Santrauka</i> .....  | 61 |
| <i>Summary</i> .....  | 61 |

## Ižanga

Kiekvienai šiuolaikinei valstybei mokesčių didžiulė reikšmė ir jų būtinumas yra akivaizdūs – mokesčiai yra svarbiausias valstybės pajamų šaltinis, vyraujanti biudžeto įplaukų akumuliacinio formavimosi forma, išlaidų formavimo pagrindas. Svarbiausios mokesčių funkcijos – fiskalinė, reguliuojamoji bei kontrolės – leidžia mokesčius vertinti kaip objektyviai būtiną valstybės egzistavimo sąlygą. Tačiau, dėl mokesčių privalomojo surinkimo pobūdžio susiduriama su reikšminga mokesčių sistemos problema – mokesčių vengimu. Dar nėra atrasta absoliučiai mokesčių vengimo reikšmingi eliminuojančių priemonių, todėl mokesčių administravimo institucijos yra priverstos kurti patikimus ir efektyvius būdus kovoti su mokesčių vengimu. Be to, mokesčių vengimo instituto samprata nėra aiški ir tinkamai atskleista, dėl šios priežasties tiek mokesčių mokėtojams, tiek teisę taikančioms institucijoms kyla teisinis neaiškumas, kuris turėtų būti eliminuotas atskleidžiant mokesčių vengimo sampratą.

Nors išsivysčiusių užsienio valstybių praktikoje mokesčių sistemos tobulinimo reformų eigoje pasiekta gan nemažai (prevencinės mokesčių vengimo normos yra seniai sukurtos ir tobulinamos), tačiau Lietuvoje mokesčių vengimui esančios sąlygos dar yra pakankamai geros. Įstatymų „spragos“, sudėtinga mokesčių teisės aktų sistema bei teisinio suvokimo ir patirties stoka tebelieka vienos iš pagrindinių priežasčių mokesčių vengimui egzistuoti, net ir nepaisant to, kad reformuojant šalies mokesčių sistemą buvo atsižvelgta į užsienio valstybių geriausių mokesčių administravimo patirtį. Įvestos mokesčių vengimą draudžiančios normos yra ganėtinai naujos ir netinkamai ar nepilnai suvokiamos tiek mokesčių mokėtojų, tiek teisę taikančių institucijų. Kadangi nuostoliai dėl mokesčių vengimo yra milžiniški ir apima ne tik valstybę, bet ir visuomenę, mokesčių vengimo mažinimas turėtų būti vienas iš prioritetinių mokesčių administratoriams keliamų uždavinių, kuriam spręsti turi būti imamasi teisinių, ekonominių, politinių, ar kitokių priemonių.<sup>1</sup>

**Temos aktualumas.** Mokesčių vengimo problema yra aktuali todėl, kad nukenčia kiekvienas sąžiningai mokesčius mokantis visuomenės narys, o valstybė skaičiuoja milijonines nuostolių sumas. Ši tema pasirinkta siekiant atskleisti mokesčių vengimo instituto sampratą įtvirtintą doktrinoje ar suformuotą įstatymo leidėjo bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT), Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT) praktikoje ir Mokesčių

---

<sup>1</sup> Laisvos rinkos institutas „Gyventojų požiūris į mokesčių sistemą“. <http://www.lrinka.lt>. Žiūrėta 2008-01-05

ginčių komisijos prie LR Vyriausybės (toliau tekste MGK) formuojamoje praktikoje. Darbe taip nagrinėjamos mokesčių vengimo priežastys, esminiais bruožais atskiriamas mokesčių vengimo institutas nuo mokesčių optimizavimo ir slėpimo institutų bei trumpai apžvelgiamos mokesčių vengimą draudžiančios priemonės bei identifikuojami galimi problemų sprendimo būdai. Padarytos išvados bei atlikta temos analizė turėtų padėti mokesčių administratoriui bent iš dalies pašalinti mokesčių vengimo atsiradimą lemiančius veiksnius ir sąlygas. Šie klausimai apibendrintai nusako pasirinktos temos aktualumą.

Mokesčių vengimas - tai reiškinys, egzistuojantis nuo mokesčių atsiradimo, todėl mokesčių vengimo tema yra aktuali tiek valstybės, tiek įmonės, tiek atskiro individo atžvilgiu. Įvairiais aspektais analizuojama mokesčių vengimo samprata, priežastys, atskyrimas nuo mokesčių optimizavimo ir slėpimo, apibrėžia šio darbo ne tik praktinę, bet ir mokslinę reikšmę.

Darbe išaiškinta mokesčių vengimo samprata, ribos, mokesčių vengimo priežastys, taikomi mokesčių vengimo būdai, atskyrimas nuo mokesčių optimizavimo ir slėpimo, aptartos mokesčių vengimą draudžiančios priemonės. Pasiūlytos priemonės mokesčių vengimui sumažinti bei tolesni tyrimai šioje srityje turėtų padėti sumažinti mokesčių vengimo mastą bei jo keliamas grėsmes valstybei.

**Darbo originalumas ir naujumas.** Nagrinėjama tema yra ganėtinai siaurai nagrinėta Lietuvos mokslinėje teisinėje literatūroje. Galima paminėti dr. A. Paulausko disertaciją „Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos“. Lietuvos teisinėje literatūroje pasigendama gilesnės mokesčių vengimo, kaip neteisėto reiškinio, bei jo atsiradimo priežasčių analizės.

**Darbo tikslas** – sistemaiškai išanalizuoti mokesčių vengimo sampratą, jos įtvirtinimą teisės sistemoje, mokesčių vengimo priežastis bei kovos su mokesčių vengimu priemonės įvairiais aspektais, atskirti mokesčių vengimą nuo mokesčių slėpimo ir optimizavimo institutų.

Šiam tikslui pasiekti buvo iškelti tokie **darbo uždaviniai**:

- 1) Išanalizuoti mokestinės prievolės sampratą;
- 2) Išanalizuoti mokesčių vengimo institutą įvairiais aspektais (didžiausią dėmesį skiriant Lietuvos teisės sistemai);
- 3) Nustatyti mokesčių vengimą sąlygojančias priežastis;
- 4) Atskirti mokesčių vengimą nuo mokesčių optimizavimo bei slėpimo;
- 5) Išanalizuoti mokesčių vengimą draudžiančias priemonės;
- 6) Atlikus analizę, pateikti išvadas, galimus problemos sprendimo būdus ir konkrečius pasiūlymus įstatymų leidėjui bei mokesčių administratoriui.

**Naudoti tyrimo metodai.** Darbe naudoti aprašymo, palyginimo, lingvistinis, istorinis grupavimo, mokslinės literatūros analizavimo, apibendrinimo ir kiti metodai.

**Darbas struktūra.** Pirmoje dalyje nagrinėjamas mokesčių instituto samprata, jų įtvirtinimas teisės sistemoje. Antroje, pagrindinėje, darbo dalyje visapusiškai analizuojama mokesčių vengimo instituto samprata. Trečioje darbo dalyje analizuojamos mokesčių vengimą sąlygojančios priežastys. Ketvirtoje darbo dalyje atskiriamas mokesčių vengimas nuo mokesčių slėpimo bei mokesčių optimizavimo. Penktoje darbo dalyje analizuojamos mokesčių vengimą draudžiančios normos. Darbo pabaigoje kartu su išvadomis pateikiami pasiūlymai mokesčių administratoriui bei teisės aktų leidėjui.

**Tyrimo šaltiniai.** Rašant darbą, remtasi Lietuvos ir užsienio specialistų moksliniais straipsniais ir jų surinktais duomenimis bei atliktais tyrimais. Reikšminga medžiagos dalis gauta studijuojant mokesčių teisės bei verslo leidinius, periodinės spaudos straipsnius, kitą mokslinę literatūrą. Teismų praktika, mokesčių įstatymai bei įvairūs norminiai aktai sudarė pagrindą nagrinėjant mokesčių vengimo sampratą bei modelius. Analizuota ETT praktika, įvairių užsienio šalių literatūra, internetiniai šaltiniai. Atskiri faktai gauti iš kolegų ar dėstytojų. Iš Lietuvos autorių darbų paminėtina A. Paulausko daktaro disertacija „Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos“ bei V. Vasiliausko straipsnis „Optimizuoti ar vengti“. Iš užsienio autorių paminėtini: Slemrod Joel, Wattel P., Allingham Michael G., Cowell Frank A. Žymią dalį baigiamajame darbe naudotos literatūros sudaro informacija, gauta Valstybinėje mokesčių inspekcijoje prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI prie FM) bei advokatų kontoroje.

# 1. Mokesčių samprata, jų neišvengiamumas bei reikšmė

Atsižvelgdamas į magistro darbo temą „Mokesčių vengimas“ bei siekdamas pilnai ją atskleisti, pirmojoje darbo dalyje autorius trumpai analizuoja visuomeninio-teisinio-ekonominio reiškinių „mokesčiai (mokestis)“ ir „mokestinė prievolė“ sampratas.

Apsiriboti tik Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo<sup>2</sup> įstatymo 2 straipsnio 18 dalyje (toliau tekste MAĮ) pateikta samprata būtų ne tik netikslinga, bet ir klaidinga atsižvelgiant į tai, kad mokesčiai iš esmės yra ekonominė kategorija, kuriai yra suteikta teisinė imperatyvi forma.

MAĮ mokestinės prievolės sampratą bei sąvoką apibrėžia kaip „mokesčio įstatymo pagrindu atsirandančią mokesčių mokėtojo pareigą teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu.“<sup>3</sup> MAĮ, apibrėždamas mokestį, jį iš karto nurodo kaip tam tikrą imperatyvą, t.y. „prievolę“, pagal kurią yra privaloma mokėti tam tikras pinigų sumas.

Be to, tokį įstatyminių įtvirtinimą tam tikra prasme galime laikyti ir tam tikrų asmenims nustatytų privalomų mokėjimų valstybei legalizavimu. Papildant tai, atkreiptinas dėmesys, kad lingvistiškai aiškinant minėtą normą, daroma išvada, kad konkreči mokestinė prievolė gali būti nustatoma tik tam tikru vienu mokestiniu įstatymu, kuris suformuoja konkrečią ir tikslią pareigą pačiam mokesčių mokėtojui (pagal MAĮ 2 straipsnio 15 punktą). Konkretūs „specializuoti“ mokesčių įstatymai nustato pareigas mokesčių mokėtojui mokėti tame įstatyme nurodytą mokestį.

Verta atkreipti dėmesį į tai, kad jau pačiame Mokesčių administravimo įstatyme (MAĮ 3 straipsnis) nurodyta, kad pagrindiniai mokesčio elementai privalo būti nurodyti tik įstatyme. Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas (toliau tekste KT) savo nutarimuose ne kartą yra pažymėjęs<sup>4</sup>, kad pagrindiniai mokesčio elementai, tokie kaip objektas, tarifas, subjektai, mokestinis laikotarpis ir kiti gali būti nustatomi tik įstatymu. Taip pat verta atkreipti dėmesį ir į tai, kad visi esminiai mokesčio elementai turi įsigalioti ne anksčiau kaip po pusės metų nuo jų paskelbimo.<sup>5</sup>

---

<sup>2</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, Valstybės Žinios. 2004, Nr. 63 – 2243.

<sup>3</sup> Ten pat, 2 str. 18 dalis.

<sup>4</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. rugsėjo 2 d. Nutarimas, Valstybės žinios. 2004, Nr. 135 – 4903.

<sup>5</sup> Cit. op. 2, 3 str.

Toks reglamentavimas padeda valstybei užtikrinti jos tikslų įgyvendinimą, nes subjektai, kuriems yra sukuriamos mokestinės pareigos, turi pakankamai laiko ir gali susipažinti su nauju reglamentavimu bei tinkamai jam pasiruošti. Tai taip pat padeda tinkamai planuoti savo būsimas įplaukas ir, esant pagrįstiems skaičiavimams bei galimybėms, įgyvendinti savo pareigas. Toks įstatyme numatytas reikalavimas mokesčių mokėtojams taip pat padeda užtikrinti konstitucinio teisėtų lūkesčių principo veikimą.

Tiek KT<sup>6</sup>, tiek ETT<sup>7</sup> yra pažymėję, kad teisėtų lūkesčių (arba teisinio tikrumo) principas yra vienas iš kertinių teisės principų, kurio veikimas neturi būti ribojamas. Taip pat reikia pažymėti ir tai, kad mokesčių teisė iš esmės yra viešosios teisės dalis, todėl šiuose santykiuose subjektų (mokesčių mokėtojų ir valstybės) padėtis yra nelygiavertė, nes valstybė mokesčių mokėtojų atžvilgiu gali taikyti prievartos priemones. Dėl šios priežastis šioje teisės šakoje turi būti keliami aukštesni teisėtumo ir teisingumo kriterijai. Tiek jau minėtoje Van Gend en Loos byloje, tiek KT<sup>8</sup> yra nurodę, kad vienas iš elementų ar kriterijų, sudarančių teisėtų lūkesčių (arba teisinio tikrumo) principo turinį yra tas, kad teisės subjektas, įgyvendindamas savo teises ir vykdydamas savo pareigas laikosi visų įstatymų ir teisės aktų, tada jis gali pagrįstai ir teisėtai tikėtis, kad savo atžvilgiu nesulauks jokių sankcijų.

Valstybei bei jos institucijoms keliami tie patys teisiniai reikalavimai. Lietuvos Respublikos Konstitucijos<sup>9</sup> (toliau tekste Konstitucija) 29 straipsnyje yra aiškiai ir vienareikšmiškai nurodyta, kad įstatymui yra lygūs visi, todėl darytina išvada, kad ir valstybei bei jos institucijoms, kaip teisės subjektams, yra taikomi visi be išimties įstatymai ir teisės reikalavimai. Taigi, valstybė ar jos institucija, nors ir būdama aukštesnėje padėtyje nei mokesčių mokėtojas ir galėdama taikyti privertos priemones, turi laikytis įstatymų reikalavimų.

Kaip ir KT<sup>10</sup> yra ne kartą pažymėjęs, teisėtų lūkesčių principas yra konstitucinio teisinės valstybės principo viena pagrindinių sudedamųjų dalių.

Jau Konstitucijos preambulėje yra įtvirtintas teisinės valstybės siekis, kuris suponuoja pareigą valstybei veikti laikantis įvairių principų ir teisės normų. Todėl valstybė, tiek priimdama mokesčių teisės aktus, tiek juos įgyvendindama ar vykdydama, turi ir privalo

---

<sup>6</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. rugsėjo 20 d. Nutarimas, Valstybės žinios. 2005, Nr. 113-4132.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. Nutarimas, Valstybės žinios. 2003, Nr. 109-4887.

<sup>7</sup> C- 26/62 Van Gend en Loos v Nederlandse der Belastingen. 1963, ECR 1.

<sup>8</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. spalio 18 d. Nutarimas, Valstybės žinios. 2000, Nr. 88-2724.

<sup>9</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija 29 str., Valstybės žinios. 1992, Nr. 33 - 1014.

<sup>10</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2007 m. liepos 5 d. Nutarimas, Valstybės žinios. 2007, Nr. 76-3018.

laikytis teisės aktų reikalavimų bei veikti tik teisinės valstybės principo leistinose ribose. Tolesnė bei detalesnė teisinės valstybės principo analizė, atsižvelgiant į šio darbo tikslą, nebus atliekama.

Toliau analizuojant mokesčio sampratą, MAĮ komentaras mokesstinės prievolės sąvoką apibrėžia kaip „mokesčio įstatymo pagrindu mokesčių mokėtoju nustatytą pareigą teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei vykdyti kitas mokesčių įstatymuose ar kituose lydymuose teisės aktuose nustatytas pareigas“.<sup>11</sup>

Todėl apibendrinant tiek MAĮ, tiek įstatymo komentare pateiktą sampratą, kuri apibūdinama tapačiai, darytina išvada, kad mokestis - tai konkrečiu įstatymu nustatyta imperatyvi pareiga mokesčių mokėtoju sumokėti tam tikrą piniginę prievolę valstybei, kurią asmuo, mokesčių mokėtojas, turi apskaičiuoti pats, ir vykdyti kitas mokesčių įstatymais nustatytas pareigas.

Kaip buvo minėta, mokesčiai yra ekonominė kategorija, kuriai iš esmės yra suteikta teisinė forma, galbūt todėl ekonomikos teorijoje naudojamas platesnis sąvokos „mokesčiai“ apibrėžimas.

Ekonomikos teorijoje mokesčiai suprantami kaip finansiniai santykiai, kurių dėka valstybė, naudodamasi savo neekonominės prievartos galia, be ekvivalentinių mainų ir su nuosavybės pasikeitimu centralizuoja dalį šalies bendrojo vidaus produkto savo funkcijoms vykdyti.<sup>12</sup>

Bėgant laikui situacija keitėsi, diferencijavosi ir iš dalies sunkėjo mokesčių mokėtojams. Iš pradžių buvo vienas mokestis, kuris nebuvo detalizuotas. Tai iš esmės buvo tam tikra įmoka, kurią imdavo stipresnis subjektas. Bėgant laikui ir tobulėjant visuomenei, tobulėjo ir mokesčių instituto samprata. Analizuojant esamą situaciją, matome, kad padėtis nebėra tokia paprasta tuo atžvilgiu, kad atsirado sudėtinga mokesčių diferenciacija, taip pat padaugėjo ir juos administruojančių institucijų.

Atsižvelgiant į esamą padėtį, valstybės mokesčių sistema yra pasiekusi tokį lygį, kad net mokesčių teisės srityje dirbantiems specialistams darosi sudėtinga išmanyti visą sistemą, savaime kyla mintis dėl mokesčių teisės „ekologijos“. Šiuo atveju, mokesčių teisė turėtų būti formuojama kaip aiški teisės šaka - toks tikslas ir siekis yra įtvirtintas įvairiuose teisės aktuose. Dažnai sutinkamos nuostatos, kad įstatymai turi būti suprantami ir aiškūs. Šioje vietoje galime remtis ir Konstitucijos 46 straipsnyje įtvirtintu ūkinės laisvės principu. Šį principą aiškinant

<sup>11</sup> MAĮ komentaras, [www.mic.vmi.lt](http://www.mic.vmi.lt), žiūrėta 2008-02-05

<sup>12</sup> JAKUTIS A., STEPONOVAS A., ŠEČKUTĖ L. ir kt. Ekonomikos teorija. Vilnius: Eugrimas, 2005. p. 37.



plečiamai, galime drąsiai teigti, kad ūkinė laisvė turi būti suprantama ir kaip nepagrįstų mokesčių kliūčių nesudarymas verslui, kuris gali pasireikšti ir mokesčių sistemos painumu. Jokių būdu negalime teigti, kad mokesčių egzistavimas pažeidžia šį principą, bet sudėtinga mokesčių sistema bei jos įgyvendinimas kelia rimtą grėsmę šio Konstitucinio principo pažeidimui.

Kiekvienai šiuolaikinei valstybei didžiulė mokesčių reikšmė ir jų būtinumas yra akivaizdūs – mokesčiai yra svarbiausias valstybės pajamų šaltinis, vyraujanti biudžeto įplaukų akumuliacinė forma, išlaidų formavimo pagrindas. Svarbiausios mokesčių funkcijos – fiskalinė, reguliuojamoji bei kontrolės – leidžia mokesčius vertinti kaip objektyviai būtiną valstybės egzistavimo sąlygą. Tačiau dėl mokesčių privalomojo surinkimo pobūdžio susiduriama su reikšminga mokesčių sistemos problema – mokesčių vengimu.

Valstybė mokesčių įstatymais ir kitais teisės aktais reguliuodama mokesčius santykius, nustato valstybinę mokesčių sistemą, apibrėžia mokesčio mokėtojus, jų teises ir pareigas, nustato mokesčių apskaičiavimo bei mokėjimo, mokesčių administravimo tvarką. Vis dėl to detalus mokesčių santykių reglamentavimas mokesčių teisės normomis dar nereiškia, kad jais įtvirtinti reikalavimai bus įgyvendinti ir jų bus laikomasi.

## 2. Mokesčių vengimo instituto samprata

Po Lietuvos įstojimo į Europos Sąjungą, tobulėjant šalies ekonominei aplinkai, perimant kitų šalių patirtį, atsiranda ir naujų problemų. Verslas Lietuvoje sėkmingai perėmė ne tik veiklos organizavimą, bet ir praktiką, leidžiančią maksimaliai sumažinti mokesčius. Mokesčių vengimas Lietuvoje po įstojimo į Europos Sąjungą perėjo į kokybiškai aukštesnį lygmenį, kuriame retai naudojamos primityvios priemonės, o vis daugiau dėmesio skiriama sudėtingoms mokesčių vengimo schemoms kurti.<sup>13</sup>

Kadangi mokesčių vengimas dažniausiai suprantamas kaip neigiamas reiškinys (arba, teisiniu požiūriu, veika, užtraukianti atsakomybę), labai svarbu tiek mokesčio mokėtojams, tiek mokesčius administruojančioms institucijoms suprasti sąvokos „mokesčių vengimas“ reikšmę bei turinį. Netinkamai taikant šį institutą, padariniai gali būti drastiški abiejų konfliktuojančių pusių – tiek mokesčio mokėtojo, tiek ir administratoriaus – atžvilgiu. Esant tam tikrai konkrečiai situacijai, kai yra mokestinės naudos gavimo požymiai, nenustačius vengimo mokėti mokesčių fakto, tokia situacija savaime nesukuria prielaidų mokesčių administratoriui traktuoti mokesčių mokėtojo veiką kaip mokesčių vengimą bei taikyti griežtesnes sankcijas pažeidėjui. Kadangi baudos už mokesčių nesumokėjimą siekia iki 50% nesumokėtų mokesčių sumos, tai, netinkamai traktavus tariamo pažeidėjo veiką, nepagrįstai gali nukentėti nesiekę išvengti mokesčio asmenys. Atitinkamai neįvertinus pavojingos mokesčių mokėtojo veikos, biudžetas gali netekti solidžių sumų.<sup>14</sup>

Sąvoka „vengimas“ lingvistiniu požiūriu suprantama kaip stengimasis išsisukti, išsisukinėjimas.<sup>15</sup> Stengimasis išsisukti – tai elgesio būdas, kuris parodo žmogaus sąmonėje susiformavusį valinį elementą – sąmoningą tam tikrų pasekmių siekimą. Todėl LVAT, vengimą mokėti mokesčių aiškinantis mokestinių teisinių santykių kontekste, daro išvadą, kad tai yra sąmoninga tyčinė veika, kuri gali pasireikšti deklaracijos nepateikimu laiku be pateisinamų priežasčių, žinomai neteisingų duomenų apie savo ar įmonės pajamas, pelną ar turtą įrašymu į deklaraciją, apgaulingu apskaitos tvarkymu, apskaitos dokumentų klastojimu, sudarymu sandorių, neturinčių ekonominės prasmės ir panašiai.<sup>16</sup> Taigi, kad mokesčio mokėtojo veika

<sup>13</sup> DIKOVIČ O., KARPUŠKIENĖ V. „Mokesčių nemokėjimo problema“. [www.elibrary.lt](http://www.elibrary.lt) žiūrėta 2008-01-09

<sup>14</sup> MARCIJONAS A., SUDAVIČIUS B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. p. 217.

<sup>15</sup> Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. Vilnius, 2000. p. 921.

<sup>16</sup> MINIOTAITĖ J. Kaip pelnyti mokesčių inspekcijos pasitikėjimą?, Apskaitos ir mokesčių apžvalga. Pačiolis, 2004, Nr.11. p. 34-37.

būtų traktuojama kaip mokesčių vengimas, būtina, o kartu ir pakankama, sąlyga yra tokie mokesčių mokėtojo faktiškai atlikti veiksmai (ar jų neatlikimas), kurie įrodytų, kad mokesčio mokėtojas siekė išvengti visiško ar dalinio mokesčio mokėjimo. Kitaip tariant, pagrindinis kriterijus yra tyčinis, sąmoningas, apgalvotas ir iš anksto suplanuotas mokesčio mokėtojo veikimas.<sup>17</sup>

Nors lietuviškos literatūros mokesčių vengimo tema nėra daug, tačiau mokesčių vengimo sąvokos interpretacija panaši tiek į užsienio autorių, tiek į LVAT mokesčių vengimo sąvokos išaiškinimą. Mokesčių vengimas apibūdinamas kaip kokios nors mokesčių mokėtojų pastangos išvengti mokesčių įvairiomis neteisėtomis priemonėmis, pavyzdžiui, nuslepiant savo pajamas arba neteisėtai reikalaujant mokesčių lengvatų.<sup>18</sup>

Mokesčių vengimas, kurį dar iš esmės galime įvardinti kaip piktnaudžiavimą teise siekiant mokesčių naudos (angl. *tax avoidance*), yra suprantamas kaip mokesčių sumažinimas ar jų nemokėjimas (pasinaudojant mokesčių įstatymų nuostatomis (dažniausiai „spragomis“), įtvirtinančiomis įvairias lengvatas), sukuriant specialias apmokestinimo schemas, imituojant teisės aktų reikalavimus atitinkantį veiklos modelį ar sandorių seką ir taip gaunant mokesčių naudą, t.y. pasinaudojant įstatymų leidėjo gerais ketinimais nustatant tam tikrą mokesčių lengvatą.<sup>19</sup> Kitaip tariant, tai tokia mokesčio mokėtojo veikla, kuria siekiama „apeiti“ įstatymo nuostatas, formaliai laikantis nustatytų procedūrų ir jų nepažeidžiant.<sup>20</sup>

Mokesčių vengimas apibendrintai dar pavadinamas ir intelektualiu mokesčių slėpimu dirbtinai sukonstruotomis verslo schemomis, sandorių sekomis sumažinant arba iš viso panaikinant atitinkamo mokesčio bazę.<sup>21</sup>

Išanalizavus mokesčių vengimo reiškinį analizavusių užsienio šalių autorių literatūrą, mokesčių vengimu galima vadinti tokį išsisukinėjimą nuo pareigos sumokėti mokesčius, kai asmuo sąmoningai nevykdo mokesčių įsipareigojimų.<sup>22</sup>

Mokesčių vengimas – mokesčių naudos siekimas dirbtinai organizuojant savo veiklą taip, kad ji formaliai atitiktų įstatymų reikalavimus. Mokesčių nauda tokiu atveju yra

---

<sup>17</sup> „Sąžininguosius mokesčių inspektoriai aplenkė“, Mokesčių žinios. 2002, Nr. 9. p. 35

<sup>18</sup> DUBAUSKAS G. Finansai ir apskaita. Vilnius: Generolo Jono Žemaičio Lietuvos karo akademija, 2000. p. 64.

<sup>19</sup> VASILIAUSKAS V. Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba), Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2005. Nr. 5. p. 30.

<sup>20</sup> PALIJANSKAS M. Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas, Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2003. Nr. 11. p. 82.

<sup>21</sup> Cit.op. 19, p. 30

<sup>22</sup> ANDREONI J., BRIAN E. and FEINSTEIN S. Tax compliance. London: Economic studio, 1998. p. 25.  
ALLINGHAM, M. G. and SADMOR A. ([1972] 1991). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. Chicago: Aldershot, 1991. p. 17.

KOLM Serge-Christophe. A note on optimum tax evasion. London: Public Economics, 1998. p. 39.

pagrindinis asmens tikslas, nes vykdant įprastinę veiklą, toks veiksmų modelis nebūtų pasirinktas.<sup>23</sup>

Pažymėtina, kad mokesčių vengimas apima ne tik mokesčio naštos sumažinimą, bet ir kitokios mokestinės naudos gavimą: mokesčio mokėjimo terminų atitolinimą, gražintino (įskaitytino) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimą, mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminų sutrumpinimą.<sup>24</sup>

Skiriamasis mokesčių vengimo bruožas - dirbtinai konstruojamas veiklos modelis ar verslo operacijų seka, siekiant, kad tai formaliai atitiktų tas sąlygas, su kuriomis įstatymų leidėjas sieja tam tikras apmokestinimo lengvatas. Be to, paprastai tik mokestinės naudos siekimas būna vienintelis atitinkamo verslo modelio ar sandorių sekos konstravimo tikslas. Dar vienas požymis: atmetus mokestinės naudos aspektą, toks verslo modelis ir operacijų seka nebūtų pasirinkti.<sup>25</sup>

Mokesčių vengimo atveju mokesčių įstatymai pažeidžiami netiesiogiai, nes atliekami veiksmai formaliai neprieštarauja apmokestinimo prasmei. Atliekamos tikros ir teisėtos ūkinės operacijos civilinės teisės požiūriu, tačiau jų pagrindinis ir dažniausiai vienintelis tikslas yra mokestinės naudos sumažinimas, o ne pelno siekimas.

Galima išskirti tokius požymius, kurie galimai liudija mokesčių vengimą: sudaromi netipiniai sandoriai (preliminariai žinant apmokestinamojo pelno dydį metų pabaigoje yra perkamas objektas, tariamai skirtas verslui vystyti už didelę kainą iš įmonės, turinčios didelį nuostolį), taip pat sandoriai su ofšorinėse jurisdikcijose registruotomis įmonėmis, įvairūs sandoriai, vykdant keletą komercinių netikslingų operacijų (dažniausiai per tiesiogiai ar netiesiogiai susijusius asmenis), sudaromi sandoriai neatitinkantys rinkos kainų ir kt.

Mokesčių vengimo sąvoka ir samprata atrodo pakankamai aiški, tačiau įrodyti, kad mokesčio mokėtojas savo veiksmais siekė ar stengėsi išvengti mokesčio, yra daug keblesnė užduotis. Elementarus ir gana dažnas pavyzdys, kai mokesčio mokėtojas sumažina mokesčio bazę ir apskaičiuoja mažiau mokesčio. Ar tai tik paprasta apkrauto darbais buhalterio netyčinė klaida, ar tiesiog sąmoningas vadovo nurodymų išsisukti nuo mokesčio vykdymas? Toks yra kasdieninis MGK bei Mokesčių inspekcijos klausimas, į kurį atsakymo kartais ieškoma ilguose teisiniuose procesuose.<sup>26</sup>

---

<sup>23</sup> PAULAUSKAS A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. p. 109-110.

<sup>24</sup> PAULAUSKAS A. Mokesčių vengimas, [www.mzinios.lt](http://www.mzinios.lt), žiūrėta 2008-03-05

<sup>25</sup> Cit. op. 19, p. 30.

<sup>26</sup> Sąžininguosius mokesčių inspektoriai aplenkė, Mokesčių žinios. 2002, Nr. 9. p. 35

Analizuojant mokesčių vengimo sampratą, galima aptikti tokią poziciją, kad mokesčių vengimas yra teigiamas reiškinys (mokesčių vengimas yra tapatinamas mokesčių optimizavimui), tačiau tokia samprata dažniausiai yra pateikiama tik senesnėje literatūroje ar teismų praktikoje, kai mokesčių vengimo ir mokesčių optimizavimo sąvokos nebuvo atskirtos, pvz., internetinėje enciklopedijoje mokesčių vengimas yra aiškinamas kaip teisėtas ūkinių operacijų išdėstymas, tikslu sumažinti mokėtiną mokesčių naštą.<sup>27</sup> Jungtinių Amerikos Valstijų aukščiausiasis teismas yra nurodęs, kad mokesčių vengimas - tai asmens teisė sumažinti mokėtinus mokesčius, laikantis įstatymų reikalavimų.<sup>28</sup>

Darbe autorius mokesčių vengimą laiko negatyviu ir neteisėtu reiškiniu ir nesutinka su sąvokos dvilypumu ta prasme, kad mokesčių vengimas gali būti teisėtas (pvz., vykdant veiklą naudojamosi mokestinėmis lengvatomis) ir neteisėtas (dirbtinai kuriant sandorių grandines, siekiant išimtinai mokestinės naudos, neatsižvelgiant į ekonominį tikslumą). Autoriaus nuomone teisinėje literatūroje<sup>29</sup> yra aiškiai išskirtos mokesčių vengimo ir mokesčių optimizavimo sąvokos. Mokesčių vengimas visais atvejais yra laikomas neigiamu ir neteisėtu reiškiniu, o mokesčių optimizavimas - tai mokesčių mokėtojo teisėta ir legali veikla, kuomet jis, veikdamas pagal teisės aktų reikalavimus ir užsiimdamas įprastine savo ekonomine veikla, gauna mokestinę naudą. Todėl galutinė išvada, kaip yra pabrėžęs LVAT, yra tokia, kad mokestinė situacija vertinama kaip mokesčių vengimas tik tuomet, kai pagrindinis sukuriamų operacijų tikslas yra mokestinė nauda, neatsižvelgiant į ekonominį tikslumą, o tais atvejais, kai yra vykdomos ekonomiškai pagrįstos operacijos, kurių metų nors ir gaunama mokestinė nauda, nėra laikomos mokesčių vengimu. Nors LR mokestiniuose įstatymuose nėra aiškiai išskirta mokesčių vengimo sąvoka ar samprata, tačiau bet kuriuo atveju yra pareiga sistemaiškai vertinti įstatymus, atsižvelgiant į tikruosius įstatymų tikslus, o ne formalią jų išraišką.<sup>30</sup>

## **2.1. Mokesčių vengimo instituto samprata Lietuvos teisės aktuose**

MAĮ tiesiogiai neapibrėžia mokesčių vengimo sąvokos.

Užsienio šalių praktikoje nusistovėjęs požiūris, kad mokesčių mokėtojas nesiekia išvengti mokesčio, kai jis:

---

<sup>27</sup> [www.en.wikipedia.org](http://www.en.wikipedia.org), žiūrėta 2008-03-09

<sup>28</sup> Gregory V. Helvering, 293 U.S. 465. 1935. [www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org), žiūrėta 2008-03-12

<sup>29</sup> Cit. op. 19, p. 30.

<sup>30</sup> 2007 m. liepos 17 d. LVAT nutartis V. B. v VMI prie FM administracinėje byloje Nr.: A-143-719-07

- a) teisingai ir tiksliai apskaičiuoja mokesčio bazę;
- b) teisingai ir tiksliai nustato mokestinius įsipareigojimus;
- c) laiku užpildo deklaracijas;
- d) laiku sumoka mokesčius;
- e) apskaičiuodamas mokesčius taiko turinio viršenybės virš formos principą;
- f) nesudaro ekonomiškai nepagrįstų sandorių, kurie galėtų būti pagrindas išvengti mokesčių.

Jei nors vienas punktas nevykdomas, yra tikimybė, kad mokesčio mokėtojas siekia išvengti mokestinės prievolės, ir atsiranda prielaidos tokius jo veiksmus traktuoti kaip mokesčių vengimą.<sup>31</sup>

Kaip jau minėta, MAĮ nėra pateikiama sąvoka „mokesčių vengimas“, tačiau MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, tada mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą ir neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.<sup>32</sup>

MAĮ 69 straipsnyje mokestinė nauda apibūdinama kaip mokesčių mokėtojo atliekami veiksmai, kai bandoma: „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.“<sup>33</sup>

Pažymėtina tai, kad mokesčių mokėtojo atliekami veiksmai gali būti laikomi mokesčių vengimu tik tais atvejais, kai pagrindinis tikslas – gauti mokestinę naudą. Lingvistiškai analizuojant MAĮ netiesiogiai pateiktą mokesčių vengimo sąvoką/sampratą, darytina išvada, kad mokesčių mokėtojo atliekami veiksmai, kuriais yra siekiama mokestinės naudos yra laikomi neteisėtais. Tačiau teisinėje valstybėje tokia nuostata būtų nepateisinama, kadangi tai prieštarautų Konstitucijoje įtvirtintam ūkinės veiklos laisvės principui.<sup>34</sup> Kiekvienas mokesčių mokėtojas (asmuo) veikia pasirinkdamas jam priimtinausią ekonominį modelį, todėl logiška, kad jis atsižvelgia į tokią ekonominę-teisinę kategoriją kaip mokesčiai. Mokesčiai iš esmės

---

<sup>31</sup> CHRISTIANSEN, V. Two comments on tax evasion, *Journal of Public Economics* 13, 1998, p. 395.

<sup>32</sup> Cit. op. 2, 69 str.

<sup>33</sup> Ten pat,

<sup>34</sup> Cit. op. 9, 48 str.

įtakoja verslo sprendimus, todėl mokesčių mokėtojas renkasi jam ekonomiškai priimtinausią variantą. Būtinai papildomi kriterijai mokesčių vengimui įvardinti, kuriuos Lietuvoje yra suformavęs LVAT (LVAT formuojama praktika yra analizuojama sekančioje darbo dalyje).

MAĮ 69 straipsnio komentare<sup>35</sup> paaiškinama, kada mokesčių administratoriui yra suteikiama teisė taikyti turinio viršenybės prieš formą principą. Šis principas gali būti taikomas tik tais atvejais, kai sudarytas sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, vertinant atliktų veiksmų visumą, savo turiniu neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, tačiau atskirais veiksmais formaliai teisės aktų reikalavimai nepažeidžiami arba jų pažeidimas yra labai abejotinas. Sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės sudarymo pagrindinis tikslas - mokestinė nauda, kuri suprantama kaip mokesčio mokėjimo terminų nukėlimas, mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas arba visiškas mokesčio išvengimas, gražintinos (įskaitytinės) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimas, arba mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminų sutrumpinimas. Be to, sudarytas sandoris, ūkinės operacijos ar bet kokia jų grupė nepateisinamas jokiais verslo ar kitais jo naudą pagrindžiančiais poreikiais ir įprastinėmis rinkos sąlygomis jie nebūtų sudaromi.<sup>36</sup> MAĮ 69 straipsnio 1 dalies komentare pateikiamas mokesčių vengimo apibrėžimas yra ganėtinai platus ir padedantis suprasti mokesčių vengimo ribas tiek mokesčių administratoriui, tiek mokesčių mokėtojui.

Autoriaus nuomone, analizuojant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymą, susiduriama su šio straipsnio įgyvendinimo problema tuo atžvilgiu, kad nėra patvirtinta jokių specialių taisyklių, pagal kurias mokesčių administratoriui būtų galima apskaičiuoti mokesčių mokėtojams mokėti priklausančią mokestį. Tokios taisyklės yra patvirtintos<sup>37</sup> apskaičiuojant mokesčius jų slėpimo atveju (pagal MAĮ 70 straipsnis). Tačiau mokesčių administratoriui ne visada aišku, kaip yra atkuriamos iškreiptos sandorių aplinkybės. Dėl šios priežasties, siekiant bent minimalaus teisinio aiškumo, turėtų būti patvirtintos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies įgyvendinimo taisyklės. Žinoma, tokiose taisyklėse nebūtų įmanoma tiksliai sureguliuoti visų galimų situacijų, tačiau, įvedus minimalias gaires, bendrus principus, mokesčių administratoriui būtų paprasčiau apskaičiuoti mokesčius jų vengimo atvejais.

Siekiant išsiaiškinti esamą situaciją dėl šios normos įgyvendinimo praktikoje, darbo autorius atliko Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos (toliau tekste VMI prie LR FM) kontrolės departamento darbuotojų apklausą. VMI prie LR FM kontrolės

---

<sup>35</sup> Cit. op. 11.

<sup>36</sup> Ten pat,

<sup>37</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymas Nr. VA-103 Valstybės Žinios 2004, Nr. 86-3156.

departamento operatyvių patikrinimų skyriaus viršininko pavaduotojos Nijolės Cilciūtės nuomone, įstatymų leidėjas šioje vietoje (įgyvendinant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas) yra palikęs tam tikrą „spragą“, kadangi praktikoje mokesčių administratorius susiduria su keblumais apskaičiuodamas mokesčius mokesčių vengimo atveju. Nijolės C. nuomone, turi būti patvirtintos taisyklės, kurios leistų apskaičiuoti mokesčių vengimo atveju arba turi būti leidžiama naudotis taisyklėmis, reglamentuojančiomis mokesčių apskaičiavimą mokesčių slėpimo atveju.<sup>38</sup>

Nijolė C. nurodė, kad mokesčių inspekcijos pareigūnams iki šios dienos 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.<sup>39</sup>

Kito interviu<sup>40</sup> metu, VMI prie LR FM kontrolės departamento tikrinimų organizavimų skyriaus vyr. specialistė Irena Budreikaitė nurodė, kad 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. Minėto susirinkimo metu buvo nuspręsta parengti pranešimus ir tokią informaciją perduoti apskričių valstybinėms mokesčių inspekcijoms.

Autoriaus nuomone, tokie centrinio mokesčių administratoriaus teisės departamento darbuotojų išaiškinimai yra ydingi, kadangi MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje yra įtvirtinta mokesčių vengimą draudžianti norma, o 70 straipsnyje mokesčių slėpimą draudžianti norma. Tačiau šie reiškiniai (mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas) negali būti tapatinami, kadangi jie skiriasi savo esme (skirtinga atsakomybė, skirtingos pasekmės, skirtingi vengimo ir slėpimo būdai).

---

<sup>38</sup> Papildomai pažymiu, kad autoriaus nuomonė sutampa su p. Nijolės C. nuomone dėl taisyklių būtinumo, tačiau darbo autorius galimai susiformavo tokią nuomonę darbo mokesčių inspekcijoje metu.

<sup>39</sup> 2007-10-29 Interviu su VMI prie FM kontrolės departamento operatyvių patikrinimų skyriaus viršininko pavaduotoja Nijole Cilciūte

<sup>40</sup> 2008-02-27 Interviu Su VMI prie FM kontrolės departamento tikrinimų organizavimo skyriaus vyr. specialiste Irena Budreikaite



Be to, Irena Budreikaitė parodė vidinį VMI prie FM dokumentą, kuriame yra išaiškintas MAĮ 69 straipsnio 1 dalies kai kurie taikymo aspektai. Minėtame dokumente, kurį parengė centrinio mokesčių administratoriaus teisės departamentas, VMI prie FM darbuotojams yra išaiškinta, kad MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos gali būti taikomos tik tais atvejais, kai yra įrodytas pajamų gavimo faktas. Kitaip tariant, asmuo gali būti apmokestinamas taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas tik tais atvejais, kai yra aiškiai įrodoma, kad asmuo gavo tam tikras pajamas, už kurias turėtų būti mokami mokesčiai.<sup>41</sup>

Apibendrinant, įstatymų leidėjas Lietuvos teisės aktų sistemoje nėra tiesiogiai įtvirtinęs mokesčių vengimo sąvokos, tačiau MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje yra įtvirtinta mokesčių vengimą draudžianti norma. Šioje normoje apibrėžiama, kas yra laikoma neteisėtai įgyjama mokesčių nauda. Tačiau praktikoje, identifikuojant mokesčių vengimą, dažnai kyla praktinių problemų, kadangi mokesčių administratorius įgyvendindamas minėtas MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas pasigenda šios normos įgyvendinimo taisyklių.

## **2.2. Mokesčių vengimo instituto aiškinimas LVAT praktikoje**

MAĮ<sup>42</sup> sąvoka „mokesčių vengimas“ tiesiogiai nėra pateikiama, be to, sudėtinga tokį institutą kaip mokesčių vengimas suprasti ir apibrėžti viena norma. Atsižvelgiant į tai, labai svarbi yra LVAT, kaip teisę aiškinančio ir taikančio subjekto, formuojamos šiuo klausimu praktikos analizė, kuri, pažymėtina, nėra itin gausi.

LVAT formuojamoje praktikoje nutarčių, kuriose būtų aiškinama „mokesčių vengimo“ sąvoka ar samprata yra nedaug, tačiau keliose nutartyse vis dėlto yra bandoma ją apibrėžti. LVAT praktikoje „mokesčių vengimas“ yra apibrėžiamas kaip sąmoninga, tyčinė veika, kuri gali pasireikšti deklaracijos nepateikimu laiku be pateisinamų priežasčių, žinomai neteisingu duomenų apie savo arba įmonės pajamas, pelną ar jų naudojimą įrašymu į deklaraciją; apgaulingu apskaitos tvarkymu, apskaitos dokumentų klastojimu, slėpimu ir pan., t. y. turi būti nustatyti tokie mokesčių mokėtojo faktiškai atlikti veiksmai, kurie įrodytų, kad mokesčių mokėtojas siekė išvengti visiško ar dalinio mokesčio mokėjimo.<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> Ten pat, (minimo dokumento interviu davėja nenorėjo pateikti, kadangi tai vidinio naudojimo dokumentas).

<sup>42</sup> Cit. op. 2.

<sup>43</sup> LVAT 2002 m. vasario 24 dienos nutartis, UAB „Lietpack“ v MGK administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup> - 27 - 03

Be to, minėtoje nutartyje LVAT nurodė, kad stengimasis išsisukti - tai elgesio būdas, kuris parodo žmogaus sąmonėje susiformavusį valinį elementą – sąmoningą siekimą tam tikrų pasekmių.<sup>44</sup>

Todėl, analizuojant LVAT formuojamą praktiką, darytina išvada, kad mokesčių vengimas gali būti atliekamas tik tyčiniaisiais veiksmais. Atsitiktinai veikdamas ar to neplanuodamas mokesčių mokėtojas neturėtų būti laikomas mokesčių vengėju. Pažymėtina ir tai, kad tiek mokesčių administratorius, vertindamas ar konkretus mokesčių mokėtojas laikytinas mokesčių vengėju, tiek teismai savo sprendimuose, kuriuose yra konstatuojama, kad buvo vengta mokesčių, turi mokesčių vengimo aplinkybes pagrįsti konkrečiais įrodymais bei įrodyti tyčinį tiesioginį mokesčių mokėtojo tikslą - išvengti mokesčio.

LVAT taip pat yra nurodęs, kad mokesčių vengimas yra sąmoninga mokesčių mokėtojo veika, kuriai būtina nustatyti mokesčių mokėtojo tiesioginę tyčią išvengti konkretaus mokesčio.<sup>45</sup>

Minėtose LVAT nutarimuose mokesčių vengimas apibrėžtas kaip sąmoninga ir tiesiogine tyčia atliekama veika. Todėl logiška, kad kyla klausimas, ar reikia įrodinėti mokesčių mokėtojo kaltę mokesčių vengimo atveju.

Nors įstatymuose nėra tiesiogiai nurodyta pareiga įrodinėti mokesčio mokėtojo kaltę mokesčių vengimo atveju, tačiau mokesčių teisė, kaip ir kitos teisės šakos, turi būti paremta bendraisiais teisės principais, vadinasi, nekaltas žmogus neturi būti nubaustas.

Be to, mokesčių teisė yra viešosios teisės dalis ir subjektai nėra lygiaverčiai, kaip kad yra civiliniuose santykiuose, todėl mokesčių administratoriui turi būti keliami pakankamai aukšti teisiniai veiklos reguliavimo reikalavimai.

Todėl, jei asmuo yra įtariamas mokestinių įstatymų pažeidimu, jo kaltė turi būti įrodoma. Negana to, mokesčių teisėje taip pat galioja nekaltumo prezumpcija. Be to, turi būti užtikrinami mokesčių mokėtojų teisėti lūkesčiai.

Tačiau, kaip yra pažymėjęs A. Paulauskas<sup>46</sup>, mokesčiai yra tam tikra prievolė valstybei, todėl jie turi būti apskaičiuoti ir sumokėti neatsižvelgiant į kaltę, o kaltės klausimas gali būti keliamas tais atvejais, kai yra sprendžiamas ekonominių sankcijų už netinkamą prievolės vykdymą klausimas.

---

<sup>44</sup> Ten pat,

<sup>45</sup> LVAT 2002m. gegužės 3 dienos nutartis UAB „Veruga“ v VMI prie LR FM administracinėje byloje Nr. A<sup>11</sup>-438 – 02.

<sup>46</sup> 2007 m. Paskaitų medžiaga (Mokesčių administravimas ir mokestiniai ginčai)

Nors pagal MAĮ nėra reikalaujama įrodyti kaltę mokesčių vengimo atveju, tačiau yra tam tikrų neaiškumų. Pavyzdžiui, MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodyta, kad vienas iš mokesčių mokėtojo atleidimo pagrindų - kai asmuo įrodo esąs nekaltas. Ši norma įveda tam tikrą neaiškumą, nes, analizuojant šį straipsnį logiškai – lingvistiškai, darytina išvada, kad įrodinėjant mokesčių mokėtojo atsakomybę turi būti nustatyta jo kaltė.

Kaltės būtinumą galime pailiustruoti pavyzdžiu, kurį pateikė VMI prie FM kontrolės departamento direktoriaus pavaduotoja Vaimira Jakienė ir kuriuo mokesčių administratorius remiasi savo praktikoje: pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) grobstymo schemose yra sukuriama tam tikra įvairių sandorių grandinė, kada pinigai „oficialiai“ patenka ne į tikrųjų naudos gavėjų rankas, bet statytnių, kurie realiai tų pinigų nepasiima, bet atiduoda tikriesiems naudos gavėjams. Mokesčių administratorius, vertindamas situaciją ir veikdamas su kitų valstybinių institucijų pagalba, stengiasi nustatyti asmenis, gaunančius tikrąją naudą, bei juos apmokestinti. Šiuo atveju statytiniai formaliai pažeidžia mokestines normas, tačiau realiai šie asmenys nėra kalti bei negauna realių pajamų, todėl ir nėra atsakingi mokesčių teisės prasme.<sup>47</sup>

Lingvistiškai analizuojant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, visi sandoriai, kuriais siekiama mokestinės naudos, formaliai būtų laikomi mokesčių vengimu, tačiau LVAT praktikoje suformuota tokia teisės aiškinimo ir taikymo taisyklė, kad mokesčių mokėtojo atliekami veiksmai laikomi mokesčių vengimu tik tais atvejais, kai yra įrodomas pagrindinis atliekamų veiksmų tikslas – tik mokestinės naudos siekimas.<sup>48</sup> Tais atvejais, kai yra siekiama išimtinai ekonominės naudos (sandoris sudarytas vykdant įprastinę ekonominę veiklą ir iš esmės siekiant ekonominio naudingumo), o mokestinė nauda yra tik šalutinis veiksnys, tokie veiksmai nėra laikomi mokesčių vengimu ir yra laikomi teisėtais mokestine prasme.<sup>49</sup>

Nors LVAT savo praktikoje suformavo „papildomą“ kriterijų mokesčių vengimui identifikuoti, tačiau gali atsirasti teisinis neaiškumas „tarpiniais“ atvejais, t.y. tokia modelinė situacija, kai realiai siekiama mokestinės naudos, bet yra ir ekonominės naudos siekimo požymių. Kada tokias operacijas laikyti mokesčių vengimu, o kada - optimizavimu, vienareikšmiško atsakymo nėra. Tačiau mokesčių optimizavimu turėtų būti laikoma tokia situacija, kai mokestinė nauda atsirado ar buvo suplanuota tuo metu, kai jau buvo vykdomos ekonominės operacijos.

---

<sup>47</sup> 2007-10-29 interviu su VMI prie FM kontrolės departamento viršininko pavaduotoja Vaimira Jakiene

<sup>48</sup> 2007 m. liepos 17 d. LVAT nutartis V. B. v VMI prie FM administracinėje byloje Nr.: A-143-719-07

<sup>49</sup> Ten pat,

Be to, LVAT nurodė, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis turinio viršenybės prieš formą principu, turi teisę vertinti mokesčių mokėtojo veiklos turinį, o ne formalią jos išraišką. Todėl, kai mokestis apskaičiuojamas taikant turinio viršenybės prieš formą principą, mokesčių administratorius neatsižvelgia į formaliai sudarytą sandorį, ūkinę operaciją ar bet kokią jų grupę, o taiko tokias apmokestinimo taisykles, kurios pagal mokesčio įstatymo tikslą ir prasmę taikytinos esant nustatytajam tikrajam veiklos turiniui, t. y. tikriesiems sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės sudarymo tikslams.<sup>50</sup>

Verta pažymėti, kad tiek ikiteisminės, tiek teisminės institucijos, vertindamos įvairias mokestines situacijas bei mokesčių vengimo atveju apskaičiuodamos mokestines prievoles nekvestionuoja sudarytų sandorių galiojimo fakto. Minėti sandoriai yra vertinami tik mokestine prasme atskleidžiant tikrąsias sandorių aplinkybes ir nevertinant jų galiojimo fakto.

LVAT savo formuojamoje praktikoje nurodo, jog tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, (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. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.<sup>51</sup>

Kaip mokesčių vengimo pavyzdžiu galime remtis viena iš LVAT nutarčių<sup>52</sup>. Šioje byloje ginčas kilo dėl to, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis turinio prieš formą principu bei MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, apskaičiavo papildomai mokėtinus mokesčius R.L. įmonei „Egzotika“. Šioje byloje mokesčių vengimo schemos buvo sudaromos tarp dviejų susijusių asmenų, o tai, LVAT nuomone, gali būti laikoma vienu iš mokesčių vengimo požymių. Nagrinėjamoje byloje R. L. įmonė „Egzotika“, pasinaudodama labdaros ir paramos įstatymo nuostatomis, teikė paramą VšĮ „Egzotikos autosportas“ ir kaip paramos davėjas nuo tų sumų nemokėjo mokesčių. Tada VšĮ „Egzotikos autosportas“ pervadinėjo panašias sumas į R.

---

<sup>50</sup> Ten pat,

<sup>51</sup> 2007 m. lapkričio 5 d. LVAT nutartis A. Š. v VMI prie LR FM administracinėje byloje Nr.: A-502-969-07  
2007 m. spalio 19 d. LVAT nutartis UAB „Smėlynės autocentras“ v VMI prie LR FM administracinėje byloje Nr.: A-469-885-07

<sup>52</sup> 2007 m. spalio 12 d. LVAT nutartis L. R. įmonė „Egzotika“ v VMI prie LR FM administracinėje byloje Nr.: A-39-841-07

L. įmonės „Egzotika“ sąskaitą kaip apmokėjimą už nuomos paslaugas. Mokesčių mokėtojas nepateikė jokių dokumentų, pagrindžiančių minėtų nuomos ar kitų sandorių sudarymą, taip pat mokesčių administratorius, atlikdamas patikrinimą, neaptiko duomenų, pagrindžiančių minėtų sandorių sudarymą.

Todėl mokesčių administratorius atsižvelgdamas į surinktus įrodymus konstatavo, kad minėtais sandoriais buvo siekiama mokestinės naudos neatsižvelgiant į ekonomines aplinkybes ir, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, turinio viršenybės prieš formą principu, apskaičiavo mokėtinus mokesčius.<sup>53</sup>

Analizuojant mokesčių vengimo sampratą LVAT praktikoje bei MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymą, svarbu atkreipti dėmesį į LVAT 2007 07 17 nutartį. Šioje nutartyje LVAT pažymėjo, kad, aiškinant MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, čia kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokestinę naudą ateityje, t. y. po sandorio (ūkinės operacijos), kurie gali būti tiriami šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo.<sup>54</sup> Atsižvelgiant į tokią LVAT formuojamą praktiką, siekiant pagrįsti mokesčių vengimo faktą, turi būti analizuojamos faktinės aplinkybės, kurios atsirado po minėto sandorio ar tam tikrų ūkinių operacijų sudarymo, t.y. turėtų būti atliekamas retrospektyvus sandorio (ūkinės operacijos) vertinimas, siekiant nustatyti tikruosius sandorio tikslus.

LVAT tinkamai išskiria pagrindinį mokesčių vengimo požymį – tikslą gauti išimtinai mokestinę naudą, neatsižvelgiant į ekonomines aplinkybes. Siekdamas minėtos normos (MAĮ 69 str. 1 d.) taikymo ir aiškinimo apibrėžtumo, LVAT pažymi, kad „kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą.“<sup>55</sup>

LVAT savo formuojamoje praktikoje nurodo, kad tais atvejais, kai visa byloje surinkta medžiaga nepagrindžia sandorių ekonominio pagrįstumo ir ūkinės jų sudarymo logikos, arba jie yra nuostolingi ir jais yra siekiama išimtinai mokestinės naudos, tada darytina išvada, kad sandorių formalūs požymiai neatspindi tikrojo jų turinio, ir tokiais atvejais yra pagrįsta taikyti turinio prieš formą principą bei apskaičiuoti mokėtinas mokestines sumas.<sup>56</sup>

---

<sup>53</sup> Ten pat,

<sup>54</sup> 2007 m. liepos 17 d. LVAT nutartis V. B. v VMI prie LR FM administracinėje byloje Nr.: A-143-719-07

<sup>55</sup> Ten pat,

<sup>56</sup> 2007 m. kovo 2 d. LVAT nutartis Lietuvos invalidų sporto draugija v VMI prie LR FM administracinėje byloje Nr.: A-469-225-07

Apibendrinant, LVAT formuojamoje praktikoje išskiriamas pagrindinis mokesčių vengimo požymis - išimtinai tik mokestinės naudos siekimas, neatsižvelgiant į ekonominį tikslingumą. Tais atvejais, kai vykdant pagrįstas ekonomines operacijas yra gaunama mokestinė nauda, sandoriams nebus taikomas turinio viršenybės prieš formą principas ir jie nebus laikomi sudarytais mokesčių vengimo tikslais. Be to, mokesčių vengimas yra laikomas sąmoninga tyčine veika, kuri gali būti padaroma tik tikslingai to siekiant. LVAT taip pat atkreipė dėmesį į tai, kad gaunama nauda turėtų būti analizuojama ne tik duotuoju laikotarpiu, tačiau vertinant ir ateities naudą, t.y. mokesčių mokėtojų sudaromi sandoriai turėtų būti vertinami retrospektyviai.

### **2.3. Mokesčių vengimo instituto aiškinimas MGK sprendimuose**

Analizuojant MGK formuojamą praktiką, pastebima tokia tendencija, kad MGK sprendimuose taip pat nėra gausiai aiškinama „mokesčių vengimo“ samprata.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad MGK sprendimuose „mokesčių vengimas“ yra apibrėžiamas tapačiai MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje pateiktai sampratai.<sup>57</sup> MGK šiame sprendime taip pat nurodo, kad ši „norma įtvirtina mokesčio bazės apskaičiavimą mokesčių vengimo atveju.“<sup>58</sup>

Minėtame sprendime MGK išskiria tokius mokesčių vengimo požymius:

1) mokesčių vengimo tikslas yra gauti mokestinę naudą, bet tokiais veiksmais padaroma žala biudžetui;

2) mokesčių vengiama iškreipiant ar slepiant aplinkybes (neatskleidžiant tikrų sandorio tikslų ir šalių ketinimų);

3) vengimo atveju sudaromi ir realiai vykdomi sandoriai, ūkinės operacijos, kurie atvaizduojami mokesčių mokėtojo buhalterinėje apskaitoje, tačiau šie sandoriai prieštarauja ekonominei logikai – jais nesiekama maksimalaus pelno minimaliomis sąnaudomis;

4) vertinant atliktų veiksmų visumą, jie neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, nors vertinant atliktus veiksmus atskirai vienas nuo kito, jie formaliai neprieštarauja įstatymų reikalavimams.<sup>59</sup>

Šiame sprendime MGK taip pat nurodo, kad mokesčių paprastai vengiama perkeliant mokestinę naudą susijusiam asmeniui, kuris yra neapmokestinamas, arba naudojantis

---

<sup>57</sup> Cit. op. 2, 69 str. 1d.

<sup>58</sup> 2005 m. balandžio 21 d. MGK sprendimas Nr. S -202- (7-143/2005)

<sup>59</sup>Ten pat,

mokestinėmis lengvatomis ar sukuriant tokią operacijų schemą, dėl kurios pats mokesčių mokėtojas atitinka įstatyme įtvirtintus teisę į mokestinę lengvatą turinčio asmens kriterijus.<sup>60</sup>

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad mokesčių administratorius neturėtų kvestionuoti civilinių sandorių sudarymo ar nesudarymo faktų ar jų galiojimo. Kaip yra pažymėjusi MGK, „Mokestiniai santykiai – viešosios teisės reguliavimo dalykas ir veikia, susijusi su mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrole bei jų išieškojimu, reglamentuojama tiesioginiais teisės šaltiniais – Mokesčių administravimo įstatymu ir konkrečius mokesčius nustatančiais įstatymais“ (LVAT plenarinės sesijos 2003-12-15 nutartis byloje Nr. A-11-648-2003). Dėl šios priežasties mokesčių administratorius pirmiausia turi vadovautis viešosios, o ne privatinės teisės normomis, pripažindamas, kad Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas, sprendžiant mokestinius ginčus, tam tikrais atvejais gali būti taikomas kaip papildomas teisės šaltinis. Mokesčių administravimo požiūriu, pagal privatinės teisės normas sudaryti sandoriai turi būti vertinami kaip ūkinės operacijos. Ūkinės operacijos, ūkiniai įvykiai ar finansinė veikla lemia mokesčio bazės nustatymą. Kai patikrinimo metu iškyla pagrįstų abejonių, ar juridinę galią turintys dokumentai atspindi tikrąjį įvykdytų ūkinių operacijų turinį, mokesčių administratorius privalo mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai.<sup>61</sup>

Tam tikrais atvejais ganėtinai sudėtinga nustatyti, ar sudarytų sandorių pagrindinis tikslas yra mokestinės naudos gavimas, todėl yra būtina atsižvelgti ne tik į sandorių sudarymo aplinkybes, bet ir į visą faktinę situaciją. Taip pasielgė MGK viename iš savo sprendimų, kai buvo susiklosčiusi situacija, kad mokesčių mokėtojas išmokėjo piniginę išmoką Lietuvos auto ralio čempionui „įtartinomis“ mokestine prasme aplinkybėmis. Pats išmokėjimo faktas nekvestionuojamas, tačiau MGK atkreipė dėmesį į tai, kad minėta išmoka buvo atlikta praėjus dviems mėnesiams po galutinių rezultatų paskelbimo. Be to, išmoka, pagal tuo metu galiojusio FAPM laikinojo įstatymo 35 str. 11 punktą (2001-12-21 įstatymo Nr. IX-678 redakcija), galėjo būti laikoma sporto varžybų prizu tik tuo atveju, jei ji buvo paskirta prieš varžybas ir išmokėta sporto varžybų organizatorių nustatyta tvarka, esant aiškioms varžymosi dėl prizo sąlygoms bei nustatytam prizo dydžiui. MGK atkreipė dėmesį į tai, kad išmokos davėjas ir gavėjas yra susiję asmenys ir pagrįstai nusprendė, kad tokiu sandoriu buvo siekiama tik mokestinės naudos.<sup>62</sup>

---

<sup>60</sup> 2005 m. balandžio 21 d. MGK sprendimas Nr. S -202- (7-143/2005)

<sup>61</sup> Ten pat,

<sup>62</sup> 2006 m. gegužės 4 d. MGK sprendimas Nr.: S-94-(7-71-2006).

MGK yra nurodžiusi, kad mokesčių vengimo esmė yra perkelti mokesčio bazę tam asmeniui, kuris dėl mokestinės lengvatos neturi mokėti mokesčio. Taigi mokestinę naudą gauna ne asmuo, kuriam mokesčio bazė formaliai buvo perkelta, o asmuo perkėles mokesčio bazę.<sup>63</sup>

MGK taip pat pažymi, kad mokesčių paprastai vengiama perkeliant mokestinę naudą susijusiam asmeniui, kuris yra neapmokestinamas arba naudojantis mokestinėm lengvatom, arba sukuriant tokią operacijų schemą, dėl kurios pats mokesčių mokėtojas atitinka įstatyme įtvirtintus teisę į mokestinę lengvatą turinčio asmens kriterijus.<sup>64</sup>

Be to, MGK minėtame sprendime išskiria dar vieną mokesčių vengimo požymį - išvengti mokesčio atlikus vieną ūkinę operaciją tarp nesusijusių asmenų praktiškai yra neįmanoma. Jeigu atlikus vieną ūkinę operaciją, atitinkančią įstatymo reikalavimus gaunama mokestinė nauda, toks veiksmas laikytinas pasinaudojimu mokesčio įstatyme įtvirtinta mokestine lengvata, nepriklausomai nuo atliktų veiksmų turinio. Kai asmenys yra susiję, pvz., pardavus turtą už didesnę negu rinkos vertę kainą, norint konstatuoti mokesčių vengimo faktą, turi būti nustatyta ne tik, jog sąnaudų suma neatitinka tikrosios rinkos kainos, bet ir tai, jog pajamos sąmoningai buvo perkeltos susijusiam asmeniui, kuris turi teisę į mokestinę lengvatą. Tokiu atveju laikytina, kad faktiškai buvo atliktos dvi ūkinės operacijos, t. y. turto pardavimas už rinkos kainą bei mokesčio bazės perkėlimas kitam asmeniui dovanojimo ar kito neatlygintino sandorio pagrindu. Pardavus turtą už mažesnę negu rinkos kainą, ir taip sumažinus gautas pajamas, laikytina, kad turtas buvo parduotas už sutartyje nustatytą kainą, o likusi turto vertės dalis buvo perduota neatlygintinai. Taigi formaliai gali būti atlikta viena ūkinė operacija, po kuria yra slepiamos dar viena ar keletas ūkinių operacijų. Vengiant mokesčių dirbtinai sukuriama formaliai įstatymo reikalavimus atitinkanti ūkinių operacijų grandinė, kadangi įprastinėje verslo praktikoje toks elgesio modelis nebūtų pasirinktas.<sup>65</sup>

Apibendrinant analizuotus MGK sprendimus, galime išskirti du pagrindinius požymius, kurie apibūdina mokesčių vengimą, t.y. mokesčio mokėtojo tikslas – išimtinai mokestinės naudos siekimas ir kitas požymis - tai ekonominis tikslingumas, kuris realiai nebūtų patenkinamas, jeigu nebūtų gaunama mokestinė nauda. Netgi išskirti pagrindiniai mokesčių vengimo požymiai negali padėti atskirti teisėtos veiklos nuo neteisėtos. Dėl šios priežasties iš analizuotų MGK sprendimų galime išskirti du papildomus mokesčių vengimo požymius:

---

<sup>63</sup> 2006 m. vasario 23 d. MGK sprendimas Nr.: S-44-(7-7-2006).

<sup>64</sup> Ten pat.,

<sup>65</sup> 2005 m. balandžio 21 d. MGK sprendimas Nr.: S-202-(7-143-2005).



mokesčių vengimo sandoriai dažniausiai yra sudaromi tarp susijusių asmenų ir mokesčių vengimas yra atliekamas sudarant ne vieną, o kelis sandorius.

## **2.4. ETT praktikoje formuojama mokesčių vengimo instituto samprata**

ETT formuojamoje praktikoje mokesčių vengimas suprantamas kaip situacija, kai formaliai yra laikomasi mokestinių įstatymų, tačiau dirbtinai kuriant tam tikras reikalingas sąlygas yra siekiama mokestinės naudos. Taip pat pažymima, kad nors ir formaliai yra laikomasi įstatymų reikalavimų, tačiau tikrieji įstatymų tikslai nėra pasiekiami, todėl asmuo gali netekti savo teisių jei jomis piktnaudžiauja.<sup>66</sup>

Paminėtina ETT byla *Commission vs. Spain*, kurioje ETT išskyrė itin svarbią taisyklę, pagal kurią turi būti įrodinėjamas mokesčių vengimo faktas. ETT nurodė, kad tais atvejais, kai neišrodoma, jog ūkinės – komercinės operacijos buvo sudarytos nesiekiant ekonominės naudos, preziumuojama, kad tai yra mokesčių vengimas.<sup>67</sup>

Atkreiptinas dėmesys, kad ETT formuojama praktika yra itin griežta mokesčių vengimo atžvilgiu. ETT yra nurodęs, kad tai, jog reikia užkirsti kelią mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui, gali būti visuomenės intereso lemiamas argumentas, kuriuo galima pateisinti pagrindinių laisvių suvaržymą<sup>68</sup>.

ETT praktikoje mokesčių vengimo sąvoka apsiriboja „visiškai fiktyviais susitarimais, kuriais siekiama apeiti susijusių valstybių narių teisės aktų taikymą, tačiau mokesčių vengimą draudžiančios nacionalinės taisyklės, kad būtų teisėtos, privalo būti proporcingos ir skirtos konkrečiam tikslui – užkirsti kelią visiškai fiktyviems susitarimams, kurių metu gaunama išimtinai mokestinė nauda.“<sup>69</sup>

ETT suformavo tokią teisės aiškinimo ir taikymo taisyklę, kad norint nustatyti, ar susitarimas yra visiškai fiktyvus, reikia atlikti lyginamąją turinio ir formos analizę. Taikant atitinkamus kriterijus, atsižvelgiant į EB sutartyje numatytas laisves ir įmonių mokesčių

---

<sup>66</sup>C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, ECR 2000 Page I-1156,; *Halifax PLC v Commissioners of Customs & Excise* C-255/02 OJ L 200, 22.7.2006

<sup>67</sup>C-219/03 *Commission v. Spain*, OJ 50, 19.9.2007

<sup>68</sup>C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Stenfurt*, 2002 I-11779

<sup>69</sup>Ten pat,

direktyvas, būtina įvertinti jų tikslus ir siekius lyginant su tais, kuriais grindžiami jų būsimų naudos gavėjų (mokesčių mokėtojų) sudaryti susitarimai<sup>70</sup>.

Todėl įtariant, kad egzistuoja visiškai fiktyvus susitarimas, mokesčio mokėtojui turi būti suteikta galimybė (netaikant pernelyg didelių administracinių suvaržymų) pateikti įrodymų, jog susitarimas sudarytas dėl komercinių priežasčių. Tai, koku mastu prievolė parodyti, kad sandoriais siekiama *bona fide* verslo tikslų, gali tekti mokesčių mokėtojui, galima nustatyti tik atsižvelgiant į konkretų atvejį. Atsižvelgdama į tai, Komisijai mano, kad įrodymo našta neturėtų tekti tik mokesčių mokėtojui, ir kad reikėtų atsižvelgti į mokesčio mokėtojo bendrą gebėjimą laikytis reikalavimų ir į svarstomo susitarimo tipą.<sup>71</sup>

Kalbant apie grupės vidaus sandorius, turi būti laikomasi principo „rinkos sąlygomis tarp nesusijusių šalių“, t. y. komercinių sąlygų, dėl kurių būtų susitarta tarp nesusijusių šalių. Tačiau tai, Europos Komisijos nuomone, neturėtų užkirsti kelio valstybėms narėms skirti baudas tiems mokesčių mokėtojams, kurie tam, kad išvengtų mokesčių, pasinaudojo piktnaudžiavimo schemomis. Tačiau ETT pažymėjo, kad tais atvejais, kai kitoje valstybės narės veikiančioje antrinėje buveinėje veiklą vykdo mokesčių mokėtojas iš savo kilmės valstybės narės, neužtikrina išvados, kad yra visiškai fiktyvus susitarimas<sup>72</sup>.

Sunku nustatyti ne patį piktnaudžiavimo teise faktą, o kriterijus, kuriais reikia remtis. Neatsitiktinai teisėtų lūkesčių principas suponuoja galimybę asmenims iš anksto ir tiksliai žinoti savo prievolių apimtį. Kita vertus, tokiu būdu jie gali laisvai organizuoti savo verslą ir atitinkamai riboti jo fiskalines pasekmes dėl ekonominių motyvų, pasirinkdami apmokestinamuosius ar neapmokestinamuosius sandorius, kad sumažintų savo mokesstinę našta. Jų negalima kaltinti tuo, kad jie naudojami norma ar teisės spraga, siekdami mokėti mažiau mokesčių.<sup>73</sup>

ETT taip pat pažymėjo, kad priemonės, kurių gali imtis valstybės narės pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį, siekdamos užtikrinti teisingą apmokestinimą ir užkirsti kelią mokesčių vengimui, neturi viršyti to, kas yra būtina minėtiems tikslams pasiekti. Taigi jos

---

<sup>70</sup>C-524/04. *Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, OJ C 57, 5.3.2005

<sup>71</sup>C-264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer*, ECR 1998 I-04695

<sup>72</sup>C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue* 2006 09 12 OJ C 281 of 18.11.2006

<sup>73</sup>C-439/04 and C-440/04 *Axel Kittel v Belgian State and Belgian State v Recolta Recycling SPRL* 2006 ECR I-6161

neturi būti panaudotos tokiu būdu, kad sistemos požiūriu paneigtų teisę į PVM atskaitą, esančią Bendrijos teisės sukurtos PVM sistemos principu.<sup>74</sup>

Svarbus analizuojamos ETT praktikos aspektas yra tas, ar visada valstybių įstatymuose taikomos mokesčių vengimą draudžiančios priemonės yra pateisinamos, t.y. ar šių priemonių naudojimas nepažeidžia Europos sutartyje<sup>75</sup> įtvirtintų laisvių (pvz., laisvo kapitalo judėjimo), taip pat ar nustatyti apribojimai ir diskriminaciniai įtvirtinimai yra teisėti ir pateisinami.

Todėl keliamas klausimas, ar siekiant apriboti mokesčių vengimą (užkirsti piktnaudžiavimą teise) yra pateisinama tam tikra diskriminacija ar tam tikrų teisių suvaržymas. Pagal ETT formuojamą praktiką galima spręsti, kad „esant tam tikroms sąlygoms šis siekis gali būti laikomas tinkamu pateisinant ginčijamos teisės normos pagrindu atsiradusią diskriminaciją arba apribojimą“<sup>76</sup>. Be to, valstybės narės gali taikyti diskriminuojančius ar apribojančius tam tikras laisves mokesčių teisės aktus, kurie gali būti pateisinami tuo atžvilgiu, kad nors ir atsiranda tam tikra diskriminacija ar yra apribojamos tam tikros laisvės, tačiau jie yra specialaus mokesčių vengimą draudžiančio pobūdžio.<sup>77</sup>

Trumpai apibendrinant, darytina išvada, kad tokia diskriminacija yra leidžiama tik tais atvejais, kai yra siekiama užkirsti kelią vengimui mokėti mokesčius, tačiau negali būti pateisinama tais atvejais, kai tokiu būdu yra siekiama tik tam tikrų prevencinių mokesčių vengimo tikslų.

Tokį teiginį galime pailiustruoti viena iš ETT bylų<sup>78</sup>. Šioje byloje kilo ginčas dėl to, kad Didžioji Britanija priėmė mokestinį įstatymą, kuriame buvo įtvirtinti ribojimai mokesčių mokėtojai pasinaudoti įsisteigimo laisve dėl to, kad įstatymas ginčijamą mokestinę lengvatą leido taikyti tik tos įmonių grupės įmonėms, kurių didesnė dalis yra įsteigta Didžiojoje Britanijoje, o kitoms įmonių grupėms, kurių didesnė dalis įmonių įsteigta kitose šalyse, mokestinė lengvata nebuvo taikoma.

ETT pasisakė, kad toks įstatymas sukuria neleistinus apribojimus pasinaudoti įsisteigimo laisve. Didžiosios Britanijos vyriausybė savo poziciją grindė tuo, kad tokiu įstatymu buvo siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui. Savo argumentacijoje Didžioji Britanija nurodė, kad tais atvejais, kai didžioji dalis įmonių yra įsteigta kitose šalyse, tai įmonių grupės

---

<sup>74</sup> C-110/98 *Gabalfrisa S.A. and Others v. Administración Estatal de la Agencia Tributaria (A.E.A.T.)* 2000 ECR I-1577

<sup>75</sup> Europos sutartis

<sup>76</sup> *TERRA B., WATTEL P.* European tax law. London: Kluwer Law international, 2001. P. 76

<sup>77</sup> *ECOFIN* patvirtintas Elgesio kodeksas, OJ C2 06/06/1998. P.1.

<sup>78</sup> C-264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer*, 1998 ECR I-04695

gali sudaryti tokias schemas, kad sąnaudos būtų perkeltos į Didžiosios Britanijos įmones, o pelno mokestis būtų mokamas kitose šalyse, kur jo tarifas yra mažesnis.

ETT nesutiko su tokia Didžiosios Britanijos vyriausybės argumentacija bei nurodė, kad minėtas įstatymas yra daugiau prevencinio pobūdžio, kadangi apima tuos atvejus, kai yra dirbtinai kuriamos schemas, kad būtų galima pasinaudoti mokestinėmis lengvatomis, ir tais atvejais kai įmonės ekonomiškai pagrįstai naudojosi įsisteigimo laisve.

Atsižvelgdamas į nurodytas aplinkybes, ETT padarė išvadą, kad minėtas įstatymas neatitiko teisėtumo reikalavimų ir juo nebuvo tikslingai siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui, o buvo įtvirtintos bendros nuostatos, kuriomis nebuvo tikslingai siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui.<sup>79</sup>

Analizuojant ETT formuojamą praktiką, darytina tokia išvada, kad ETT kelia aukštus reikalavimus mokestiniams teisės aktams, kuriais yra įtvirtinama tam tikra diskriminacija ar apribojimai, tuo tikslu kad būtų užkirstas kelias mokesčių vengimui (piktnaudžiavimui mokestinėmis lengvatomis).

Svarbu pažymėti, kad anksčiau mokesčių vengimas turėjo kitą sampratą (apibrėžimą), t.y. tokie veiksmai buvo vertinami kaip teisėti (nebuvo siekiama tikslingo įstatymo pažeidimo). Iš esmės, pagal ankstesnę sampratą, mokesčių vengimas buvo prilyginamas mokesčių planavimui.<sup>80</sup>

ETT savo formuojamoje praktikoje taip pat praktiškai neskiria dviejų terminų (sąvokų), t.y. neatriboja mokesčių slėpimo ir mokesčių vengimo. Be to, ETT sprendimuose taip pat nėra formuojama aiški riba tarp mokesčių vengimo ir mokesčių optimizavimo.

ICI byloje<sup>81</sup> ETT vartoja terminą mokesčių vengimas tinkamai, t.y. pateikia sampratą, kad tai dirbtinis tam tikrų sandorių konstravimas, kurio pagrindinis tikslas yra mokestinės, bet ne ekonominės naudos siekimas.

Tačiau kaip pavyzdį, kai ETT neskiria sąvokų ir jas pateikia neteisingai, galime pateikti Hughes de Lasteyrie du Saillant bylą Šioje byloje ETT visiškai neatriboja mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo sąvokų, netgi jas tapatina. Toks neaiškumas yra itin žalingas, kadangi valstybių narių teismai neturi aiškių gairių, kurias galėtų suformuoti ETT, atribojant minėtas sąvokas.

---

<sup>79</sup> C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer, 1998 ECR I-04695

<sup>80</sup> POTAS, I. Thinking about tax avoidance [www.aic.gov.au](http://www.aic.gov.au) žiūrėta 2008-03-15

<sup>81</sup> C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer, 1998 ECR I-04695

Svarbu ir tai, jog Europos Sąjungos teisės aktuose nėra skiriama aiški riba tarp mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo. Pavyzdžiui, Europos Tarybos direktyvoje 90/434/EC<sup>82</sup> nėra atskiriamos sąvokos „mokesčių vengimas“ ir „mokesčių slėpimas“.

Šios direktyvos 11 straipsnio 1 (a) dalyje nurodyta, kad jei įmonių jungimosi, skaidymo, turto perleidimo ar keitimosi akcijomis metu viena iš tokių operacijų yra vykdoma ne dėl tinkamų komercinių priežasčių, tada valstybės narės gali neleisti pasinaudoti visomis arba dalimi šios direktyvos nuostatų.<sup>83</sup> Tačiau direktyvoje apibrėžta, kad operacijos laikomos mokesčių vengimu arba slėpimu, jei jos yra vykdomos ne dėl tinkamų komercinių priežasčių. Susiklosto tokia situacija, kad neleidžiant pasinaudoti minėtomis direktyvos nuostatomis, yra preziumuojamas mokesčių vengimas arba slėpimas. Šioje situacijoje mokesčių mokėtojas atsiduria tikrai nepavydėtinoje padėtyje, kadangi jis turi įrodinėti, kad neslėpė mokesčių, t.y. kad nepadarė baudžiamojo nusikaltimo. Toks teisinis neapibrėžtumas nėra skatintinas, nes bet kuri veika turėtų būti vertinama ir proporcingumo, ir teisėtų lūkesčių taikymo aspektu.

---

<sup>82</sup> Direktyva 90/434/EEC, OJ. L 225 , 20/08/1990

<sup>83</sup> Ten pat,

### 3. Mokesčių vengimą sąlygojančios priežastys

"Tobula" mokesčių sistema turi užtikrinti lygų mokesčių naštos pasiskirstymą, efektyvų išteklių mobilizavimą, ji turi atitikti makroekonominius tikslus ir padėti jų siekti, turi būti lengvai ir nebrangiai administruojama.<sup>84</sup> Tačiau turbūt nėra pasaulyje valstybės, kurioje būtų "tobula" mokesčių sistema. Mokesčių vengimo mažinimas turėtų būti ta sąlyga, kuri artintų mokesčių sistemą prie "tobulos". Kuo mokesčių vengimas mažesnis, tuo mokesčių sistema tobulesnė. Ši mokesčių sistemos yda – mokesčių vengimas – neatsiranda be priežasčių.

Praktika rodo, kad mokesčių įstatymai neretai pažeidžiami: vengiama mokėti mokesčius, aplaidžiai ar apgaulingai tvarkoma įmonių ir kitų mokesčio mokėtojų buhalterinė apskaita, pateikiami neteisingi duomenys apie pajamas (pelną), mokesčių deklaracijos ir kiti dokumentai laiku nepateikiami mokesčio administratoriui ir panašiai. Siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimo reiškinio atsiradimui ir plitimui, visų pirma reikia nustatyti mokesčių vengimo priežastis, dėl kurių atsiranda paskatos vengti mokesčių.

Aiškinantis mokesčių vengimo priežastis, kaip viena iš hipotezių galime remtis Adamo Smito suformuluotais keturiais pagrindiniais reikalavimais mokesčiams: 1) Mokesčiai turi būti užkrauti mokėtojams proporcingai jų ūkiniam pajėgumui, tai yra atsižvelgiant į kiekvieno mokėtojo gaunamas pajamas ir turtą. 2) Mokesčiai turi būti aiškūs, paprasti, jų dydžiai tam tikrai grupei vienodai nustatyti. Kiekvienas mokėtojas turi žinoti, kiek ir kada, koku būdu turi mokėti. Šiuo principu siekiama pašalinti galimą mokesčių administratorių savivalę. 3) Mokesčiai turi būti patogūs mokėti – renkami tuo būdu ir laiku, kuris patogiausias mokesčių mokėtojams; 4) Mokesčiai turi būti surenkami ir administruojami pigiai. Valstybė turi užtikrinti, kad kuo didesnė surinktų mokesčių dalis būtų panaudota valstybės reikmėms finansuoti<sup>85</sup>. Jei yra pažeidžiami šie reikalavimai, tada mokesčių mokėtojai, stokodami žinių ar nesugebėdami sumokėti per didelių mokesčių pradeda vengti mokesčių. Įstatymų leidėjas dažnai ignoruoja minėtus reikalavimus mokesčiams, arba laikosi jų tik iš dalies. Dėl šių priežasčių atsiranda atitinkama visuomenės reakcija – vengimas mokėti mokesčius.

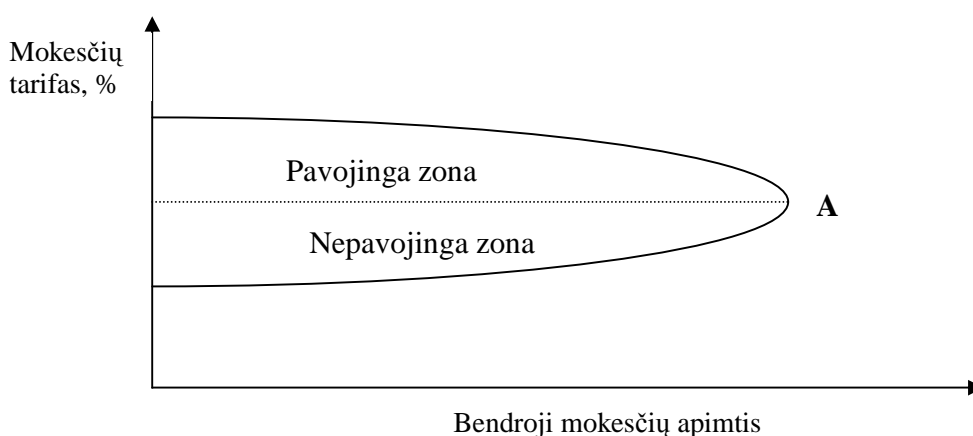
Greta pagrindinių reikalavimų mokesčiams galima būtų pažymėti, kad bendras mokesčių lygis neturi viršyti tam tikro tai visuomenei ekonomiškai ir ideologiškai priimtino lygio. Pavyzdžiui, nustačius labai aukštus mokesčių tarifus, tarkim, 80% pajamų mokestį,

<sup>84</sup> COWELL F. A. *Cheating the Government*. Cambridge: Mass MIT Press, 1990. p. 89

<sup>85</sup> SLEMROD J. and SHLOMO Y. *Tax avoidance, evasion and administration*, Handbook of Public Economics, Volume 3. Amsterdam: Elsevier Science, 2002, p. 24

visuomenė, įskaitant ir turtingiausius sluoksnius, pradės masiškai nemokėti mokesčių, kadangi beveik visas pajamas turės atiduoti valstybei.

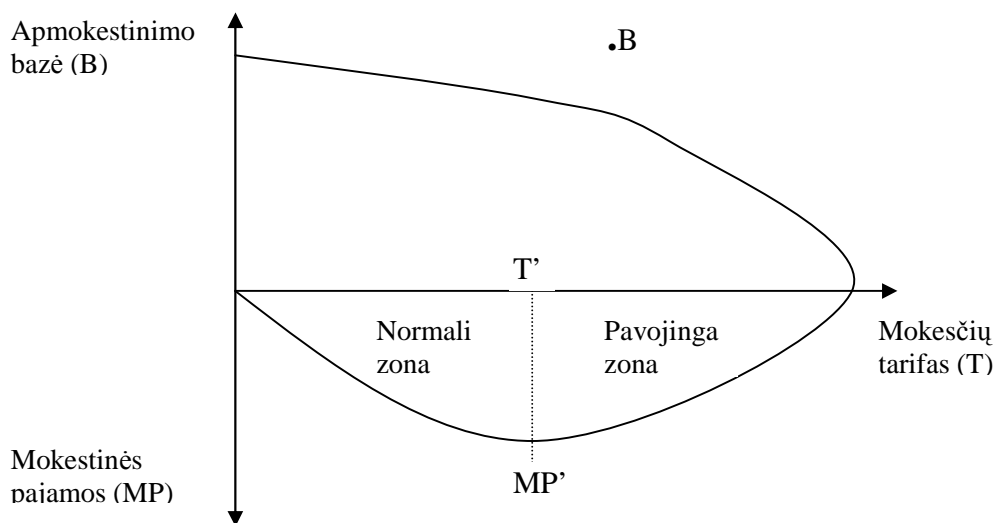
Analizuojant mokesčių vengimo priežastis, darytina logiška išvada, kad didėjant mokesčiams, didėja ir mokesčių mokėtojų iniciatyva jų išvengti, bei šešėlinės ekonomikos dydis. Tokią tendenciją geriausia būtų iliustruoti ekonomisto A. Laffero kreive. Ši kreivė rodo, kad egzistuoja ribinis mokesčių tarifas, kurį padidinus mokesčių įplaukos į biudžetą pradeda sparčiai mažėti, kadangi mažėja surenkamų mokesčių apimtis, – ūkio subjektai vengia mokėti mokesčius (žr. 1 pav.).



1 pav. Mokesčių tarifų ir mokesčių įplaukų priklausomybė (A. Laffero kreivė) (Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 1998, p. 29)

Surenkamų mokesčių dydis pasiekiamas maksimumą taške A (žr. 1 pav.). Tačiau, toliau didėjant mokesčių tarifui, surenkamų mokesčių dydis pradeda staigiai mažėti, tačiau ir tada, kai mokesčių tarifas yra mažinamas, surenkamų mokesčių dydis taip pat mažėja, todėl surasti optimalų mokesčio tarifą yra labai sudėtinga, todėl optimalaus tarifo nustatymas reikalauja mokesčių politikos taikymo praktikos, išsamios ekonominės padėties analizės ir mokesčių administravimo patirties.

Analizę galima išplėsti remiantis A. Laffero mokesčių normos, apmokestinimo bazės ir mokesčių pajamų ryšio grafiku (žr. 2 pav.)



2 pav. Mokesčių normos, apmokestinimo bazės ir mokesčių pajamų ryšys (pagal A. Laffera) (Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 1998, p. 29)

Mokesčių tarifo didinimas iki tam tikro lygio  $T'$  (žr. 2 pav.) didina ir mokesčių biudžeto pajamas, tačiau lėtėjančiu tempu, o mokesčių bazė  $B$  mažėja, nors ir ne taip sparčiai, kaip didėja mokesčių tarifas. Už taško  $T'$  mokesčių tarifo didinimas pradėtų mažinti mokesčių pajamas (nes suaktyvėtų mokesčių vengimas), o mokesčių bazė mažėtų žymiai spartesniais tempais nei auga mokesčių tarifas. Taškas  $T'$  mokesčių tarifų skalę dalija į normalią ir pavojingą zonas. Taške  $T'$  yra optimalus mokesčių tarifas, kuriam esant mokesčių pajamos pasiekia maksimumą (taškas  $MP'$ ). Taigi mokesčių pajamos priklauso ir nuo mokesčių tarifų, ir nuo mokesčių bazės. Didėjant mokesčių tarifą iki tam tikros ribos kompensuojamas mokesčių bazės mažėjimas ir bendroji mokesčių suma gali netgi didėti, bet tarifui viršijus ribinį tašką  $T'$ , mokesčių bazė sumažėja labai greitai, o didėjantis tarifas nekompensuoja mažėjančios mokesčių bazės, taigi mokesčių surinkimas taip pat krenta. Nors tiksliai apskaičiuoti ar intuityviai įvertinti ribinio tarifo reikšmę be galo sudėtinga, priimant sprendimus dėl mokesčių tarifų ar bazės pakeitimų pačio dėsningumo ignoruoti negalima.<sup>86</sup>

Pripažįstama, kad egzistuoja ribinis lygis, kurį peržengus mokesčių surinkimas pradeda mažėti. Pagal A. Laffera, mokesčiais negalima nusavinti daugiau kaip 30-35% gyventojų ir verslininkų pajamų. Kitu atveju mažėja mokesčių mokėtojų suinteresuotumas dirbti, smarkiai padidėja pajamų slėpimas. Daugelio šalių praktika rodo, kad naudinga mokesčių tarifus mažinti,

<sup>86</sup> BUŠKEVIČIŪTĖ E., PUKELIENĖ V. Valstybės mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 1998. p. 30



nenutolstant nuo optimalaus mokesčio tarifo dydžio, nes mažesni mokesčiai skatina gamybos, o tuo pačiu ir biudžeto pajamų didėjimą.<sup>87</sup>

Galime pažymėti, kad LR mokesčių politika judėjo teisinga kryptimi, t.y. mažindama mokesčius. Iš teigiamos pusės paminėtini tokie momentai, kaip gyventojų pajamų mokesčio sumažinimas iki 24 %, kadangi prieš tai galiojęs 33 % tarifas buvo labai arti pavojingos ribos (pagal A. Laffero ekonominį modelį), pagirtini ir politikų pasisakymai dėl gyventojų pajamų mokesčio sumažinimo iki 20 %, tačiau vertėtų paminėti, kad Lietuvoje nėra suformuota stipri mokesčių politika ir dažnai Lietuvos politikų pasisakymai priklauso ne tik nuo realių ekonominių aplinkybių, tačiau daugiau nuo politinių aplinkybių (pvz., arėjant rinkimams). Iš neigiamos pusės paminėtina tai, kad šiuo metu yra įregistruotos Pelno mokesčio pakeitimo pataisos, kuriomis yra siekiama padidinti dabar galiojantį pelno mokesčio tarifą nuo 15% iki 19%. Tačiau kol nėra aiškūs konkretūs motyvai ir paskaičiavimai, pagrindžiantys šio mokesčio didinimą, o pateikiami tik populistiniai pasisakymai, kad tokiu būdu bus gerinama sveikatos apsaugos ar švietimo sistemos būklė. Tokios ganėtinai netikėtos galimos pataisos yra laikytinos neigiamomis ir vertinamos kaip pavyzdys, kada nėra suformuota kryptinga mokesčių politika.

Pelno mokesčio 15 % tarifas, autoriaus nuomone, yra optimalus, be to, nuo 2008 metų Lietuvoje nebėra laikinojo socialinio mokesčio, kuris 2007 metais buvo 3 % ir kurio bazė buvo skaičiuojama analogiškai juridinių asmenų pelno mokesčio bazei. Todėl galima teigti, kad šiais (2008) metais, juridinių asmenų pelno mokesčio „realiai“ sumažėjo nuo 18 % iki 15 %. Nėgana to, pasiūlymai dėl pelno mokesčio didinimo (jei bus padidintas pelno mokesčio tarifas) galimai pažeidžia mokesčių mokėtojų teisėtus lūkesčius, tačiau toks teiginys gali būti galutinis tik tada, kai bus pateikiami konkretūs mokesčio didinimo motyvai, skaičiavimai bei priežastys.

### **3.1. Mokesčių vengimą aiškinantys modeliai bei mokesčių mokėtojų elgsenos tyrimai**

Yra keletas modelių, kurie paaiškina mokesčių mokėtojų poziciją ir sprendimą vengti mokesčių ir apibrėžia tokių sprendimų eigą.

Vienas iš dažniausiai pasitaikančių modelių, yra taip vadinamas A-S modelis (pavadinimas pagal šio modelio autorius Allingham ir Sandmo), pagal šį modelį, mokesčių

---

<sup>87</sup> CREMER H. and FIROUZ G. Tax evasion and optimal commodity taxation, Journal of Public Economics 50, 1993, p. 270

vengimas yra traktuojamas kaip “investicinio portfelio” paskirstymo problema: mokesčių mokėtojas susiduria su “investavimo į rizikingus aktyvus – mokesčio vengimą – problema”<sup>88</sup>.

Šiame modelyje yra svarbūs šie kintamieji: mokesčio tarifas, baudos už mokesčių vengimą tarifas (arba dydis) bei mokesčių patikrinimų dažnumas. Mokesčio mokėtojas susiduria su problema šiame modelyje – pasirinkimo optimalaus mokesčių vengimo masto. Šis modelis matematiškai leidžia teigti, kad didesnis mokesčių patikrinimų dažnumas bei didesnės baudos ar didesnis baudų tarifas mažina siekiamas išvengti mokesčių sumas, kaip ir pačius vengimo atvejus, o didesnės pajamos verčia ieškoti būdų išvengti mokesčio mokėjimo, darant prielaidą, kad turtingesni mokesčių mokėtojai yra labiau linkę rizikuoti.

Tuo tarpu mokesčio tarifo padidėjimas mokesčių vengimą veikia įvairiomis kryptimis: esant didesniam tarifui, mokesčių mokėtojas turi sumokėti daugiau mokesčių (netekti didesnės dalies savo pajamų) todėl siekia išvengti kuo daugiau mokesčių, o išvengtos mokėtinos sumos labiau padidina galutines mokesčių mokėtojo pajamas. Mokesčio mokėtojo atžvilgiu jam vengti mokėti mokesčius jam apsimoka tol, kol baudos už mokesčio nesumokėjimą tarifo ( $g$ ) ir administratoriaus patikrinimo dažnio (arba tikimybės) ( $p$ ) sandauga mažesnė už mokesčio tarifą ( $t$ )<sup>89 90</sup>

$$pg < t$$

Nors modelis gana tiksliai paaiškina vengimo mokėti mokesčius prielaidas, tačiau yra kritikuotinas. Kritikos pagrindu yra sukurti panašūs modeliai, kurie bando vienu ar kitu aspektu nagrinėti mokesčių vengimo priežastis. Bordignon modelis teigia, kad netinkamos (mokesčių mokėtojų atžvilgiu – nereikalingos) valdžios išlaidos skatina mokesčių vengimą. Kiekvienas individas skirtingai linkęs suprasti valdžios išlaidų poreikį, todėl matydamas, kad valdžia netinkamai naudoja iš jo surinktus mokesčius, sieks išvengti mokėjimų valstybei. Šis modelis pagrįstas subjektyviais vertinimais, todėl jo taikymas komplikuoatas.<sup>91</sup>

Kiti autoriai (Roth, Scholtz, Witt) į savo modelį įtraukia socialinį faktorių – taip vadinamą “gėdos efektą” (angl. *stigma effect*): kai visuomenėje yra paplitęs mokesčių vengimas, “gėdos efektas” yra mažas ir vengimas nėra stabdomas moraliniais-socialiniais svertais. Esant priešingai situacijai – efektas yra didelis ir vengimo reiškinio mažas paplitimas

---

<sup>88</sup> ALLINGHAM M. G. and SANDMO A.. Income tax evasion: A theoretical analysis , Journal of Public Economics 1, 1972, p. 225

<sup>89</sup> tarifas šiuo atveju yra vidutinė mokesčių norma šalyje.

<sup>90</sup> ALLINGHAM M. G. and SANDMO A.. Income tax evasion: A theoretical analysis , Journal of Public Economics 1, 1972, p. 323 - 328

<sup>91</sup> PESTIEAU P. and URI M. P. Tax evasion and occupational choice Journal of Public Economics 45, 1995, p. 122

savaime neskatina vengti mokesčių. Šio modelio esmė yra ta, kad silpnas “gėdos efektas” yra pagrindas sėkmingai plisti mokesčių vengimui, kai dėl kokių nors priežasčių sąlygos mokesčių vengimui pagerėja.<sup>92</sup>

Mokesčių vengimą aiškinantys modeliai vienareikšmiškai apeliuoja į mokesčių sistemos ir pačių mokesčių įstatymų netobulumą, kurį bendrai galima įvardinti mokesčių įstatymų “spragomis”. Jų pagalba sudaromos sąlygos mokestines pasekmes lemti ne mokėtojo veiklos turiniui, bet formai. Mokesčių vengimo prielaidos – apmokestinimo tvarkos išimtis (skirtingi mokesčio tarifai, lengvatos ir panašiai), skirtinga ir paini apmokestinimo tvarka. Mokesčių vengimas iš esmės atsiranda tuomet, kai mokesčių įstatymų leidėjas nenumato mokesčius reglamentuojančių teisinių normų trūkumų ir galimybių pasinaudoti jais, – kitaip sakant – palieka įstatymo “spragas”. Kadangi mokesčių vengimas formos prasme yra legalus, mokesčių mokėtojai tuo naudojasi, formaliai nepažeisdami įstatymų.<sup>93</sup>

Nors nagrinėtos teorijos gana aiškiai nurodo mokesčių vengimo priežastis ir prielaidas, tačiau realiame gyvenime mokesčių mokėtojų apsisprendimo vengti mokesčių pagrindimas yra labai komplikotas. Tokie sprendimai priklauso ne tik nuo aplinkybių ir sistemos, kurioje veikiama, bet ir nuo asmens subjektyvaus požiūrio, jo vidinių savybių, preferencijų ar polinkių, rizikos laipsnio ir panašiai.

Mokesčio mokėtojo noras mokėti mokesčius priklauso nuo daugelio faktorių, tarp kurių paminėtini tokie kaip jo suvokiamas mokesčio teisingumas ir pagrįstumas, nusistovėjusios socialinės normos, mokesčio administratoriaus galimybės nustatyti mokesčio mokėtojo bandymą išvengti mokesčio, požiūris į valstybines institucijas bei kiti veiksniai.

Siekiant nustatyti mokesčių vengimo priežastis, visų pirmą reikia turėti kuo tikslesnius duomenis apie mokesčių vengimo mastą bei vengimo būdus. Duomenis apie mokesčių vengimą, kaip rodo daugelio šalių praktika, įskaitant ir Lietuvos, gauti labai sunku dėl įvairių priežasčių: tai konfidencialūs duomenys, paprastai prieinami tik institucijų vidiniam vartojimui; be to šių duomenų patikimumas kartais yra labai abejotinas, priklausantis nuo jų gavimo metodikos. Nepaisant to, už mokesčių surinkimą atsakingos institucijos įvairiose šalyse atlieka mokesčių mokėtojų patikrinimus skirtingose veiklos sferose ir taip bando įvertinti mokesčių vengimo mastą. Šalia to vykdomos apklausos ir atliekami tyrimai, padedantys tiksliau nustatyti vengimo priežastis ir ūkinės veiklos sritis, kuriose yra didžiausias mokesčių vengimo mastas,

---

<sup>92</sup> SRINIVASAN T. N. Tax evasion: A model, *Journal of Public Economics* 2, 1973, p. 343

<sup>93</sup> ALM J. Compliance Costs and the Tax Avoidance-Tax Evasion Decision, *Public Finance Quarterly*, 1988, p. 58

pvz., VMI prie FM yra išskyrusi šias prioritėtines ūkines veiklos sritis, kuriose didžiausias mokesčių vengimo mastas ir kurios reikalauja didžiausios kontrolės. Šios sritys yra:

- Viešasis maitinimas;
- Apgyvandinimo paslaugos;
- Statybų sektorius;
- Naudotų automobilių prekyba;
- Nekilnojamo turto prekyba;
- Medienos pramonė.<sup>94</sup>

Nagrinėjant mokesčių vengimo priežastis, prieita prie išvados, kad dažnesni mokesčių administratoriaus atliekami patikrinimai lemia mažesnius mokesčių vengimo mastus tiek nuslėptų sumų, tiek vengimo atvejų dažnumo prasme. Tuo tarpu, esant geresnei galimybei nuslėpti mokesčius (pavyzdžiui, kai mokesčio mokėtojas, bet ne darbdavys, pats turi išskaityti ir sumokėti pajamų mokestį), tuo dažnai bus pasinaudojama. Taip pat nustatyta, kad mokesčių vengimas tiesiogiai susijęs su nedarbo lygiu. Griežtesnių bausmių taikymas nėra smarkiai mokesčių vengimą mažinantis veiksnys, vien todėl, kad šalyse bausmės paprastai nėra labai griežtos.<sup>95</sup>

Remiantis užsienio šalyse atliktų apklausų duomenimis, dauguma tyrimų patvirtina, kad mažesnę mokesčių vengimą lemia:

- a) supratimas, kad egzistuoja pagavimo galimybė;
- b) griežtesnės įstatymų numatytos bausmės;
- c) moraliniai įsitikinimai, kad mokesčių vengimas yra nepriimtinas visuomenėje;
- d) demografinės charakteristikos (vyresni žmonės yra mažiau linkę išsisukinėti nuo mokesčių).

Tačiau tokios išvados nėra tikslios dėl apklausų metodikos, dėl respondentų nenoro atskleisti vienokius ar kitokius mokesčių vengimo atvejus.<sup>96</sup>

Apibendrinant, galima teigti, kad mokesčių lygis, mokesčių sistemos painumas, galimybės pasinaudoti mokesčių įstatymų netobulumu, subjektyviai suvokiama mokestinių patikrinimų norma, bausmių už mokestinius nusikaltimus faktinio taikymo lygis įtakoja mokesčių vengimo mastą.

---

<sup>94</sup> Vidinė VMI informacija, pateikta vieno iš interviu metu.

<sup>95</sup> CHEN, K.P. and CYRUS. Y. C. Internal control vs. external manipulation: A model of corporate income tax evasion, Unpublished paper, Institute for Social Sciences and Philosophy, Academia Sinica, Taipei, 2002, p. 223

<sup>96</sup> BARDSLEY P. Tax Compliance Research: An Economic Perspective on the Research Agenda, 11 Australian Tax Forum, 1999, p. 285

Labai sunku nustatyti, kurie iš minėtų veiksnių yra tiesioginiai, o kurie netiesioginiai, taip pat keblu įvardinti, kurie įtakoja tik mokesčių vengimo masto kitimą, o kurie yra tiesioginės mokesčių vengimo priežastys, lemiančios patį mokesčių vengimo atsiradimą, o ne jo lygio kitimą. Galbūt pats mokesčių sistemos įvedimas yra priežastis atsirasti mokesčių vengimui, ir kalbėti apie mokesčių vengimo reiškinių išnaikinimą reikštų tą patį, kaip ir atsisakyti pačios mokesčių sistemos. Tokiu atveju mokesčių vengimo atsiradimo priežastys transformuojasi į mokesčių vengimo masto kitimo priežastis, o pagrindinis dėmesys, siekiant sumažinti mokesčių vengimą, turėtų būti koncentruojamas ties pastarosiomis. Taigi takoskyra tarp mokesčių vengimo mastą didinančių priežasčių ir paties vengimo reiškinių, kaip tokio, atsiradimo priežasčių yra labai miglota, tačiau nei vienos iš minėtų priežasčių negalima ignoruoti siekiant bent minimaliai sumažinti mokesčių vengimą.

### **3.3. Mokesčių vengimo priežastys Lietuvoje**

Išnagrinėjus Lietuvai būdingas mokesčių vengimo priežastis, visų pirma verta paminėti, kad mokesčių vengimo priežastys nėra netipinės, ir kaip kitose šalyse, atsiranda dėl nenoro mokėti valstybei, dalintis uždirbtomis pajamomis su šalies biudžetu. Tiek juridinis, tiek fizinis asmuo nori kuo daugiau pasilikti pinigų sau ir kuo mažiau atiduoti valstybei, kuri perskirstys surinktas pajamas ir panaudos valstybės funkcijoms vykdyti. Nors surinkti mokesčiai yra panaudojami tų pačių mokesčių mokėtojų įvairiems poreikiams (švietimas, sveikatos apsauga ir panašiai) tenkinti, tačiau visuomenėje visada atsiranda tokių asmenų, kurie nenori to suprasti ir naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis “nemokėdami” už jas, tai yra vengdami mokesčių. Už pastaruosius piktnaudžiautojus sumoka sąžiningi mokesčių mokėtojai.

Nepakankamai efektyvi biudžeto politika yra viena iš mokesčių vengimo priežasčių. Pažadėję rinkėjams įvairių „gėrybių“, politikai didina valstybės biudžetą ir reikalauja iš mokesčių planuotojų ir administratorių kuo daugiau pinigų. Gerai, jei ekonomika auga greitai, bet dažniausiai politikų norai auga greičiau nei ekonomika, ir tada tenka “gerinti mokesčių administravimą” bei imtis paskelbtų arba nepaskelbtų griežtų akcijų.<sup>97</sup> Tai, savaime suprantama, verčia ūkio subjektus ir gyventojus daugiau mokėti valstybei. O kai jų pačių uždirbamos pajamos nedidėja, arba didėja ne taip sparčiai, tai ir noras atiduoti valstybei didesnę

---

<sup>97</sup> ŠIMAŠIUS R. Mokesčių didinimas po konvergencijos širma. Laisvos rinkos institutas. 2005 01 11. <http://www.lrinka.lt>. Žiūrėta 2008-03-19

pajamų dalį mažėja. Iš to ir seka elementarus nenoras mokėti mokesčius. Taigi tiek valstybės pajamų didėjimas iš mokesčių, tiek išlaidų didinimas turi būti adekvatūs, o politikų norai ir galimybės iš anksto suderinti.

Antra vertus, ekonomikai augant gana sparčiai (dabartinė Lietuvos situacija), politikai gal ir “turi teisę” didinti valstybės išlaidas, tačiau mažesnės išlaidos galėtų sėkmingai leisti kompensuoti galimus nuostolius dėl mokesčių tarifo mažinimo įvairiems mokesčiams.

Kita priežastis – tai valdžios užsispyrimas ir nenoras tikėti, kad mažesni ir paprastesni mokesčiai garantuoja geresnį mokesčių surinkimą, nes iš šešėlinės ekonomikos išveda ir prie mokesčių mokėjimo pripratina vis daugiau šalies gyventojų. Mažesni mokesčiai nebūtinai reiškia mažesnes pajamas. Juk apmokestinus visus 100% tarifu biudžetas veikiausiai gautų lygiai tiek pat, kaip ir apmokestinus visus 0% tarifu. Priežastys, aišku, bus skirtingos – kai mokesčiais paimama viskas, žmogui tiesiog nebeapsimoka dirbti ir jis net nebesieks gauti pajamų, todėl nieko neturės nei jis, nei biudžetas. Kai mokesčiais nesiekama paimti nieko, žmogus didins savo gerovę. Kuo mokesčiai didesni, tuo daugiau paskatų jų vengti, tuo daugiau žmonių rizikuoja ir tuo užsiima. O juk kuo didesnio masto šis reiškinys, tuo sunkiau mokesčių administratoriams kontroliuoti padėtį. Dideli mokesčiai yra blogi ir dėl to, kad nukenčia ne tik biudžetas, bet ir gerovė apskritai<sup>98</sup>

Itin didelės blogybės yra vertybinių kriterijų gausa mokesčių administravime. Šie kriterijai mokesčių inspektorius paverčia turto, sandėrių ir kainų vertintojais, žinančiais vienintelę ir galutinę tiesą rinkoje ir veikiančiais tik valstybės interesams. Rinkos kainų taikymas, sandorio vertės koregavimas, turinio viršenybė prieš formą – tai vertinamųjų nuostatų pavyzdžiai. Jos blogos tuo, kad įmonę palieka be tvirto orientyro, o mokesčių administratoriui suteikia papildomus įgaliojimus. Tokios nuostatos gilina prarają tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus.<sup>99</sup>

Atsižvelgiant į dabartinę Lietuvos mokesstinę situaciją, galima teigti, kad įstatymų painumas ir nevienareikšmiškos įstatymų normos sukuria ne vieną įstatymų “spragą”, dėl kurių traktavimo nesutaria net patys mokesčių administratoriai.

Dar viena galima mokesčių vengimo priežastis Lietuvoje yra mokesčių mokėtojų subjektyviai suvokiamas neadekvatus surinktų pajamų į nacionalinį biudžetą perskirstymas; kitaip sakant, mokesčių vengimas skatinamas, kai manoma, kad valstybė neteisingai perskirsto

---

<sup>98</sup> ŠIMAŠIUS R. Ką daryti, kad gyventume turtingiau. Laisvos rinkos institutas. 2004. [www.lrinka.lt](http://www.lrinka.lt). Žiūrėta 2007-11-30

<sup>99</sup> Mokesčių ginčų galima išvengti, Mokesčių žinios. 2004, Nr. 51. [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt). Žiūrėta 2007-04-11.

gautas iš mokesčių pajamas, arba persikirsto jas teisingai, tačiau galimomis pasinaudoti valstybės teikiamomis paslaugomis mokesčių mokėtojas nesinaudoja ir jam už negautas paslaugas (tačiau suteiktą galimybę jomis pasinaudoti!) automatiškai nesinori mokėti mokesčių, iš kurių pajamų bus finansuojamos išlaidos kitų mokesčių mokėtojų poreikiams tenkinti.<sup>100</sup> Tokia situacija tikrai įmanoma, - pavyzdžiui, asmuo 5 metus nesinaudoja sveikatos apsaugos sistemos teikiamomis paslaugomis, vadinasi, nėra linkęs už tai ir mokėti. Be to, kai mokesčių mokėtojams neaišku, už kokias valstybės funkcijas jie moka ir turi mokėti bei kokias ir kokios kokybės paslaugas jie gauna, tuomet ir susiformuoja paskatos nemokėti mokesčių.

Dėl mokesčių vengimo kaltas turbūt ir mūsų šalies gyventojų mentalitetas. Kol kas mokesčių vengimas ne tik kad nelaikomas gėda ir netoleruotinu reiškiniu visuomenėje, bet vertinamas kaip sumanaus ir talentingo verslininko neatsiejamas veiklos „atributas“. Atlyginimų mokėjimas „vokeliuose“ negąsdina nei darbdavių, nei darbuotojų, o konsultacinių įmonių pasiūlytos mokesčių vengimo schemos realizuojamos be jokių moralinių suvaržymų. Suprantamas ir pateisinamas skurdžiausių visuomenės sluoksnių toks elgesys ir požiūris į mokesčių sistemą, tačiau rimtų, rinkoje įsitvirtinusių įmonių bandymas padidinti pelną mokesčių vengimo schemų pagalba turėtų būti vertintinas kaip nepateisinamas ir smukdantis įmonės reputaciją elgesys. Be abejo, žmonių požiūrio į mokesčių sistemą keitimas yra labai ilgas procesas. Taigi kol kas Lietuvos visuomenėje nusistovėjęs požiūris į mokesčių vengimą neabejotinai yra ne tiek skatinantis, kiek nestabdantis šio reiškinio veiksnys.

Analizuojant mokesčių vengimo priežastis taip pat labai svarbus yra ir moralinis kriterijus, kiek tiksliau, tai žmonių požiūris į mokesčių vengimą. Mokesčių vengimas visuomenėje nėra suprantamas kaip nusikaltimas, už kurį turėtų būti baudžiama. Net gi priešingai, yra susiformavusi tokia nuomonė, kad valstybė nustatydamą „didelius“ mokesčius trukdo vystyti verslui ir verslininkai vengdami mokėti mokesčius elgiasi teisingai, todėl būtina suformuoti tinkamą visuomenės požiūrį į mokesčių vengimą, kai itin neigiamą reiškinį.

Galiausiai, analizuojant mokesčių vengimo priežastis Lietuvoje, diskutuotinas klausimas yra mokesčių teisės aktų „ekologija“. Kitaip tariant, Lietuvos mokesčių teisės sistema yra sudėtinga bei labai plačiai reglamentuota. Tokia sistema dėl savo painumo galimai trukdo mokesčių mokėtojui vykdyti savo pareigas.

---

<sup>100</sup> KESSELMEN J. R. Income tax evasion: An intersectoral analysis. *Journal of Public Economics* 38, 1999, p. 143

## 4. Mokesčių vengimas ir mokesčių optimizavimas bei mokesčių slėpimas: santykis ir atskyrimas

Mokesčių optimizavimo ir vengimo atskyrimas yra sudėtingas todėl, kad mokesčių vengimo ir mokesčių optimizavimo būdai tam tikrais atvejais yra panašūs (abiems atvejais yra planuojamos sandorių išdėliojimo schemos, tačiau mokesčių vengimo atveju tai yra daroma siekiant išimtinai mokestinės naudos, neatsižvelgiant į ekonomines aplinkybes, o mokesčių optimizavimo atveju yra siekiama išimtinai ekonominės naudos), be to, vertinant konkrečią situaciją mokesčių vengimo aspektu, būtina nepamiršti, kad Lietuvos Konstitucijoje yra įtvirtintas ūkinės laisvės principas.

Mokesčių optimizavimas (angl. *tax planning*) – tai teisėti veiksmai, kai naudojantis įstatymuose numatytais lengvatomis yra siekiama sumažinti mokamą mokesčių sumą. Šis reiškinys suprantamas kaip ekonominių operacijų išdėliojimas tokiu būdu, kad mokestinė prievolė būtų kuo mažesnė.

Tačiau mokesčių optimizavimo vienas skiriamųjų požymių nuo mokesčių vengimo yra tas, kad įstatymų leidėjas įtvirtina tam tikras lengvatas, kuriomis gali naudotis mokesčių mokėtojai ir įstatymų leidėjo požiūriu, mokesčių optimizavimas gali būti keletos formų:

1. Jis gali būti skatintinas, pvz., nustatant tam tikrų verslo formų lengvatas, neapmokestinant tam tikros rūšies pajamų;

2. mokesčių optimizavimas gali būti priimtinas, kai įstatymų leidėjas nepateikia specialių nuostatų dėl mokesčių vengimo pašalinimo, kurios būtų skirtos tam tikrai verslo sprendimų seką įvertinti iš naujo mokesčių tikslais;

3. mokesčių vengimas/optimizavimas gali būti toleruotinas, kai yra galimybė pritaikyti nuostatas dėl mokesčių vengimo pašalinimo, tačiau jos netaikomos dėl to, kad priimant tam tikrą verslo sprendimą mokestinės naudos siekimas nebuvo pagrindinis ir vienintelis tikslas.<sup>101</sup>

Optimizuojant mokesčius verslo operacijos išdėliojamos taip, kad būtų gautos kuo mažesnės mokestinės sąnaudos. Kai veikla vykdoma vienoje valstybėje, pasirenkamas toks veiklos būdas, kuris sąlygoja mažesnę mokestinę naštą. Tačiau dažniausiai mokesčiai optimizuojami sudarant sandorius su užsienio įmonėmis ir savo pajamas bei kapitalą, naudojantis tarptautiniais apmokestinimo principais, perkeltiant į valstybę, kurioje mokesčiai yra mažesni, taikomos mokesčių lengvatos arba yra skirtinga mokesčių mokėtojui naudinga

---

<sup>101</sup> Cit. op. 19, p. 30



apmokestinimo tvarka. Tai pasiekti, esant pasaulio rinkų globalizacijai, galima nesunkiai. Kiekviena valstybė turi tik jai būdingas apmokestinimo taisykles, t.y. skirtingus tarifus toms pačioms pajamų rūšims, skiriasi mokesčio objektas, subjektai, neapmokestinamųjų pajamų rūšys, išlaidos, kuriomis galima mažinti apmokestinamąjį pelną, taikomos nevienodos mokesčių lengvatos. Dėl to pajamų ir kapitalo apmokestinimas skiriasi.<sup>102</sup>

Visuomenėje, dažniausiai dėl neišprusimo, yra susiformavęs požiūris, kad ofšorinių kompanijų veikla visais atvejais yra neteisėta, tačiau ofšorinės kompanijos yra teisėtai įsteigti ir veikiantys juridiniais asmenys jurisdikcijose, kuriose yra leidžiama tokių įmonių veikla. Todėl ofšorinės įmonės veikia teisėtai pagal tų valstybių teisę, kuriose jos yra įsteigtos.

Be to, ofšorinės operacijos yra pagrįstos tokiu mokesčių teisės principu, kad apmokestinamos yra tam tikroje valstybėje registruotų vienetų pajamos bei užsienio vienetų pajamos, kurių šaltinis yra šios valstybės teritorijoje. Taigi, nustatant jurisdikciją, kurioje įmonė privalo mokėti mokesčius, turi būti vadovujamasi dviem pagrindiniais kriterijais: rezidentiškumu ir pajamų šaltiniu.

Optimizuojant mokesčius būtina įvertinti administracinių išlaidų dydį bei rizikos laipsnį. Nebūna idealių visiškai nerizikingų sprendimų. Kiekviena valstybė saugo savo fiskalinį suverenitetą ir gina savo teisę į pajamų, gautų naudojantis jos ištekliais, apmokestinimą. Todėl, optimizuojant mokesčius, būtina išsirinkti tinkamą veiklos teisinę formą, įvertinti dvigubo apmokestinimo sutarčių nuostatas (jeigu tokios yra sudarytos), administravimo politiką, galimą mokesčių administratoriaus reakciją, teismų praktiką nagrinėjant mokesčius ginčus. Mokesčių optimizavimo schema turi neatitikti mokesčių vengimą draudžiančių normų. Mokesčiai turi būti optimizuojami, atsižvelgiant į mokesčių vengimą draudžiančias teisės normas ir nepažeidžiant jų.<sup>103</sup>

Siekiant atskleisti mokesčių optimizavimo sampratą, būtina LVAT ir MGK formuojamos praktikos analizė. Naudojantis internetine paieškos sistema Infolex, įvedus raktinius žodžius „mokesčių planavim(as)“ ar „mokesčių optimizavim(as)“ nepavyko rasti nei vienos nutarties ar sprendimo, kuriame būtų minimos ar aiškinamos šios sąvokos.

Tam tikrais atvejais gali susiklostyti, situacijos, kuriose labai sunku prognozuoti mokesčių administratoriaus veiksmus, todėl riba, kada iš mokesčių optimizavimo pereinama į mokesčių vengimą yra labai arti.

---

<sup>102</sup> Cit. op. 23, p. 167–168.

<sup>103</sup> Cit. op. 23, p. 170 -171

Kaip pavyzdį, galime pateikti tokią situaciją: Gyventojas X nusipirko butą 2005 05 05, kurį nusprendė parduoti už žymiai didesnę nei pirkimo kainą 2008 01 02, tačiau tokiam turtui, kai jis yra neišlaikomas trejus metus yra nustatytas 15 % pajamų nuo pirkimo – pardavimo kainos skirtumo tarifas. Natūralu, kad asmuo nenorės sumokėti papildomų mokesčių, o Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio 21 dalyje yra nurodyta, kad yra neapmokestinamos ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybės kilnojamąjį daiktą, teisiškai įregistruotą Lietuvoje, arba nekilnojamąjį daiktą, teisiškai įregistruotą Lietuvoje, arba nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, jeigu jie įsigyti anksčiau negu prieš tris metus iki šio turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės.<sup>104</sup> Kaip matome, šioje normoje yra įtvirtinta mokesstinė lengvata, kuria ir sieks pasinaudoti asmenys pirkimo pardavimo sutartyje nurodydami, kad nėra sumokama visa sutartyje numatyta kaina, nėra sudaroma galutinė sutartis ir butas pereis naujojo pirkėjo nuosavybės suėjus trejų metų laikotarpiui nuo tada, kai pilietis X įsigijo butą ir kai naujasis pirkėjas sumokės likusią pinigų sumą. Formaliai tokia situacija galime traktuoti kaip mokesčių vengimą atsižvelgdami į tai, kad pagrindinis tokio sudaryto sandorio tikslas buvo tik mokestinės naudos siekimas. Tačiau įvedus papildomą kintamąjį: - pirkėjo ir pardavėjo pareikšimai, kad šiuo metu pirkėjas neturi pinigų atsiskaityti pilnai už butą tarsi pateisina tokias sandorio sąlygas ir tai neturėtų būti traktuojama kaip mokesčių vengimas.

Autoriaus nuomone, tokiose ir panašiuose situacijose labai dažnai kyla įvairių neaiškumų dėl situacijos vertinimo, t.y. ar patikės ar nepatikės mokesčių administratorius tokiomis sandorio aplinkybėmis.

Plačiau analizuojant pateiktą situaciją galime išskirti tokias minėtos situacijos vertinimo pozicijas:

Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentare nurodyta, kad tais atvejais, kai nuosavybės perleidimas įvyks sutartyje nurodyta data (mūsų atveju po 2008 05 05), tada yra taikoma ši lengvata. Tačiau pažymima, kad šia nuostata neturi būti piktnaudžiaujama.<sup>105</sup>

VMI prie LR FM vyr. specialistės Aldonos Novikovos nuomone, tokia situacija turi būti vertinama kaip mokesčių vengimas ir turėtų būti taikomas turinio prieš formą principas.<sup>106</sup>

Pasiskambinus Mokesčių informacijos centro numeriu 1882, atsiliepusi darbuotoja nurodė, kad tais atvejais, kai nuosavybės perleidimas įvyks praėjus trejų metų laikotarpiui po

<sup>104</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, Valstybės žinios. 2002, Valstybės žinios Nr. IX – 1007.

<sup>105</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras [www.mic.vmi.lt](http://www.mic.vmi.lt), žiūrėta 2008-03-18

<sup>106</sup> 2007-10-29 Interviu su VMI prie FM kontrolės departamento vyr. specialiste Aldona Novikova

turto įsigijimo, bus taikoma minėta mokesstinė lengvata, tačiau tik tuo atveju jeigu mokesčių administratorius nenuspręs kad yra mokesčių vengimo požymių.

Apibendrinant visas pateiktas pozicijas, darytina išvada, kad nėra teisinio aiškumo ar minėta situacija bus laikoma mokesčių vengimu.

Atskiriant mokesčių vengimą nuo mokesčių slėpimo vertėtų remtis LVAT, kaip teisę aiškinančio ir taikančio subjekto, formuojama praktika. LVAT yra suformavęs tokią teisę aiškinimo ir taikymo taisyklę, kad tais atvejais, kai vykdant įprastinę, tikslingą, ekonominę veiklą yra gaunama mokesstinė nauda, tai tokios situacijos nėra laikomos mokesčių vengimu, kadangi pagrindinis sudaromų sandorių tikslas yra ekonominė nauda, o mokesstinė nauda gaunama kaip priedas, šalutinis veiksnys, subjektyviai atsiradęs rezultatas.<sup>107</sup>

Apibendrinant, pagrindinis požymis, skiriantis mokesčių vengimą nuo mokesčių optimizavimo yra tas, kad mokesčių vengimo atveju schemas, siekiant gauti mokesčines lengvatas, yra konstruojamos dirbtinai, o mokesčių optimizavimo atveju mokesstinė nauda yra gaunama vykdant ekonomiškai tikslingas operacijas. Be to, paprastai tik mokesčinės naudos siekimas būna vienintelis atitinkamo verslo modelio ar sandorių konstravimo sekos tikslas. Galiausiai, mokesčių vengimo atveju ūkinės ekonominės operacijos, atmetus mokesčinės naudos gavimą, nebūtų vykdomos, kadangi jos ekonomiškai yra netikslingos.

Mokesčių slėpimas (angl. *tax evasion*) yra laikomas veika, kuria labiausiai pažeidžiami mokesčiai įstatymai. Veiksmus, kurie laikytini mokesčių slėpimu, gana tiksliai apibrėžia LVAT savo nutartyse. LVAT yra išaiškinęs, kad, 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.<sup>108</sup>

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad LR teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina tokios nusikalstamos veikos kaip mokesčių slėpimas (atsiėro straipsnio šiai veikai LR baudžiamajame kodekse nėra). Lietuvoje mokesčių slėpimu būtų laikomos tokios Baudžiamajame kodekse uždraustos veikos kaip, pvz., neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas (Baudžiamojo kodekso 220 str.), deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas (Baudžiamojo kodekso 221 str.).<sup>109</sup>

---

<sup>107</sup> 2007 m. liepos 17 d. LVAT nutartis V. B. v VMI prie LR FM administracinėje byloje Nr.: A-143-719-07

<sup>108</sup> 2005 m. liepos 7 d. LVAT nutartis UAB „Boslita“ ir Ko v VMI prie LR FM administracinėje byloje Nr.: A-01-495-05

<sup>109</sup> Cit. op. 19, p. 31

Teisės mokslininkų nuomone, mokesčių mokėtojas gali sumažinti mokestinę naštą slėpdamas mokesčius iš esmės dviem būdais: fiksuoti buhalterinėje apskaitoje nesudarytus sandorius arba fiksuoti iškreiptą realiai sudarytų sandorių turinį. Bet koks mokesčių slėpimas yra padaromas vienu iš šių metodų arba jų sąveika.<sup>110</sup>

Mokesčių slėpimo atveju neturėtų būti leidžiama tartis dėl mokestinės prievolės dydžio (tokią galimybę numato MAĮ 71 straipsnis), kadangi mokesčių slėpimo atveju atliekami veiksmai itin šiurkščiai pažeidžiantys įstatymus. Tačiau, net ir leidus tartis dėl mokestinės prievolės dydžio su mokesčių administratoriumi, toks mokesčių slėpėjas neturi būti atleidžiamas nuo baudžiamosios atsakomybės.

Pagrindinis mokesčių slėpimo požymis, kuris leidžia atriboti jį nuo mokesčių vengimo yra teisiniai padariniai: mokesčių slėpimo atveju už tokius veiksmus yra nustatyta baudžiamoji atsakomybė, t. y. tokie veiksmai yra kvalifikuojami kaip nusikaltimas, o mokesčių vengimo atžvilgiu įstatymų yra formaliai laikomasi ir baudžiamosios atsakomybės klausimas nėra keliamas.

Kaip yra pažymėjusi MGK, mokesčių vengimą būtina atskirti nuo mokesčių slėpimo, kadangi tai yra skirtingi reiškiniai, nes mokesčių slėpimo atveju, turint tikslą gauti mokestinę naudą, iškreipiamos aplinkybės, kurios yra tiesioginis apmokestinimo pagrindas, t.y. buhalterinėje apskaitoje nėra fiksuojami realiai mokesčių mokėtojo atliekami veiksmai, kurie lemia mokėtino mokesčio dydį, taip sumažinant mokesčio bazės dydį.<sup>111</sup>

MGK savo sprendimuose nurodo, kad mokesčių vengimas nuo mokesčių slėpimo skiriasi būdais ir priemonėmis. Mokėtojas, vengdamas mokesčių, mokesčio bazę sumažina atlikdamas veiksmus, formaliai atitinkančius įstatymo reikalavimus, dėl ko dirbtinai sudaroma situacija, jog jis gauna mokestinę naudą. Šie veiksmai, neiškreipiant jų turinio, yra fiksuojami buhalterinėje apskaitoje. Mokesčių slėpimo atveju, mokesčio bazė sumažinama slepiant ar iškreipiant realias aplinkybes, t. y. atliekant įstatymui prieštaraujančius veiksmus, nefiksuojant buhalterinėje apskaitoje realiai įvykusių ūkinių operacijų. Tokiu atveju mokesčių administratorius mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, padidindamas mokesčių mokėtojo mokesčio bazę iki realaus rezultato.<sup>112</sup>

LVAT pateikia tokią teisės aiškinimo taisyklę, kad mokesčių vengimas skiriasi nuo mokesčių slėpimo tuo, jog vengiant mokesčių realiai atliekamos ūkinės operacijos, kurios,

---

<sup>110</sup> Cit. op. 23, p. 161

<sup>111</sup> 2005 m. balandžio 21 d. MGK sprendimas Nr.: S-202-(7-143-2005)

<sup>112</sup> Ten pat,

neiškreipiant jų turinio, atvaizduojamos buhalterinėje apskaitoje. Tačiau šių ūkinių operacijų pagrindinis tikslas yra ne realios ūkinės veiklos vykdymas, o mokestinės naudos gavimas piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu. Be to, tokios ūkinės operacijos ir mokesčių mokėtojų elgesys negali būti pateisinamas nei ekonominės logikos, paprastai pasireiškiančios pelno siekimu, nei kitomis svarbiomis aplinkybėmis.<sup>113</sup> O mokesčių slėpimo atveju, ūkinės operacijos realiai nevykdomas ir yra klastojami jų tariamą realumą patvirtinantys dokumentai.

Be to, LVAT yra pažymėjęs, kad mokesčio bazės nustatymas netiesioginių metodų pagalba reiškia išimtinę mokesčio apskaičiavimo tvarką, kuria galima naudotis tik kai mokesčių bazės neįmanoma nustatyti įstatymų nustatyta tvarka. Todėl tam, kad atsirastų teisinis pagrindas nesivadovauti bendromis mokesčio apskaičiavimo normomis, turi būti įrodytas konkrečios specialios teisės normos turinyje įtvirtintas faktas, leidžiantis taikyti specialią normą. Be to, pažymėtina tai, kad mokesčių bazės netiesioginio nustatymo metodai nėra skirti teisinėms situacijoms, kai mokesčių administratorius suabejoja įsigyto ar perleisto turto kainos atitikimu jo rinkos kainai, tačiau nėra duomenų, kad ūkinė operacija realiai įvyko kitomis sąlygomis, nei atvaizduota buhalterinės apskaitos dokumentuose.<sup>114</sup>

Apibendrinant, mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas skiriasi ir turėtų būti atribotas dėl tokių priežasčių:

Pirma, šių reiškinių atžvilgiu yra taikomos skirtingos šiuos reiškinius draudžiančios teisės normos: mokesčių vengimo atveju taikomas LR mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalis, nustatanti mokesčio bazės apskaičiavimą taikant turinio viršenybės prieš formą principą, o mokesčių slėpimo atveju yra taikomas LR mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnis, nustatantis mokesčių administratoriaus mokestinės prievolės nustatymo institutą.

Antra, už mokesčių vengimą yra numatyta tik administracinė atsakomybė, o už mokesčių slėpimą taikomos ir baudžiamosios atsakomybės priemonės.

Trečia, mokesčių slėpimo atveju įstatymai yra tiesiogiai pažeidžiami, o mokesčių vengimo atveju įstatymų yra formaliai laikomasi.

---

<sup>113</sup>LVAT 2005-07-07 nutartis UAB „Boslita“ ir Ko v VMĮ prie LR FM administracinėje byloje Nr. A1-495-05

<sup>114</sup> Ten pat,

## 5. Mokesčių vengimą draudžiančios normos

Nors mokesčių yra vengiama formaliai nepažeidžiant įstatymų, tačiau tai negatyvus reiškinys, kuris yra vertinamas kaip piktnaudžiavimas teise. Atsižvelgiant į tai, teisėje yra įtvirtintos normos, kurios draudžia piktnaudžiauti teise. Mokesčių vengimą draudžiančios normos pagal savo apimtį yra skirstomos į dvi grupes:

Bendrosios mokesčių vengimą draudžiančios normos (angl. *General anti-avoidance rules* (GAAR)), šios normos taikomos tais atvejais, kai nėra specialiųjų mokesčių vengimą draudžiančių normų, pvz., LR mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas.

Kita grupė, tai specialiosios mokesčių vengimą draudžiančios normos (angl. *Specific anti-avoidance rules* (SAAR)). Šios normos taikomos tais atvejais, kai yra nustatomi konkretūs mokesčių vengimo atvejai, kurie patenka į specialiųjų mokesčių vengimą draudžiančių normų reguliavimo apimtį. Pavyzdžiui, specialiaja mokesčių vengimą draudžiančia priemone laikomos plonos kapitalizacijos taisyklės.

Specialiosios mokesčių vengimą draudžiančios normos yra įtvirtintos beveik visose valstybėse, tuo tarpu bendrosios normos yra sutinkamos rečiau. Seniausiai bendrosios mokesčių vengimą draudžiančios normos teisės aktuose yra įtvirtintos Australijoje ir Naujojoje Zelandijoje.<sup>115</sup>

Bendrosios teisės šalyse bendrųjų nuostatų dispozicijos yra konstruojamos remiantis tokiomis doktrinomis kaip ekonominės prasmės (angl. *business purpose rule*), turinio viršenybės formai (angl. *substance over form*), operacijų sekos (angl. *step transaction*) doktrinos ir kitos. Kontinentinės teisės valstybėse sukurtos atitinkamos (tapačios ar panašios) doktrinos: piktnaudžiavimų teisėmis (angl. *abuse of right*), piktnaudžiavimo teise (angl. *abuse of law*), simuliacija (angl. *simulation*).<sup>116</sup>

Yra išskiriamos dvi pagrindinės doktrinos (ekonominės prasmės ir turinio viršenybė formai), kuriomis remiantis yra sudaromos bendrosios mokesčių vengimą draudžiančios normos.

Verslo tikslo (ekonominės prasmės) doktrina reikalauja, kad sandorio motyvas būtų verslo, o ne mokestinis tikslas. Šios doktrinos pagrindu reikėtų laikyti prezumpciją, kad

---

<sup>115</sup> Cit. op. 23, p. 107-108

<sup>116</sup> PALIJANSKAS M. Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas, Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 11. p. 83.

mokesčio įstatymo leidėjas, apibrėždamas tam tikrų veiksmų (sandorių) pasekmes, tikisi, kad šie veiksmai yra skirti verslo poreikių tenkinimui.

Praktikoje kyla sutarčių laisvės principo užtikrinimo, įgyvendinant nurodytą principą, problema, t.y. ar gali mokesčių teisės normos drausti mokesčių mokėtojui pasirinkti tokį veiklos būdą, kad mokėtinų mokesčių dydis būtų minimalus. A. Paulausko nuomone, negali, nes niekas negali būti priverstas veikti biudžetui naudingiausiu būdu. Tačiau mokesčių mokėtojas turi teisę rinktis tarp veiklos būdų, kurie privalo turėti ekonominį pagrindimą. Be to, mokesčių mokėtojo sandoriai apskaičiuojant mokesčius turi būti teisėti ir mokesčių teisės prasme.<sup>117</sup>

Kita problema, su kuria praktikoje gali susidurti mokesčių administratorius, yra kompetencijos stoka. Siekiant reklaminių ar marketingo tikslų kai kurie sandoriai gali būti sudaromi ekonomiškai nuostolingai duotuoju metu, tačiau siekiant ekonominės naudos ateityje. Mokesčių administratorius paviršutiniškai vertindamas tokius sandorius, gali palaikyti juos ekonomiškai nepagrįstais ir dėl to piktnaudžiaujančiais teisei, todėl turi būti skiriamas ypatingas dėmesys mokesčių administratoriaus kompetencijos tobulinimui.

Turinio prieš formą doktrina taikoma tokiais atvejais, kai sandorio ar ūkinės operacijos forma tėra sandoriui užklijuota etiketė, kuri slepia tikrąjį turinį, teismai, nustatydami sandorio mokestines pasekmes, pirmenybę teikia sandorio turiniui, tai yra esmei.<sup>118</sup>

Taip yra išskiriama dar keletas papildomų doktrinų, kurias kai kurie teisės teoretikai<sup>119</sup> nurodo kaip sudėtinės turinio viršenybės prieš formą doktrinos dalis, pvz.:

Apsimestinių sandorių (angl. *sham transactions*) doktrina. Apsimestiniais laikomi realiai įvykę, tačiau neturintys tos esmės, kurią reprezentuoja forma, sandoriai. Tokie sandoriai neturi ekonominės prasmės (išskyrus laukiamą mokestinę naudą) - nesukelia realių sandorio šalies ekonominės padėties pasikeitimų (pavyzdžiui, pirkimo-pardavimo sandoris, kuriuo nėra perduodama reali turto nuosavybė, kai mokėjimai tarp šalių cirkuliuoja save panaikinančiais būdais). Taikant šią doktriną įrodinėjama, kad nėra jokios galimybės iš sandorio gauti pajamų (ekonominės naudos), taip pat atsižvelgiama į šalims nenaudingas sandorio sąlygas (kainos neatitikimą rinkos vertės), nepriklausomų derybų trūkumą, sutarties terminų nesilaikymą;

Sandorio žingsnio (angl. *step transactions*) doktrina. Remiantis ja, tarpusavyje susiję žingsniai (sandoriai ar ūkinės operacijos) turi būti analizuojami kaip visuma, jeigu jie savo esme yra tarpusavyje priklausomi ir turi konkretų galutinį tikslą. Mokestinė nauda gaunama tik

---

<sup>117</sup> Cit. op. 23, p. 109

<sup>118</sup> SOMMERS R. L. Justicial doctrines revelant to tax fraud schemes. [www.taxprophet.com](http://www.taxprophet.com) Žiūrėta: 2008-01-09

<sup>119</sup> Ten pat,

atlikus visą žingsnių seką. Kai į žingsnį neatsižvelgiama dėl verslo tikslo nebuvimo, doktrina sutampa su verslo tikslo doktrina, o kai į žingsnį neatsižvelgiama dėl sandorio esmę (turinį) slepiančios formos – su turinio virš formos doktrina;

Pajamų priskyrimo (angl. *assignment of income*) doktrina. Kartais mokesčio mokėjimo vengiama pajamas tiesiogiai ar netiesiogiai perkeliant asmenims, kuriems taikomos palankesnės apmokestinimo sąlygos. Šios doktrinos pagrindinė mintis – mokesčio mokėtoju turi būti asmuo, kuris pajamas uždirba, ir todėl negalima priskirti savo pajamų kitam mokesčio mokėtojui. Pavyzdžiui, bendrosios pajamos iš turto turi būti įskaitomos į realaus nuosavybės savininko pajamas;

Paskirstymo akcininkams ir netiesioginių dividendų (angl. *distribution to shareholders and constructive dividends*) doktrina. Taikoma, kai įmonė perleidžia turtą savo akcininkams, nesitikėdama atlyginimo. Tokiu būdu įmonė netiesiogiai išmoka dividendus paskolos ar nuosavybės perleidimo sutarčių pavidalais. Dividendais laikoma visi įmonės mokėjimai, kurie nėra išlaidos įmonės naudai.<sup>120</sup>

Lietuvos mokesčių teisės sistemoje bendroji mokesčių vengimą draudžianti norma yra įtvirtinta MAĮ, 10 straipsnyje „Turinio viršenybės prieš formą principas“ bei to paties įstatymo 69 straipsnyje „Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš forma principą“. Mokesčių administratoriui, pagal minėtas nuostatas yra suteikta plati diskrecija vertinti ūkių subjektų sandorius atsižvelgiant į jų turinį, o ne formalią išraišką. Tačiau mokesčių administratorius tam tikrais atvejais yra linkęs piktnaudžiauti<sup>121</sup> tokiomis teisėmis ir nesivadovauja LVAT nutartyse pateiktas išaiškinimais, kaip pvz., „Jei nėra įrodoma, kad subjektas tam tikrų sandorių metu gavo apmokestinamųjų pajamų, jis nėra laikomas mokesčių mokėtoju. Ši juridinę reikšmę turinti aplinkybė – nebuvimas mokesčio mokėtoju, - šalina galimybę pareiškėjo atžvilgiu taikyti atsakomybę (poveikio priemones), kuri yra numatyta MAĮ

---

<sup>120</sup> SOMMERS R. L. Justicial doctrines relevant to tax fraud schemes. [www.taxprophet.com](http://www.taxprophet.com) Žiūrėta: 2008-01-09

<sup>121</sup> Pateikiamas realus pavyzdys: (asmenų duomenys neminimi, kadangi šiuo metu vyksta ginčas ir galutinis sprendimas nėra priimtas). Subjektas A nusipirko žemės sklypą, kuriame planavo kartu užsiimti kaimo turizmo veikla (yra tai patvirtinantys dokumentai) kartu su tėvu, po kurio laiko, atsižvelgdamas į tai, kad dažnai nebūna Lietuvoje, padovanojo minėtą sklypą tėvui, kuris galėtų tinkamiau pradėti ir vystyti kaimo turizmo veiklą, tačiau tėvas, nepraėjus trejų metų laikotarpiui, nusprendė parduoti minėtą sklypą už dovanojimo sutartyje nurodytą kainą. Atlikus minėtus sandorius, mokesčių administratorius atliko patikrinimą, kurio metu nustatė, kad sudarant tokią sandorių seką, buvo siekiama išvengti mokesčių ir apskaičiavo mokesčius, remdamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi. Tačiau įdomiausia šioje situacijoje yra tai, kad apmokestintas buvo subjektas A, nors pats mokesčių administratorius pripažįsta, kad nėra įrodytas subjekto A pajamų gavimo faktas.



69 straipsnio 1 dalyje, nes pareiškėjas nėra subjektas, kurio atžvilgiu ši teisės norma gali būti taikoma.<sup>122</sup>

Be bendrųjų mokesčių vengimą draudžiančių priemonių yra ir specialiosios, kuriomis siekiama užkirsti kelią esant konkrečioms mokesčių vengimo situacijoms, kurios patenka į šių mokesčių vengimą draudžiančių normų veikimo sritį. Tais atvejais, kai mokesčių vengimo sandoriai patenka į specialiųjų mokesčių vengimą draudžiančių priemonių veikimo sritį, tada bendrosios mokesčių vengimą draudžiančios priemonės nėra taikomos.

Yra išskiriamos šios specialiosios mokesčių vengimą draudžiančios priemonės:

1) Kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimas (angl. *controlled foreign corporation* arba CFC rules). Lietuvoje šios taisyklės yra įtvirtintos Pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnyje.

2) Plonos kapitalizacijos taisyklės (angl. *thin capitalization rules*), kurios Lietuvos teisėje yra įtvirtintos LR Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 dienos nutarimu Nr. 1575 „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“<sup>123</sup>

3) Sandorių kainodaros taisyklės (angl. *transfer pricing rules*), kurios Lietuvoje įtvirtintos Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnyje.

4) Išmokų tikslinių teritorijų vienetams nepripažinimo taisyklės, reglamentuotos Pelno mokesčio įstatymo 31 straipsnio 2 dalimi.

Kontroliuojamųjų užsienio vienetų apmokestinimo taisyklių pagrindinis tikslas yra riboti neapmokestinto pelno perkėlimą iš Lietuvos į kitas jurisdikcijas. Siekiama, kad Lietuvoje gautas pelnas ir būtų apmokestinamas Lietuvoje. Kontroliuojamojo apmokestinamojo vieneto samprata yra pateikiama Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 2 dalyje. Tačiau tam tikrais atvejais kyla sunkumų įgyvendinant šią specialiąją mokesčių vengimą draudžiančią priemonę, pvz., tais atvejais, kai Lietuvos įmonė yra susijusi su tos šalies įmone, su kuria yra apsunkintas informacijos keitimasis.

Plonos kapitalizacijos taisyklės reglamentuoja tokias situacijas kai įmonė savo veiklą finansuoja mažu nuosavu ir dideliu skolintu kapitalu. Šių taisyklių esmė yra ta, kad peržengus nustatytą santykį tarp nuosavo ir skolinto kapitalo, palūkanos viršijančios šį santykį nelaikomos leidžiamais atskaitymais. Pagal LR Vyriausybės nutarimu patvirtintas taisyklės<sup>124</sup>, nuosavo ir

<sup>122</sup>2006 m. gegužės 22 d. LVAT nutartis I. K. v VMI prie LR FM administracinėje byloje Nr.: A-438-951-06

<sup>123</sup> Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“ Nr. 1575.

<sup>124</sup> Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“ Nr. 1575. Valstybės žinios. 2003, Nr. 116 – 5289

skolinto kapitalo santykis nustatytas 1:4, tačiau palūkanos pripažįstamos neleidžiamais atskaitymais tik tais atvejais, kada šis santykis yra viršijamas ir Lietuvos vienetas neįrodo, kad mokama palūkanų norma atitinka įprastinį dydį (vidutinę palūkanų normą, kuri numatoma sudarant tokius sandorius rinkoje). Minėtos taisyklės yra taikomos tik tarp susijusių asmenų, tik tada, Lietuvos įmonė yra kontroliuojama užsienio subjekto. Autoriaus nuomone, šios taisyklės yra itin lanksčios, kadangi paskolos tarp susijusių asmenų yra dažniausiai teikiamos be jokio užtikrinimo, todėl rinkoje tokių paskolų vidutinė palūkanų norma rinkoje yra itin aukšta, o tai savaime leidžia įtraukti gan dideles sumas į atskaitomąjį pelną ir tokiu būdu Lietuvos įmonei išvengti pelno mokesčio mokėjimo.

Sandorių kainodaros taisyklių esmė yra ta, kad jomis yra įtvirtinama mokesčių administratoriui galimybė koreguoti sandorius tarp susijusių asmenų tais atvejais, kai piktnaudžiaujant teise pelnas nebūtų perkeliamas į tas jurisdikcijas kur yra mažesni mokesčiai arba kur susidaro nuostolis. Lietuvos teisėje sandorių kainodaros taisyklių nuostatos įtvirtinamos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse taip pat Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnyje ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnyje, taip pat yra LR finansų ministro įsakymas<sup>125</sup> dėl sandorių kainodaros taisyklių įgyvendinimo. Šios taisyklės yra taikomos pagal sandorių, kurie būtų sudaryti tarp nesusijusių asmenų, vidutinę rinkos kainą.

Šių taisyklių taikymas - tai ganėtinai sudėtingas procesas, reikalaujantis itin didelės jas taikančių subjektų kompetencijos. Pažymėtina ir tai, kad Lietuvoje kol kas nėra suformuotos praktikos, kada būtų taikomos minėtos taisyklės.

Operacijų su tikslinėse teritorijose esančiomis įmonėmis esmė yra ta, kad perkeliamas apmokestinamasis pelnas į tas jurisdikcijas, kur pelno mokesčio iš viso nėra arba jis yra labai mažas. Tokiu būdu perkeliant apmokestinamąjį pelną gaunama mokesstinė nauda. Finansų ministro įsakymu<sup>126</sup> yra patvirtintas tikslinių teritorijų sąrašas, tačiau kad tam tikra teritorija būtų priskirta tikslinėms teritorijoms pelno mokesčio atžvilgiu, ji turi atitikti bent du iš Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 28 dalyje nurodytų kriterijų. Mokesčių vengimą draudžianti norma, kuria yra bandoma užkirsti kelią išmokoms į tikslinėse teritorijose įregistruotas įmones, yra įtvirtinta Pelno mokesčio įstatymo 31 straipsnio 2 dalyje „Lietuvos vieneto arba nuolatinės buveinės išmokos (išskyrus išmokas už materialias vertybes, jeigu Lietuvos vienetas arba nuolatinė buveinė turi dokumentus, patvirtinančius šių vertybių įvežimą) užsienio vienetais, kurie įregistruoti ar kitaip organizuoti tikslinėse teritorijose, laikomos neleidžiamais

---

<sup>125</sup> 2004 m. balandžio 9 LR finansų ministro įsakymas Nr. 1K-123

<sup>126</sup> FM įsakymas 2001 m. gruodžio 22 d. Valstybės Žinios, 2001.12.29, Nr.: 110, Publ. Nr.: 4021

atskaitymais, jei jas išmokantis Lietuvos vienetas ar nuolatinė buveinė centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka nepateikia įrodymų vietos mokesčių administratoriui, kad:

- 1) šios išmokos yra susijusios su jas išmokančio ir gaunančio vieneto įprastine veikla;
- 2) išmokas gaunantis užsienio vienetas valdo turta, reikalingą tokiai įprastinei veiklai vykdyti;
- 3) tarp išmokos ir ekonomiškai pagrįstos ūkinės operacijos yra ryšys.<sup>127</sup>

Nors vadovaujantis teisinio aiškumo principu yra įtvirtintos specialiosios mokesčių vengimą draudžiančios normos, tačiau dėl mokesčių vengimo instituto vystymosi dinamiškumo bei naujų formų atsiradimo, neįmanoma tiksliai detalizuoti kiekvienos galimos mokesčių vengimo situacijos, todėl, vadovaujantis visuotinio teisingumo bei įstatymų laikymosi privalomumo principais yra įtvirtintos ir bendrosios mokesčių vengimą draudžiančios normos.

---

<sup>127</sup> LR pelno mokesčio įstatymas. Valstybės Žinios. 2001, Nr. IX – 675

## Išvados

1. Mokesčių vengimas - tai reiškinys, formaliai atitinkantis įstatymuose numatytus reikalavimus, tačiau dirbtinai kuriant sandorių sudarymo tvarką ar kitas apmokestinimui reikšmingas aplinkybes, neatsižvelgiant į ekonominį tikslumą, yra neteisėtai pasinaudojama įvairiomis mokestinėmis lengvatomis. Tokia neteisėtai gaunama mokestinė nauda neatitinka įstatymo leidėjo tikslų.
2. Mokestiniuose santykiuose būdingas nelygiateisiškumas, kadangi mokesčių teisė yra viešosios teisės dalis. Tas savo ruožtu sąlygoja aukštesnius teisinio reguliavimo kriterijus. Nors teisės aktuose nėra tiesiogiai nurodyta, kad įrodinėjant mokesčių vengimo faktą ar kitus mokestinių įstatymų pažeidimus būtina įrodyti juos pažeidusio asmens kaltę, tačiau kaltė turi būti įrodyta, kadangi mokesčių vengimas - tai veika, kuri gali būti padaroma tik tiesiogine tyčia. Tačiau pažymėtina, kad reikalavimas sumokėti nesumokėtus mokesčius (mokestinės prievolės vykdymas) nereikalauja kaltės įrodymų. Kaltė turi būti įrodyta tik tada, kai asmuo kaltinamas mokestinių įstatymų pažeidimu.
3. Būtų neprotinga, galimai ir neteisėta vadovautis tik tiesioginiais mokesčių vengimo požymiais nurodytais MAĮ 69 straipsnyje ir neatsižvelgti į LVAT papildomai suformuotus mokesčių vengimo požymius (pvz., tais atvejais, kai vykdančios komercines operacijas pagrįstas ekonominiu tikslumu gaunama mokestinė nauda nėra laikoma mokesčių vengimu).
4. Mokesčių vengimo atveju sudarytų sandorių realumas nėra kvestionuojamas, kadangi mokesčių vengimo atveju visi sandoriai yra realiai sudaryti, tačiau jų išdėstymo schemas leidžia įgyti nepagrįstą mokestinę naudą. Jei tiriant sandorių sudarymo schemas nustatoma, kad tam tikri sandoriai nėra įvykę, o jų galiojimą pagrindžiantys dokumentai yra suklastoti, tada mokesčių mokėtojo atliekami veiksmai yra laikomi mokesčių slėpimu.
5. LVAT formuojama praktika yra itin reikšminga, nes: suformuoja papildomus kriterijus mokesčių vengimui identifikuoti, išaiškina ir atskleidžia įstatymų leidėjo įtvirtintas mokesčių vengimą draudžiančias normas, padeda atskirti mokesčių vengimą nuo slėpimo ar optimizavimo.

6. MGK formuojama praktika yra vertinga tuo aspektu, kad suformuoja mokesčių vengimo požymius (pvz., mokesčių vengimo schemas dažniausiai sudaromos tarp susijusių asmenų ir jos yra įgyvendinamos sudarant daugiau nei vieną sandorį). Tai padeda mokesčių administratoriui identifikuoti sudarytas mokesčių vengimo schemas.
7. ETT formuojama praktika mokesčių vengimo atžvilgiu yra itin griežta, tačiau problema dažnai iškyla ta, kad ETT formuojamoje praktikoje yra painiojamos arba neatskiriamos mokesčių vengimo ir mokesčių optimizavimo bei mokesčių slėpimo sąvokos. ES teisės aktuose taip pat nėra atskirtos mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo sąvokos. Be to, ETT nuomone, mokesčių vengimas yra tiek nepriimtinas reiškinys, kad priimant mokesčių vengimą draudžiančias normas galima suvaržyti pagrindines žmonių teises, tačiau tokie suvaržymai turi būti proporcingi bei atitinkantys teisėtus lūkesčius.
8. Mokestiniuose santykiuose diskriminacija yra leidžiama tik tais atvejais, kai yra siekiama užkirsti kelią vengimui mokėti mokesčius, tačiau negali būti pateisinama tais atvejais, kai tokiu būdu yra siekiama tik tam tikrų prevencinių mokesčių vengimo tikslų.
9. Mokesčių vengimo priežasčių yra itin daug ir jos yra sunkiai apibrėžiamos. Lietuvoje mokesčių vengimo priežastys yra tipinės, kaip ir kitose šalyse. Galima išskirti šias pagrindines mokesčių vengimo priežastis:
  - a) valstybės netinkamai vykdoma mokesčių politika (pagrindė apimanti neprotingai nustatytus mokesčių tarifus, paliekant „spragas“ mokesčių teisės aktų leidyboje bei esama itin sudėtinga mokesčių teisės sistema);
  - b) teigiamas visuomenės požiūris į šį reiškinį;
  - c) silpnai veikianti kontrolė (esant griežtesnei įstatymų laikymosi priežiūros kontrolei, vadovaujantis pateiktas ekonominiai modeliais, mokesčių vengimas pastebimai mažėja).
10. Mokesčių vengimą yra būtina atskirti nuo mokesčių optimizavimo, nes yra atskiriami neteisėti veiksmai nuo teisėtų. Nors abiem atvejais yra siekiama tam tikros mokestinės naudos ir laikantis įstatymų (mokesčių vengimo atveju tik formaliai), tačiau mokesčių vengimo atveju pagrindinis tikslas yra išimtinai mokestinės naudos gavimas dažnai neatsižvelgiant į ekonomines aplinkybes.

11. Mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas yra dvi mokestinių įstatymų pažeidimo formos: mokesčių slėpimas yra šiurkščiausia mokestinių įstatymų pažeidimo forma, kada atliekami veiksmai, tiesiogiai pažeidžiantys teisę (pvz., klastojimas), o mokesčių vengimo atžvilgiu mokestinių įstatymų yra laikomasi (formaliai), tačiau skiriasi atsakomybė už šiuos pažeidimus, šie pažeidimai yra draudžiami skirtingų teisės normų, mokesčių vengimo atveju yra atkuriamos iškreipiamos aplinkybės, o mokesčių slėpimo atveju mokesčiai yra apskaičiuojami pagal specialias taisykles.
12. Teisės sistemoje yra įtvirtintos bendrosios ir specialiosios mokesčių vengimą draudžiančios normos. Šios priemonės apriboja ir sumažina mokesčių vengimo mastą, tačiau mokesčių vengimas - tai besivystantis, tobulėjantis, besitransformuojantis reiškinys, kurį siekiant apriboti, turi būti kuriamos ir tobulinamos tiek teisinės mokesčių vengimą draudžiančios normos, tiek imamasi ekonominių priemonių.
13. Išnagrinėjus mokesčių vengimo institutą, Lietuvos mokesčių administratoriui teiktini tokie pasiūlymai:
  - a) vykdyti efektyvesnę mokestinę kontrolę (pastebima tokia tendencija, kad didėjant patikrinimų dažnumui mokesčių vengimas smarkiai mažėja);
  - b) plėsti bendradarbiavimą su kitomis valstybės institucijomis (labai dažnai, ypatingai bendradarbiaujant su Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba yra nustatomi ne tik mokesčių vengimo, bet ir mokesčių slėpimo atvejai);
  - c) plėsti bendradarbiavimą su kitų šalių mokesčių administratoriais (tai yra būtina daryti todėl, kad su kai kuriomis jurisdikcijomis yra apsunkintas bendradarbiavimas, o tai palengvina mokesčių vengimą)
  - d) ugdyti darbuotojų kompetenciją (mokesčių administratoriaus darbuotojų kompetencija turėtų būti tobulinama visada, pvz., metu derėtų ypatingą dėmesį skirti specialiujų mokesčių vengimą draudžiančių normų taikymui dėl jų sudėtingumo ir naujumo Lietuvos teisės sistemoje).
14. Lietuvos teisės aktų leidėjui teiktini tokie pasiūlymai:
  - a) griežtinti plonos kapitalizacijos taisykles (tarp susijusių asmenų sudaromos paskolos sutartys be jokio turto įketimo, o rinkoje tokios paskolos yra išduodamos tik su itin didelėmis procentinėmis palūkanomis, todėl tai sudaro

galimybes sudaryti paskolos sutartis esant itin aukštoms procentinėms palūkanoms);

- b) priimti taisykles, palengvinančias MAĮ 69 straipsnio 1 dalies įgyvendinimą (mokesčių administratoriui labai dažnai kyla neaiškumų, kada turi būti taikomos mokesčių vengimą draudžiančios normos, o kada mokesčių slėpimą, taip pat mokesčių administratoriui kyla neaiškumų dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo).

## **Naudotos literatūros sąrašas**

### **I. Teisės aktai**

#### **A. Konstitucija**

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (Valstybės žinios, 1992, Nr. 33 - 1014).

#### **B. Europos sąjungos teisės aktai**

1. 1990 m. liepos 23 d. EB Konvencija 90/436/EEC (OJ 1990, Nr. L 225);
2. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB (OJ 1990, Nr. L 225);
3. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB (OJ 1990, Nr. L 225);
4. 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti direktyvą 90/434/EEB (OL L 58, 2005 3 4, p. 19);
5. ECOFIN patvirtintas Elgesio kodeksas (OJ C2 06/06/1998).

#### **C. Kodeksai**

1. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (Valstybės žinios, 2000, Nr. 74 – 2262);
2. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas (Valstybės žinios 1985, Nr. 1-1);
3. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas (Valstybės žinios, 2000, Nr. 89-2741).

#### **D. Įstatymai ir kiti teisės aktai**

1. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2002, Nr. IX – 1007);
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Valstybės Žinios, 2004, Nr. 63 – 2243);
3. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (Valstybės Žinios, 2001, Nr. IX–675);
4. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992);
5. 2001 m. gruodžio 22 d. Finansų ministro įsakymas „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ (Valstybės Žinios, 2001.12.29, Nr.: 110, Publ. Nr.: 4021);
6. VMI prie FM viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymas „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo) Nr. VA-103. (Valstybės Žinios, 2004, Nr. 86-3156);
7. Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“ Nr. 1575. (Valstybės žinios. 2003, Nr. 116 – 5289);



8. 2004 m. balandžio 9d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir gyventojų pajamų mokesčio 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių patvirtinimo“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 58-2074);
9. 2004-07-26 VMI prie FM viršininko įsakymas Nr. VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“ (Valstybės žinios, 2004, Nr. 172-6373).

## II. Mokslinė literatūra

1. BUŠKEVIČIŪTĖ E., PUKELIENĖ V. *Valstybės mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 1998;
2. BUŠKEVIČIŪTĖ E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2003;
3. *Dabartinės lietuvių kalbos žodynas*. Vilnius, 2000;
4. DIKOVIČ O., KARPUŠKIENĖ V. *Mokesčių nemokėjimo problema*. [www.elibrary.lt](http://www.elibrary.lt);
5. DUBAUSKAS G. *Finansai ir apskaita*. Vilnius: Generolo Jono Žemaičio Lietuvos karo akademija, 2000;
6. JAKUTIS A., STEPONOVAS A., ŠEČKUTĖ L. ir kt. *Ekonomikos teorija*. Vilnius: Eugrimas, 2005;
7. MARCIJONAS A., SUDAVIČIUS B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003;
8. ALM J. *Compliance Costs and the Tax Avoidance-Tax Evasion Decision*. Public Finance Quarterly, 1988;
9. ALLINGHAM, M. G. and SADMO A. ([1972] 1991). *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*. Chicago: Aldershot, 1991;
10. ANDREONI J., BRIAN E. and FEINSTEIN S. *Tax compliance*. London: Economic studio, 1998;
11. BARDSLEY P. *Tax Compliance Research: An Economic Perspective on the Research Agenda*. 11 Australian Tax Forum, 1999;
12. CHEN, K.P. and CYRUS. Y. C. *Internal control vs. external manipulation: A model of corporate income tax evasion*. Unpublished paper, Institute for Social Sciences and Philosophy, Academia Sinica Taipei, 2002;
13. COWELL F. A. *Cheating the Government*. Cambridge: Mass MIT Press, 1990;
14. KOLM Serge-Christophe. *A note on optimum tax evasion*. London: Public Economics, 1998;
15. SLEMROD J. and SHLOMO Y. *Tax avoidance, evasion and administration*. Handbook of Public Economics, Volume 3. Amsterdam: Elsevier Science, 2002;
16. TERRA B., WATTEL P. *European tax law*. London: Kluwer Law international, 2001;
17. *Gyventojų požiūris į mokesčių sistemą*, Laisvos rinkos institutas, <http://www.lrinka.lt>;
18. MINIOTAITĖ J. *Kaip pelnyti mokesčių inspekcijos pasitikėjimą?*, Apskaitos ir mokesčių apžvalga. Pačiolis, 2004, Nr.11;
19. *Mokestinių ginčų galima išvengti*, Mokesčių žinios. 2004, Nr. 51. [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt);
20. PALIJANSKAS M. *Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas*, Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2003. Nr. 11;
21. PAULAUSKAS A. *Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006;
22. PAULAUSKAS A. *Mokesčių vengimas*. [www.mzinios.lt](http://www.mzinios.lt);

23. Sąžininguosius mokesčių inspektoriai aplenks Mokesčių žinios. 2002, Nr. 9;
24. ŠIMAŠIUS R. *Ką daryti, kad gyventume turtingiau*. Laisvos rinkos institutas. 2004 11 10. [www.lrinka.lt](http://www.lrinka.lt);
25. ŠIMAŠIUS R. *Mokesčių didinimas po konvergencijos širma*. Laisvos rinkos institutas. 2005 01 11. [www.lrinka.lt](http://www.lrinka.lt);
26. VASILIAUSKAS V. *Optimizuoti ar vengti?* (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba). Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2005. Nr. 5;
27. ALLINGHAM M. G. and SANDMO A.. *Income tax evasion: A theoretical analysis*. Journal of Public Economics 1, 1972;
28. CHRISTIANSEN, V. *Two comments on tax evasion*. Journal of Public Economics 13, 1998;
29. CREMER H. and FIROUZ G. *Tax evasion and optimal commodity taxation*. Journal of Public Economics 50, 1993;
30. PESTIEAU P. and URI M. P. *Tax evasion and occupational choice*, Journal of Public Economics 45, 1995;
31. POTAS, I. *Thinking about tax avoidance*, [www.aic.gov.au](http://www.aic.gov.au);
32. KESSELMEN J. R. *Income tax evasion: An intersectoral analysis*. Journal of Public Economics 38, 1999;
33. SOMMERS R. L. *Justicial doctrines revelant to tax fraud schemes*. [www.taxprophet.com](http://www.taxprophet.com);
34. SRINIVASAN T. N. *Tax evasion: A model*. Journal of Public Economics 2, 1973.

## **Kita**

1. 2007-10-29 interviu Su VMI prie FM kontrolės departamento operatyvių patikrinimų skyriaus viršininko pavaduotoja Nijole Cilciūte;
2. 2007-10-29 interviu su VMI prie FM kontrolės departamento viršininko pavaduotoja Vaimira Jakiene;
3. 2007-10-29 interviu su VMI prie FM kontrolės departamento vyr. specialiste Aldona Novikova;
4. 2008-02-27 interviu Su VMI prie FM kontrolės departamento tikrinimų organizavimo skyriaus vyr. specialiste Irena Budreikaite;
5. 2007 m. A. Paulausko paskaitų medžiaga. (Mokesčių administravimas ir mokestiniai ginčai);
6. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras, [www.mic.vmi.lt](http://www.mic.vmi.lt);
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, [www.mic.vmi.lt](http://www.mic.vmi.lt);
8. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, [www.mic.vmi.lt](http://www.mic.vmi.lt).

## **III. Teismų praktika**

### *Užsienio teismų praktika (ETT ir JAV Aukščiausio teismo)*

1. C-439/04 and C-440/04 *Axel Kittel v Belgian State and Belgian State v Recolta Recycling SPRL* 2006 ECR I-6161;

2. C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue* 2006 09 12 OJ C 281 of 18.11.2006;
3. C-219/03 *Commission v Spain*, OJ 50, 19.9.2007;
4. C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, ECR 2000 Page I-1156.; *Halifax PLC v Commissioners of Customs & Excise* C-255/02 OJ L 200, 22.7.2006;
5. C-110/98 *Gabalfrisa S.A. and Others v. Administración Estatal de la Agencia Tributaria (A.E.A.T.)* 2000 ECR I-1577;
6. C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministere de l'Economie*, OJ C 94, 17.04.2004 ;
7. C-264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v. Kenneth Hall Colmer*, ECR 1998 I-04695;
8. C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Stenfurt*, 2002 I-11779;
9. C-524/04 *Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, OJ C 57, 5.3.2005;
10. C- 26/62 *Van Gend en Loos v Nederlandse der Belastingen*. 1963, ECR 1;
11. JAV Aukščiausias teismas *Greogory v Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

## **Lietuvos teismų praktika**

### **A. Konstitucinio Teismo nutarimai**

1. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. spalio 18 d. nutarimas, Valstybės žinios. 2000, Nr. 88-2724;
2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas, Valstybės žinios. 2003, Nr. 109-4887;
3. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas, Valstybės žinios. 2004, Nr. 135 – 4903;
4. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. rugsėjo 20 d. nutarimas, Valstybės žinios. 2005, Nr. 113-4132;
5. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2007 m. liepos 5 d. nutarimas, Valstybės žinios. 2007, Nr. 76-3018.

### **B. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo praktika**

1. LVAT 2002 m. vasario 24 d. nutartis *UAB „Lietpack“ v MGK* administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup> - 27 – 03;
2. LVAT 2002m. gegužės 3 d. nutartis *UAB „Veruga“ v VMI prie LR FM* administracinėje byloje Nr. A<sup>11</sup>- 438 – 02;
3. LVAT 2005 m. birželio 23 d. nutartis *Motiejūnienė G. v VMI prie LR FM* administracinėje byloje, Nr.: A-06-741-05;
4. LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis *UAB „Boslita“ ir Ko v VMI prie LR FM* administracinėje byloje, Nr.: A-01-495-05;

5. LVAT 2005 m. rugsėjo 13 d. nutartis *Ogonkova G. v VMI prie LR FM* administracinėje byloje, Nr.: [A-10-1019-05](#);
6. LVAT 2005 m. spalio 5 d. nutartis *Balčiūnas P. v VMI prie FM* administracinėje byloje, Nr.: [A-02-1423-05](#);
7. LVAT 2006 vasario 28 d. nutartis *A. D. v VMI prie FM* administracinėje byloje, Nr.: [A-39-846-06](#);
8. 2006 m. gegužės 22 d. LVAT nutartis *I. K. v VMI prie LR FM* administracinėje byloje, Nr.: [A-438-951-06](#);
9. 2006 m. rugsėjo 25 d. LVAT nutartis *M. K. v VMI prie FM* administracinėje byloje, Nr.: [A-438-1089-06](#);
10. LVAT 2007 m. kovo 2 d. nutartis *Lietuvos invalidų sporto draugija v VMI prie LR FM* administracinėje byloje, Nr.: [A-469-225-07](#);
11. LVAT 2007 m. gegužės 4 d. nutartis VŠĮ „Egzotika“ v *VMI prie LR FM* administracinė nutartis byloje, Nr.: [A-469-455-07](#);
12. LVAT 2007 m. gegužės 28 d. nutartis *UAB „Senovė“ v VMI prie LR FM* administracinėje byloje, Nr.: [A-469-548-07](#);
13. LVAT 2007 birželio 12 d. nutartis *A. K. v VMI prie FM* administracinėje byloje, Nr.: [A-143-624-07](#);
14. LVAT 2007 m. liepos 17 d. nutartis *V. B. v VMI prie FM* administracinėje byloje, Nr.: [A-143-719-07](#);
15. LVAT 2007 m. spalio 12 d. nutartis *L. R. įmonė „Egzotika“ v VMI prie LR FM* administracinėje byloje, Nr.: [A-39-841-07](#);
16. LVAT 2007 m. spalio 19 d. nutartis *UAB „Smėlynės autocentras“ v VMI prie LR FM* administracinėje byloje, Nr.: [A-469-885-07](#);
17. LVAT 2007 m. lapkričio 5 d. nutartis *A. Š. v VMI prie LR FM* administracinėje byloje, Nr.: [A-502-969-07](#).

### ***C. Mokestinių ginčų komisijos praktika***

1. 2005 m. balandžio 21 d. MGK sprendimas Nr.: [S -202- \(7-143/2005\)](#);
2. 2005 m. spalio 6 d. MGK sprendimas Nr.: [S-429-\(7-436-2005\)](#);
3. 2006 m. vasario 23 d. MGK sprendimas Nr.: [S-44-\(7-7-2006\)](#);
4. 2006 m. spalio 23 d. MGK sprendimas Nr.: [S-354\(7-333-2006\)](#);
5. 2006 m. gegužės 4 d. MGK sprendimas Nr.: [S-94-\(7-71-2006\)](#);
6. 2006 m. gegužės 11 d. MGK sprendimas Nr.: [S-134-\(7-92-2006\)](#);
7. 2006 m. birželio 22 d. MKG sprendimas Nr.: [S-273\(7-259-2006\)](#);
8. 2007 m. kovo 4 d. MGK sprendimas Nr.: [S-42\(7-11-2007\)](#);
9. 2007 m. rugpjūčio 21 d. MGK sprendimas Nr.: [S-138 \(7-118/2007\)](#).

### **IV. Internetinės nuorodos**

1. LR FM [interaktyvus] [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt);
2. LVAT [interaktyvus] [www.lvat.lt](http://www.lvat.lt);
3. LR KT [interaktyvus] [www.lrkt.lt](http://www.lrkt.lt);

4. Teisės aktų paieškos bazė [interaktyvus] [www.litlex.lt/paktika](http://www.litlex.lt/paktika);
5. VMI prie FM [interaktyvus] [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt);
6. Internetinis tinklapis [interaktyvus] [www.lowtaxes.com](http://www.lowtaxes.com);
7. LR Seimas [interaktyvus] [www.lrs.lt](http://www.lrs.lt);
8. ETT teismų sprendimų bazė [interaktyvus] [www.curia.eu.jurisp](http://www.curia.eu.jurisp);
9. MGK [interaktyvus] [www.mgk.lt](http://www.mgk.lt);
10. Laisvosios rinkos institutas [interaktyvus] [www.lrinka.lt](http://www.lrinka.lt).

# Mokesčių vengimas

## Santrauka

Pagrindinis darbo tikslas išnagrinėti mokesčių vengimo sampratą, įtvirtinimą Lietuvos teisės sistemoje bei mokesčių vengimo priežastis.. Darbo pradžioje nagrinėjama mokesčio sampratą, kaip tam tikros mokestinės prievolės, kuri privalo būti vykdoma valstybei tikslu užtikrinti jos funkcijų vykdymą. Pagrindinėje darbo dalyje yra nagrinėjamas teisinis-ekonominis-socialinis reiškiny – mokesčių vengimas. Mokesčių vengimas pradedamas analizuoti atskleidžiant mokesčių vengimo sampratą bei požymius. Darbe mokesčių vengimo institutas analizuojamas Lietuvos teisės sistemoje. Iš pradžių analizuojamas mokesčių vengimo sampratos įtvirtinimas teisės aktų sistemoje, tada pereinama prie LVAT formuojamoje praktikoje pateikiamos mokesčių vengimo sampratos, kurio praktikoje atskleidžiama ne tik mokesčių vengimo sąvoka, tačiau yra išskiriami ir šio negatyvaus reiškinių požymiai, pateikiami konkretūs pavyzdžiai. Toliau, siekiant atlikti visapusišką mokesčių vengimo sampratos analizę, yra analizuojama aktuali MGK formuojama praktika. Atsižvelgiant į tai, kad ETT formuojama praktika yra tiesioginis teisės šaltinis, darbe yra trumpai analizuojama mokesčių vengimo samprata bei mokesčių vengimą draudžiančių priemonių galiojimo ribos ETT praktikoje. Siekiant atskleisti mokesčių vengimo atsiradimą, remiantis įvairias modeliais ir būdais yra analizuojamos mokesčių vengimo priežastys, taip pat analizuojamos mokesčių vengimo priežastys Lietuvoje. Darbe trumpai analizuojamas mokesčių vengimo bei mokesčių slėpimo ir mokesčių optimizavimo santykis bei skiriamieji požymiai. Galiausiai yra pereinama prie mokesčių vengimą draudžiančių normų, aptariant tiek bendrąsias tiek specialiąsias normas, draudžiančias mokesčių vengimą bei jų įtvirtinimą Lietuvos teisės sistemoje. Darbo pabaigoje yra pateikiami pasiūlymai mokesčių administratoriui bei teisės aktų leidėjui.

# **Tax avoidance**

## **Summary**

The main purpose of the paper is to analyze the concept of tax avoidance and to identify its place in the legal system. The paper starts with a description of a tax as an obligation set to a society to help a state to implement its essential functions. The main part of the paper analyses tax avoidance as a legal, economic and social phenomenon. Tax avoidance is started to be examined from its definition and features. Further, it discloses the concept position of the tax avoidance in the legal system of Lithuania: at first it presents the conception of tax avoidance in Lithuanian legal system and then it analyses the case law of the Supreme Administrative Court of Lithuania. After that, for a thorough dissection of the concept of tax avoidance, the paper reveals the relevant practice of the Commission on Tax Disputes under the Government of the Republic of Lithuania. The paper also analyses tax avoidance and principal aspects related to case law of the European Court of Justice, because the practice is recognized as a direct source of law. Moreover, the paper based on methods to find out the reasons of tax avoidance both generally and in Lithuania and further on it researches differences and relations between tax avoidance, tax evasion and tax planning. Getting to the end, the paper describes the general and special rules of law, which interdict tax avoidance and their position in Lithuanian legal system. Finally, the paper ends in suggestions for the State Tax Inspectorate and the legislator.