

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Gabrielės Budrikaitės
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

**Magistro darbas
Apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai**

Darbo vadovas: asist. dr. Martynas Endrijaitis
Recenzentas: lekt. dr. Deividas Poška

Vilnius,
2018

TURINYS

ĮVADAS	2
1. Pagrindiniai apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai	5
1.1. Mokesčių mokėtojų lygybės principas	5
1.2. Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas	12
1.3. Apmokestinimo aiškumo principas	18
1.4. Turinio viršenybės prieš formą principas	30
2. Kiti apmokestinimo teisiniam reglamentavimui ir taikymui reikšmingi principai.....	39
2.1. Mokesčių nustatymo tik įstatymu principas	39
2.2. Tarptautinių sutarčių viršenybės principas.....	44
2.3. Viešumo principas.....	48
2.4. Mokesčių administravimo veiksmingumo ir bendradarbiavimo principai	52
IŠVADOS	56
Šaltinių sąrašas	57
Santrauka (lietuvių kalba)	64
Summary (anglų kalba)	65

IVADAS

Temos aktualumas. Teisės principai yra teisės ir jos sistemos pamatinės nuostatos, kuriomis grindžiamas visas teisinis reglamentavimas, visi teisiniai sprendimai – ir bendrieji, ir individualūs¹. Teisės principai išreiškia tam tikrus reikalavimus, kurių turi laikytis įstatymų leidėjas ir kiti teisėkūros subjektai, teisinių santykių dalyviai. Mokestinės prievolės nustatymui, mokestiniams santykiams skirti ne tik bendrieji, bet ir specialūs mokesčių teisės srities principai. Šiais principais siekiama užtikrinti tinkamą teisėkūros subjektų veiklos vykdymą, mokestinių santykių dalyvių teisių ir pareigų realizavimą, tačiau teismų praktika rodo problemas, su kuriomis susiduriama taikant šiuos principus. Mokesčiai ir jų administravimas tiesiogiai ir (arba) netiesiogiai paliečia daugelio asmenų teises ir interesus, todėl mokesčių ir jų administravimo teisinė sistema ir reglamentavimas yra neabejotinai aktualūs mokestinių teisinių santykių dalyviams, valdžios institucijoms, teisininkams bei kitiems suinteresuotiems asmenims². Mokesčių surinkimas yra susijęs su viešojo intereso apsauga, kuriuo susidomėjusi yra visa visuomenė, nes taip yra gaunama lėšų bendriems poreikiams tenkinti. Visuomenės suinteresuotumą apmokestinimo klausimais rodo viešojoje erdvėje kylančios diskusijos, atsiliepimai, publikuojami straipsniai.

Darbe principai aptariami išskiriant juos į dvi pagrindines dalis – tai nulėmė Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme nustatytas reglamentavimas. Įstatymo 6 straipsnyje išvardinti pagrindiniai apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą. Pagrindiniams principams skirta pirmoji darbo dalis. Prie mokesčių sistemos formavimo ir teisės aktuose įtvirtintų teisių ir pareigų vykdymo prisideda antroje darbo dalyje aptariami principai: mokesčių nustatymo tik įstatymu³, tarptautinių sutarčių viršenybės⁴, viešumo ir mokesčių administravimo veiksmingumo ir bendradarbiavimo. Galima rasti įvairių apmokestinimo reglamentavimo ir taikymo principų, tačiau būtent šie pasirinkti kaip atsleidžiantys apmokestinimui keliamų reikalavimų esmę bei papildantys pagrindinius principus. Mokesčių nustatymo tik įstatymu principas svarbus tuo, kad įgalina Seimą įteisinti mokestinę prievolę valstybei, kuri reiškia nuosavybės paėmimą iš mokesčio mokėtojo. Tik įstatymo forma

¹ KŪRIS, E. Konstitucijos principai ir Konstitucijos tekstas. *Jurisprudencija*, 2001, t. 23(15), p. 54.

² PUZINSKAITĖ, E; KLIŠAUSKAS, R. Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. *Jurisprudencija*, 2012, t. 19(2), p. 676.

³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 3 str.

⁴ *Ibid.*, 5 str.

galima priversti mokesčių mokėtoją dalį savo nuosavybės perduoti valstybei⁵. Tarptautinių sutarčių viršenybės principas įtvirtina teisės aktų hierarchiją, pagrįstą pavaldumo ir priklausomumo ryšiais. Vadovaujantis atitikimu aukštesnės galios akto normoms priimami nauji ir taikymui pasirenkami teisės aktai, todėl šis principas užtikrina teisinę tvarką mokesčių teisės aktų sistemoje. Bendrasis viešumo principas mokesčių teisės srityje skatina teisėkūros ir mokesčių administravimo proceso teisinį skaidrumą. Todėl viešumas – apmokestinimo aiškumo principo dalis, kurio pagalba kontroliuojama, kad priimami sprendimai būtų teisėti ir paskelbiami jų adresatams. Mokesčių administravimo veiksmingumo ir bendradarbiavimo principams skiriama bendra viena potėmė, nes mokesčių administravimo veiksmingumas priklauso nuo to, kaip mokesčių mokėtojai ir mokesčių administratorius dalyvauja ir bendrauja šiame procese.

Darbo tikslas. Magistro darbo tikslas – pateikti išsamią apmokestinimo reglamentavimo ir taikymo principų analizę teoriniu ir praktiniu požiūriu.

Darbo uždaviniai.

1. Išanalizuoti apmokestinimo reglamentavimo ir taikymo principų reikšmę ir svarbą mokesčiniuose teisiniuose santykiuose;
2. Atskleisti šių principų taikymo praktikos problemas ir jų galimus sprendimus;
3. Nagrinėjant teismų praktiką, išsiaiškinti, kurie principai yra realiai taikomi apmokestinimo praktikoje, o kurie visgi yra deklaratyvūs, iš esmės konkrečiai retai pritaikomi.

Objektas. Apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai.

Tyrimo metodai. Loginio metodo pagalba nuosekliai aptariamas principų turinys, ypatumai ir iš jų pateikiamos išvados; sisteminis teisės aiškinimo metodas taikytas analizuojant teisės aktus, teismų praktiką, doktriną, atsižvelgiama, kad elgesio taisyklės formuojamos siekiant, kad jos neprieštarautų kitoms normoms ir sukurtų vieningą teisinę sistemą; lingvistinis metodas padėjo atskleisti teisės akte vartojamų žodžių prasmę; dogmatinis metodas naudotas sisteminant turimą informaciją; sociologinis metodas vartotas tiriant principų praktinį pritaikomumą, poveikį visuomenei; teleologiniu metodu naudotasi atskleidžiant įstatymo esmę, turint omenyje įstatymo tikslus.

Darbo originalumas. Lietuvoje apmokestinimo reglamentavimo ir taikymo principus yra aptarę E. Puzinskaitė ir E. Klišauskas straipsnyje „Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai“ (2012 m.), M. Endrijaitis „Mokesčių teisės aktų prieštaravimų ar neaiškumų aiškinimas mokesčių mokėtojo naudai: konkretūs Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos pavyzdžiai“ (2016 m.). Atliktas Lietuvos vyriausiojo

⁵ MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 105.

administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (2011 m.). Dauguma tyrimų atlikti, darbai parašyti daugiau nei prieš penkis metus, aktualu apibendrinti ne tik turimą informaciją, bet ir aptarti naują praktiką, kaip ji pasikeitė. Pažymėtina, kad paminėtuose darbuose pateikiama apibendrinta teismų praktika, tačiau pasigendama gilesnės konkrečių principų analizės. Šiame darbe nagrinėjami įvairūs principų aspektai ir jų taikymas praktikoje.

Svarbiausi šaltiniai. Tiriant magistro darbo objektą ir siekiant darbo tikslo, pasitelkti Lietuvos teisės aktai bei teismų praktika. Vienas iš pagrindinių šaltinių - Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, nes joje atsispindi probleminiai principų aspektai. Darbui aktualūs teisės aktai: nuo Konstitucijos iki poįstatyminių teisės aktų. Specialioji literatūra, t.y. vadovėliai, teisės žurnalai, atskiri teisininkų straipsniai naudoti atskleidžiant įvairių autorių nuomonę principų taikymo klausimais.

1. Pagrindiniai apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai

1.1. Mokesčių mokėtojų lygybės principas

Mokesčių mokėtojų lygybės principas, įtvirtintas Mokesčių administravimo įstatymo 6 ir 7 straipsniuose, įstatyme apibūdinamas kaip reiškiantis tai, kad taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs⁶. Mokesčių administratoriaus – Valstybinės mokesčių inspekcijos – apibendrintame mokesčių administravimo įstatymo komentare nurodoma, kad mokesčių mokėtojų lygybės principas yra konstitucinio lygiateisiškumo principo įtvirtinimas mokesčių teisėje. Šis principas draudžia diskriminuoti mokesčių mokėtojus (jų grupes), ar dėl tam tikrų priežasčių sudaryti išskirtines sąlygas. Mokesčių mokėtojai – fiziniai asmenys ar jų grupės negali būti diskriminuojami (ar pirmenybė jiems teikiama) dėl jų lyties, rasės, tautybės, kalbos, kilmės, socialinės padėties, tikėjimo, įsitikinimų ar pažiūrų. Taikant mokesčių įstatymus vienodos situacijos turi būti vertinamos vienodai, t. y. esant vienodoms faktinėms aplinkybėms mokesčių teisės aktai turi būti aiškinami ir taikomi vienodai visų mokesčių mokėtojų atžvilgiu⁷.

Draudžiama asmenis diskriminuoti ar suteikti jiems pirmenybę dėl tam tikrų aplinkybių, tačiau asmenų padėtys ekonominiu ir socialiniu požiūriu skiriasi, todėl ne visi gali pakelti vienodą mokesstinę naštą. Tai padeda išspręsti galimybę tam tikroms asmenų kategorijoms nustatyti nevienodą teisinį reguliavimą, bet ar tai nepaneigia diskriminacijos draudimo? Į tai atsakė Konstitucinis Teismas: „diskriminacija ar privilegijomis nelaikytinas toks diferencijuotas teisinis reguliavimas, kuris taikomas tam tikroms vienodais požymiais pasižyminčių asmenų grupėms, jeigu taip siekiama pozityvių, visuomeniškai reikšmingų tikslų; konstitucinis visų asmenų lygybės įstatymui principas būtų pažeidžiamas, jei tam tikra grupė asmenų, kuriems yra skiriama teisės norma, palyginti su kitais tos pačios normos adresatais, būtų kitaip traktuojama, nors tarp tų grupių nėra tokio pobūdžio ir tokios apimties skirtumų, kad toks nevienodas traktavimas būtų objektyviai pateisinamas⁸“. Teisės mokslų daktaras Vytautas Sinkevičius pažymi, kad nevienodas teisinis reguliavimas grindžiamas objektyviais asmenų padėties skirtumais, tokiu diferencijuotu teisiniu reguliavimu siekiama didinti teisių ir laisvių

⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 7 str.

⁷ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2016-06-16 redakcija)* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5>>

⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. *2007 m. rugsėjo 26 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo 4 straipsnio (2004 m. lapkričio 4 d. redakcija) 3 dalies, <..>, atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“*, bylos Nr. 35/04-37/04-72/06.

apsaugą tiems asmenims, kurie patys objektyviai nepajėgia užsitikrinti savo teisių ir laisvių arba kurie vykdo specialias, tik su jų asmeniu susijusias pareigas visuomenei, valstybei⁹. Pavyzdžiui, jis išskiria, kad kai kurios visuotinai pripažintos specialios tam tikrai žmonių grupei būdingos teisės yra įtvirtintos Konstitucijoje *expressis verbis*: antai, konstitucijos 39 str. 1 d. nustatyta valstybės pareiga globoti šeimas, auginančias ir auklėjančias vaikus namuose, teikti joms paramą, o šio straipsnio 2 dalyje numatyta valstybės pareiga sudaryti palankias darbo sąlygas, teikti lengvatas dirbančioms motinoms ir kt. Galima išskirti aktualų visuomeniškai svarbių tikslą – suteikti didesnę apsaugą socialiai jautriems visuomenės nariams, grupėms. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme prie iš galimų atimti išlaidų iš pajamų nurodyta, kad asmuo gali atimti išlaidas savo, sutuoktinio arba savo nepilnamečių vaikų (įvaikių, globotinių, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje), iki 18 metų ir vyresnių neįgaliųjų vaikų (įvaikių, globotinių, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje, pilnamečių asmenų, kuriems iki pilnametystės buvo nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje), kuriems nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis, naudai sumokėtos gyvybės draudimo įmokos pagal gyvybės draudimo sutartis, kuriose numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui¹⁰. Tokį reguliavimą galima pateisinti tuo, kad išvardinti asmenys gali patirti daugiau išlaidų, susijusių su sveikatos priežiūra, lavinimu ir panašiai.

Galimos situacijos, kai kvestionuojamas ne tik lygiateisiškumo, bet ir kitos vertybės, pavyzdžiui, nuosavybės teisės, pažeidimas. Tai iliustruoja situacija, kai gyventojų pasipiktinimą sukėlė Vilniaus miesto savivaldybės administracijos sprendimas nustatyti vietinę rinkliavą už naudojimąsi mokamomis vietomis automobiliams statyti tam tikrose Vilniaus miesto vietose, tačiau įgyvendindamas Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymo 12 straipsnio 3 punkte įtvirtintą savo diskrecijos teisę, kartu ginčijamu įsakymu numatė lengvatas gyventojams, kurių kiemuose nėra galimybės statyti automobilių, tam, kad jie turėtų galimybę statyti automobilius prie savo gyvenamosios vietos ir taip įgyvendintų teisę į nuosavybę. Teisėjų kolegija padarė išvadą, kad tokia lengvata nėra varžoma ar ribojama šių gyventojų teisė į nuosavybę. Nuosavybės teisė yra konstitucinė vertybė, tačiau ši teisė nėra absoliuti, ji gali būti įstatymu ribojama dėl nuosavybės objekto pobūdžio, dėl padarytų teisei priešingų veikų ir (arba) dėl visuomenei būtino ir

⁹ SINKEVIČIUS, V. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. Asmenų lygybės principas ir įstatymų leidyba. *Lietuvių katalikų mokslo akademijos metraštis*, t. 27, 2005, p. 359.

¹⁰ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085, 21 str. 1 d. 1 p.

konstituciškai pagrįsto poreikio¹¹. Taip pat atkreipiamas dėmesys ir į tai, kad tokiu teisiniu reguliavimu nepažeidžiamas ir lygiateisiškumo principas. Pagal Konstitucinio Teismo išaiškinimą - Konstitucijos nuostata, kad „Įstatymui, teismui ir kitoms valstybės institucijoms ar pareigūnams visi asmenys lygūs“ įpareigoja jos laikytis ir leidžiant įstatymus, ir juos taikant, ir vykdant teisingumą. Šiuo atveju namo Didžioji g. 11, Vilniuje, gyventojai nėra toje pačioje padėtyje, kaip ir namų, prie kurių yra nemokamos automobilių stovėjimo aikštelės ar kitos galimybės nevaržomai statyti automobilius, gyventojai. Vilniaus miesto senamiesčio gyventojai gyvena ypatingoje vietoje – į UNESCO paveldo kultūros sąrašą įrašytoje, visapusiškai saugomoje ir svarbioje Lietuvos valstybei vietoje. Norint išsaugoti jos istorinę reikšmę, autentiškumą, numatyti tam tikri apribojimai automobilių eismui *inter alia* – vietinė rinkliava. Ypatingoje vietoje gyvenančių asmenų teisės naudotis savo nuosavybe nėra pažeidžiamos, kadangi būtent jiems ginčijamuose teisės aktuose numatytos lengvatos ir privilegijos (statyti automobilį apmokestintose senamiesčio vietose už 15 Lt metinį mokestį, naudojantis gyventojų leidimu), lyginant su kitais – ne senamiesčio gyventojais. Tokiu būdu šie gyventojai nėra diskriminuojami kitų Vilniaus miesto vietų gyventojų atžvilgiu¹². Siekiama pusiausvyros tarp Konstitucijoje įtvirtintų saugomų vertybių ir tikslo surinkti pajamas į biudžetus.

Atsižvelgus į objektyvias aplinkybes ir nustačius atitinkamą apmokestinimą, asmenys turės optimalią galimybę sumokėti mokesčius. Todėl kaip viena iš lengvatų nustatymo priežasčių - veiksmingas lėšų surinkimas. Mokesčių mokėtojams nustatomos išskirtinės apmokestinimo sąlygos – lengvatos, tačiau tai nepaneigia paties mokesčių mokėtojų lygybės principo esmės. Toliau analizuojamas lygybės principas mokesčiniuose teisiniuose santykiuose.

Mokesčių mokėtojų lygybės principo problemų kyla ne tik nustatant mokesčius, bet ir mokesčių administratoriui vertinant aplinkybes, nuo kurių priklauso mokesčių mokėtojo teisių atsiradimas. Tai rodo situacija, kai vietos mokesčių administratorius laikė, kad atskaita negalima, nes PVM sąskaitos – faktūros neturi juridinės galios dėl to, kad jos pasirašytos UAB „Čerkšnė“ neįgaliotų asmenų. Centrinis mokesčių administratorius, analizuodamas UAB „Čerkšnė“ vardu išrašytas PVM sąskaitas – faktūras, padarė kitokias išvadas. Kitaip nei vietos mokesčių administratorius, konstatavo, kad pareiškėjas turėjo teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM už pirktus lazdyno riešutus, t. y. už lazdyno riešutus sumokėtą pirkimo PVM, išskirtą dvejose PVM

¹¹ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. kovo 14 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos saugomų teritorijų įstatymo, <..>“, bylos Nr. 17/02-24/02-06/03-22/04.

¹² Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. lapkričio 15 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A²⁶¹-2711/2012.

sąskaitoje – faktūrose, tačiau neturėjo teisės įtraukti į atskaitą pirkimo PVM už graikinius riešutus, išskirto kitose dvejose PVM sąskaitose – faktūrose. Kaip matyti, centrinis mokesčių administratorius fakto, kad sąskaitas, kaip įtariama, išrašė pardavėjo neįgalioti asmenys, nelaiko savaime paneigiančiu pareiškėjo teisę į PVM atskaitą, ir analizuoja ūkinių operacijų tarp pareiškėjo ir UAB „Čerkšnė“, užfiksuotų minėtose UAB „Čerkšnė“ vardu išrašytose sąskaitose – faktūrose, realų atlikimą (neatlikimą). Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendime atsižvelgiama į surinktus duomenis, jog UAB „Čerkšnė“ importavo lazdynų riešutus, tačiau apie graikinių riešutų importą, vykdytą šios bendrovės ar pirkimą iš Lietuvos ūkio subjektų, duomenų nėra, ir iš to daroma išvada, kad realiai įvyko tik lazdyno riešutų ūkinės operacijos, todėl tik pagal jas sumokėtas pirkimo PVM gali būti atskaitomas. Šioje vietoje susiduriama su centrinio mokesčio administratoriaus nenuoseklumu. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pažymėjo, kad centriniui mokesčių administratoriui pripažinus, kad pareiškėjas turi teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už pirktus lazdynų riešutus, nežiūrint į tai, kad UAB „Čerkšnė“ vardu išrašytas sąskaitas – faktūras pasirašė direktorius, kuris galimai įmonėje nedirbo, tai, sekant tokia pozicija, ir pareiškėjo teisė į PVM atskaitą pagal graikinių riešutų pirkimo ūkines operacijas, užfiksuotas UAB „Čerkšnė“ vardu išrašytose analogiškose PVM sąskaitose – faktūrose negali būti paneiginėjama vien dėl sąskaitas pardavėjo vardu išrašiusių asmenų tapatybės. Todėl jau vien dėl šios priežasties mokesčių ginčų komisijos ir pirmosios instancijos teismo argumentai, kuriais analizuojama, ar sąskaitas išrašė įmonės įgalioti asmenys, neturi teisinės reikšmės keliamam ginčui: tų pačių asmenų išrašytos sąskaitos mokesčių administratoriaus įvertintos kaip galinčios suteikti teisę į PVM atskaitą¹³. Nagrinėjamu atveju apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos patikrinimo aktas patvirtina, kad mokesčių administratorius, atlikdamas tos pačios UAB „Čerkšnė“ patikrinimą ir vertindamas tuos pačius sandorius su pareiškėju neneigė realaus ūkinės operacijos atlikimo, kaip tai darė šiame mokesčiame ginče. Daroma išvada, kad remiantis tiek bendraisiais viešojo administravimo principais, tiek apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principais, o ypač mokesčių mokėtojų lygybės principu, mokesčių administratorius neturėtų to paties sandorio mokesčių teisinių pasekmių skirtingų sandorio dalyvių atžvilgiu vertinti skirtingai.

Mokesčių įstatymų nuostatos įtvirtinamos siekiant atitikimo lygybės principui, todėl ir jų aiškinimas pateikiamas atsižvelgiant į tai. Mokesčių mokėtojo normos interpretavimas gali pažeisti šį principą. Pavyzdžiui, pareiškėjas L. O. Komercinė firma

¹³ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2006 m. birželio 2 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. A⁵-1000/2006.

teigė, kad iš esmės galėjo paduoti prašymą atleisti nuo baudos per ilgesnį nei 20 dienų nuo teismo sprendimo laikotarpį. Savo teiginį grindė tuo, kad Atleidimo nuo paskirtų baudų taisyklėse nustatytas 20 dienų terminas¹⁴ nuo sprendimo dėl baudos paskyrimo gavimo dienos pateikti prašymui atleisti nuo baudos gali būti taikomas tik vienu atveju, t. y. kai nepradedamas mokestinis ginčas iš esmės (mokesčių mokėtojas neinicijuoja mokestinio ginčo procedūros) ir kad apribojus mokesčių mokėtojo teisę teikti prašymą atleisti jį nuo baudų mokėjimo (nustačius tokio prašymo pateikimo terminą, susietą su sprendimu, kuriuo baudos paskiriamos), būtų nepagrįstai apriojamas Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnyje atleidimo nuo baudos įtvirtintų nuostatų taikymas. Teisėjų kolegija pasisakė, jog įstatymų leidėjas nediferencijuoja termino prašymui atleisti nuo baudos mokėjimo paduoti pagal tai, ar mokesčių mokėtojas inicijavo mokestinį ginčą ar ne, taip pat šio termino nesieja su jokių papildomų sąlygų įgyvendinimu, vietoje to įtvirtindamas bendrąjį laiko momento, nuo kurio skaičiuojamas konkretus terminas, formuluotą – „nuo sprendimo dėl baudos paskyrimo gavimo“, todėl pareiškėjo motyvai apie tai, jog 20 dienų terminas, skaičiuojamas nuo galutinio sprendimo įsiteisėjimo varžytų mokesčių mokėtojo teises ir apribotų Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnyje įtvirtintų nuostatų taikymą, yra nepagrįsti. Pritarta pirmosios instancijos teismo pozicijai, jog, priešingai – būtent toks pareiškėjo šios teisės normos aiškinimas, pažeistų mokesčių mokėtojų lygybės principą ir sudarytų prielaidas minėto termino laikymąsi nepagrįstai susieti mokestinio ginčo neinicijavimo faktu, tuo pačiu netiesiogiai varžant asmens teisę į teisminę gynybą¹⁵.

Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje nurodytus kai kuriuos mokesčius administruoja ne tik Valstybinė mokesčių inspekcija. Pridėtinės vertės mokestį ir akcizus muitinė administruoja tiek, kiek jai pavesta pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio ir Lietuvos Respublikos akcizų įstatymus. Administruojanti nurodytus mokesčius muitinė laikoma mokesčių administratoriumi¹⁶. Tokiu atveju gali kilti probleminis klausimas kurio teisės akto nuostatas taikyti, kai mokestį administruojančioms institucijoms taikomi skirtingi teisės aktai. Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnyje yra įtvirtinta bendro pobūdžio taisyklė, kuri draudžia mokesčių administratoriui pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtoją dėl to paties mokesčio už tą patį mokestinį laikotarpį, jei buvo priimtas atitinkamas mokesčių

¹⁴ Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus įsakymas „Dėl atleidimo nuo paskirtų baudų taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 79-2821, 6 p.

¹⁵ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. *2012 m. balandžio 2 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. A⁶⁰²-1170/2012*.

¹⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 15 str. 2 d.

administratoriaus sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo rezultatai buvo patvirtinti patikrinimo pažyma. Viešojoje teisėje galioja principas nustatantis, kad viešojo administravimo subjektui leidžiama tik tai, kas yra numatyta jo veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose. Iš to, kas pasakyta, darytina išvada, kad nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojus Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsniui, muitinė, kaip mokesčių administratorius, savo veikloje privalėjo vadovautis minėta nuostata, draudžiančia atlikti pakartotinį patikrinimą. Nepaisant šios nuostatos, būtų pažeistas ir mokesčių mokėtojų lygybės principas, nes administruojant skirtingoms institucijoms (pavyzdžiui, valstybinei mokesčių inspekcijai ir muitinei) skirtingus mokesčių mokėtojus dėl to paties mokesčio (pvz. pridėtinės vertės mokesčio), pastarieji atsidurtų teisiškai nelygiose padėtyse. Vienų atžvilgiu, kuriuos administruotų valstybinė mokesčių inspekcija, galiotų juos ginanti nuostata dėl pakartotinio patikrinimo, o kitų atžvilgiu, kuriuos administruotų muitinė, ši nuostata jau nebegaliojotų. Atsakovas papildomai apskaičiuodamas pareiškėjui mokesčius patikrinimo dėl tų pačių mokesčių už tą patį laikotarpį metu, privalėjo vadovautis nuostata, draudžiančia atlikti pakartotinį patikrinimą. Tačiau atsakovas šios nuostatos nepaisė, nes po to, kai sprendimu įregistravo skolą muitinei pareiškėjo atžvilgiu, kurią pastarasis sumokėjo, vėlesniu sprendimu šią skolą papildomai perskaičiavo. Šiame sprendime aplinkybių ir sąlygų, kurios leistų atlikti pakartotinį patikrinimą, nebuvo nurodyta, tokių duomenų nėra ir byloje. Iš to darytina išvada, kad atsakovas pareiškėjui papildomai apskaičiavo mokesčius pažeisdamas Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnio nuostatas. Teisėjų kolegija mokesčių mokėtojo lygybės principo kontekste pažymėjo, kad neturėtų susidaryti tokia situacija, kai vienų mokesčių mokėtojų atžvilgiu, kuriuos administruotų valstybinė mokesčių inspekcija, galiotų juos ginanti nuostata dėl pakartotinio patikrinimo, o kitų atžvilgiu, kuriuos administruotų muitinė, ši nuostata jau nebegaliojotų¹⁷. Lygybės principas pasireiškė kaip ginantis mokesčių mokėtoją ir padedantis teisės normas aiškinti jo naudai.

Nustatant mokesčius siekiama gauti pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti, todėl siekiama, kad visuomenės nariai prie to prisidėtų. Be to, mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos, paremiami ūkio plėtros prioritetai¹⁸. Ne visi mokesčių mokėtojai, privalantys vykdyti įstatyme

¹⁷ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2005 m. rugpjūčio 25 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. A⁸-827-05/2005.

¹⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27¹ straipsnio, <..>“, bylos Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

nustatytas pareigas mokėti mokesčius nustatyta tvarka, atitinkamai jų laikosi. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas šiuo klausimu pasisakė, jog mokesčių mokėtojų lygybės principas pažeidžiamas ne tik tais atvejais, kai mokesčių mokėtojų atžvilgiu mokesčių įstatymų ir juos įgyvendinančių teisės aktų nuostatos taikomos skirtingai, bet ir tada, kai mokesčių mokėtojai (tinkamai) neatlikdami savo pareigų nepagrįstai atsiduria geresnėje padėtyje nei kiti. Subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo, mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Tokiu būdu, be kita ko, pažeidžiamas mokesčių mokėtojų lygybės principas, nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Šį principą pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla. Jeigu mokesčių mokėtojas žino apie tai, jog jo atliekamos ūkinės operacijos ar kitokia vykdoma veikla prisideda prie mokesčių nemokėjimo, arba nors ir nežino, bet atsižvelgiant į teisiškai reikšmingas aplinkybes turi galimybę žinoti, ir nepaisydamas to atlieka tokią ūkinę operaciją, jis elgiasi nesąžiningai. Prie tokių išvadų buvo prieita vienoje iš bylų, kurioje nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu pareiškėjo vardu išrašytos ir buhalterijoje apskaitytos įmonių PVM sąskaitos-faktūros juridinės galios neturi, t.y. PVM sąskaitos-faktūros neatitinka formaliųjų reikalavimų (nėra privalomų rekvizitų) bei jos neatspindi tikrojo ūkinių operacijų turinio, o ši juridinių faktų visuma paneigia teisę į pirkimo PVM atskaitą bei apmokestinamojo pelno mažinimą tokių sąnaudų dalimi. Iki 1998 m. liepos 31 d. galiojusi Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 18 straipsnio 1 dalis nustatė, kad „Atskaityti kitiems PVM mokėtojams priklausančias sumokėti mokesčio sumas galima tik tuo atveju, kai jos išskirtos PVM sąskaitose-faktūrose arba Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytais atvejais kituose apskaitos dokumentuose“. Tai reiškia, kad teisę į PVM atskaitą mokesčio mokėtojas įgydavo tik tuo atveju, jeigu jis prekes įgydavo iš PVM mokėtojo, kuris pagal įstatymus privalėjo sumokėti šias mokesčio sumas. Byloje esantys įrodymai patvirtino, kad sandoriai įvyko ne tarp PVM sąskaitose - faktūrose nurodytų subjektų. Pasinaudojant kitų įmonių vardu išrašytais dokumentais buvo įformintos ūkinės operacijos, kurias atliko kiti asmenys, nes šios įmonės tikrovėje pareiškėjui prekių nepardavė. Mokesčio mokėtojas įpareigotas imtis visų įmanomų priemonių, kad įsitikintų, jog PVM sąskaitos - faktūros atspindi tikrąjį ūkinių operacijų turinį, jog sandorį sudaro su šiuose buhalterinės apskaitos dokumentuose nurodytu ūkio subjektu. Jis privalėjo ir turėjo realią galimybę tai įvykdyti, jeigu būtų elgęsis pakankamai rūpestingai ir teisingai. Iš PVM sąskaitas-faktūras išrašančių ir pasirašančių įmonių direktorių (pasirašančių buhalterijų) privaloma pareikalauti įmonių pažymėjimų, pranešimų apie šių asmenų, kaip apdraustųjų valstybiniu socialiniu draudimu, priėmimą į darbą tose įmonėse, šių asmenų pasų,

patikrinti interneto svetainėje duomenų bazėje paskelbtus duomenis ir įsitikinti, kad PVM sąskaitas - faktūras išrašančios įmonės įregistruotos PVM mokėtojų registre. Tačiau byloje nėra duomenų, kad mokesčių mokėtojas taip elgėsi. Tokiu atveju pirmosios instancijos teismas pagrįstai konstatavo, jog visuma faktų patvirtina, kad pareiškėjas veikė nerūpestingai ir nesąžiningai, nes prieš sandorių sudarymą ir jų sudarymo metu nesiėmė jokių veiksmų, siekdamas įsitikinti kitos sandorio šalies teisėtumu, nors įsigydamas prekes turėjo tokią galimybę¹⁹. Apie mokesčio mokėtojo pareigą imtis priemonių patikrinti kito subjekto veiksmų teisėtumą plačiau atskleidžiama kalbant apie turinio prieš formą viršenybės principą. Iš mokesčių mokėtojų reikalaujama elgtis apdairiai ir rūpestingai, nes taip užtikrinamas sąžiningas elgesys, tuo pačiu ir lygybės principo įgyvendinimas mokestiniuose santykiuose. Nesąžiningas mokesčių mokėtojų elgesys rodo jų suvokimo trūkumą apie tai, kad jų tinkamas mokestinių pareigų vykdymas prisideda prie veiksmingo viešųjų interesų tenkinimo.

Lygybės principas – iš Konstitucijos kylantis imperatyvas, taikomas bene visose teisės šakose, tame tarpe ir mokesčių teisėje. Tiek leidžiant įstatymus, tiek juos taikant, mokesčių mokėtojai ir mokesčių administratorius privalo sąžiningai laikytis teisės aktų, neinterpretuoti normų nepagrįstai sukuriant geresnes apmokestinimo sąlygas vieniems ar kitiems asmenims. Tik pagrįstos, objektyvios priežastys leidžia nustatyti išskirtines apmokestinimo sąlygas siekiant visuomeniškai reikšmingų tikslų.

1.2. Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas

Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnyje pateikiamos trys esminės nuostatos, apibūdinančios teisingumo ir visuotinio privalomumo principą:

- 1) kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos;
- 2) mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą;
- 3) mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais.

¹⁹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2006 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁶-1845/2006.

Pirmoji principo nuostata įstatyme įtvirtinta ir kaip mokesčio mokėtojo pareiga: „Mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę²⁰“. Už tinkamą mokestinės prievolės vykdymą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas. Jis privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas, jas tinkamai vykdyti²¹. Mokesčių įstatymai, kita su jų įgyvendinimu susijusi informacija yra viešai prieinama, suteikiamos sąlygos gauti konsultacijas mokėjimo klausimais, šis principas pažeidžiamas, jeigu mokesčių mokėtojas netinkamai arba išvis nemoka mokesčių.

Mokesčių administravimo įstatymo komentaras antrąją principo nuostatą apibūdina nurodydamas, kad mokesčių lengvatos negali būti individualaus pobūdžio, kadangi tai pažeidžia proporcingą mokesčių naštos paskirstymą²². Teisę į visuotines mokesčių lengvatas turi visi mokesčių mokėtojai, kurie atitinka mokesčio įstatymo nustatytas sąlygas mokesčio lengvatai taikyti. Taip siekiama pozityvių, visuomeniškai reikšmingų tikslų, tačiau individualios lengvatos, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą, sukuria neteisingumą mokesčių sistemoje.

Kita principo nuostata, kelianti daugiausia klausimų dėl savo sampratos, įpareigoja mokesčių administratorių administruojant mokesčius vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Mokesčių mokėtojo interesas yra sumažinti mokestinę naštą, o mokesčių administratoriaus – surinkti mokesčius į biudžetą. Protingumo ir teisingumo kriterijais siekiama skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus. Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius administruodamas mokesčius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai. Abiejų minėtų kriterijų įgyvendinimas – tai būdas užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą, protingumu ir teisingumu pagrįstus mokesčių administratoriaus sprendimus. Pavyzdžiui, skiriant baudą mokesčių administratorius turi atsižvelgti į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes konkrečioje situacijoje ir skirti tokio dydžio baudą, kuri būtų adekvati padarytam pažeidimui²³.

Mokesčių administravimas susideda iš mokesčių administratoriaus funkcijų įgyvendinimo, taip pat mokesčių ir kituose įstatymuose nustatytų mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigų vykdymo ir teisių įgyvendinimo²⁴. Protingumo ir teisingumo kriterijai apima mokesčių administratoriaus atliekamą

²⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 40 str.

²¹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2007 m. vasario 26 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁶-206/2007.

²² Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2016-06-16 redakcija)* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5>>

²³ *Ibid.*

²⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 2 str. 15 d.

mokestinį patikrinimą, nepažeidžiant mokesčio mokėtojų teisių²⁵, mokesčių mokėtojų sąžiningumo vertinamą²⁶, kitas vykdomas mokesčių administravimo procedūras ar atliekamus atskirus mokesčių administravimo veiksmus. Matoma, kad protingumas ir teisingumas yra elgesio orientyras mokesčių administravime.

Ne visada yra pakankamai duomenų, leidžiančių tinkamai ir objektyviai atlikti atitinkamas administravimo procedūras. Tokiu atveju mokesčių administratorius susiduria su problema kuo vadovautis ir pagrįsti savo atliekamus veiksmus. Šią problemą padeda išspręsti protingumo ir teisingumo kriterijų pasitelkimas. Pavyzdžiui, įstatymų leidėjas Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalyje nurodė, kad atitinkamomis sąlygomis nesant pakankamų duomenų, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, tvarkant apskaitą ar saugant apskaitos ar kitus dokumentus. Tačiau sąrašas atvejų įvertinimui atlikti nėra baigtinis. Kitais, teisėkūros subjekto neišvardintais atvejais, toks įvertinimas irgi gali būti atliekamas. Tokia pozicija nėra atsitiktinė, nes paprastai nėra įmanoma apibrėžti visų situacijų, kada kyla būtinybė mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą²⁷. Mokesčių administratorius, prireikus, gali taikyti tokius vertinimo metodus: palyginamąjį, analogijos, išlaidų, grynosios vertės, lėšų bankų sąskaitose ar ekonominių modelių. Mokesčių administratorius atliekant vertinimą atsižvelgia ir į kitas reikšmingas aplinkybes (konkurencinę padėtį, veiklos sąlygas, pobūdį, specifiką ir kita), jeigu jų tiesioginė įtaka gali būti įvertinta. Jeigu nėra galimybės įvertinti ir dokumentais, skaičiavimais ar kitu būdu pagrįsti minėtų aplinkybių įtakos, tokiu atveju mokesčių administratorius skaičiavimų tikslinti neprivalo²⁸. Taikant netiesioginio įvertinimo

²⁵ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2008 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁵-158/2008.

²⁶ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje, Nr. A¹¹-355/2004.

²⁷ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2009 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-348/2009.

²⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 86-3156, 4 ir 6 punktai.

kriterijus akivaizdu, kad tai nėra tikslus mokestinės prievolės nustatymas koks būtų remiantis turimais tiesioginiais duomenimis. Ši teisės norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei - kiek objektyviai įmanoma - teisingumo kriterijus²⁹. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neviršija šių įvertinimo kriterijų. Todėl, kaip pažymėjo teisėjų kolegija, tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, kad nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų. Jeigu tokių įrodymų mokesčių mokėtojas byloje nepateikia, o bylos medžiaga neleidžia daryti išvados, kad minėtų kriterijų nebuvo laikytasi, teisėjų kolegija atsisako tenkinti mokesčio mokėtojo skundą.

Štai kitoje byloje mokesčių administratoriui kilus įtarimui dėl pareiškėjo apskaičiuotų mokesčių, buvo atliktas tyrimas ir nustatyta, kad mokesčių mokėtojas, pasinaudodamas realiai nesuteiktų nuolaidų pagrindu, sumažino apmokestinamąsias pajamas. Nei mokesčių administratorius, nei Mokestinių ginčų komisija nedetalizavo apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą konkretaus atvejo, o pirmosios instancijos teismas į tai neatkreipė dėmesio, tačiau galima teigti, jog, tai galėtų būtų atvejis, kuris neįtvirtintas Taisyklėse³⁰. Įvertinus tiek vienos, tiek kitos pusės argumentus, teisėjų kolegijos nuomone, nėra pagrindo kategoriškai išvadai, kad, pirma, nuolaidų nebuvo (mokesčių administratorius to iš esmės ir neneigia), antra, kad nebuvo būtent tokio dydžio nuolaidų, kurias nurodo uždaroji akcinė bendrovė. Buvo nustatyta, kad įmonės sprendimu buvo patvirtinta taikoma nuolaidų sistema, patvirtintos nuolaidų kuponų taisyklės, patikrinimo metu pateikti tokių nuolaidų kuponų pavyzdžiai, o atitinkami asmenys, teikę paaiškinimus šioje byloje, tvirtino apie taikytas ginčo nuolaidas. Nustačius ūkinių operacijų skaičių (jis ir yra nurodytas) bei jų pobūdį, apimtis būtų galima apskaičiuoti, kokios išlaidos patirtos sukurti produktui ar paslaugai, koks tikėtinas apmokėjimas už sukurtas prekes (bendrine prasme) ir, ar gautas atlygis nėra mažesnis už patirtas sąnaudas. Jei atlygis mažesnis už sąnaudas – klaidinimas būtų akivaizdus. Tai nebuvo aptarta. Bet iš esmės labiausiai teisiškai reikšminga, ar iš tikro buvo gauta didesnė apmokestinama pinigų suma nei deklaruota, kas iš mokesčių

²⁹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2007 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A¹¹-603/2007.

³⁰ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. balandžio 2 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶ - 1359/2012.

administratoriaus pusės nėra įrodyta. Byloje fiksuoti pareiškėjo atitinkami ūkinės - finansinės veiklos trūkumai, bet jie nepakankami teiginiui dėl konkrečios gautos ir neapmokestintos piniginės išraiškos. Todėl, šiuo konkrečiu atveju, nėra pagrindo tvirtinimui dėl mokesčių administratoriaus pateikimo pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą uždarajai akcinei bendrovei. Mokesčių administratorius turėjo pagrįsti realiai mokesčių mokėtojo gautas bei neapskaitytas pajamas. Išvada, kad nuolaidos galimai netaikytos, nesant realiai apčiuopiamo pajamų gavimo fakto, nepagrindžia teisinės galimybės taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnį ir kitus su juo susijusius teisės aktus. Sprendimai dėl papildomai apskaičiuoto 38 829 Lt pardavimo PVM bei su juo susijusių sumų naikintini³¹. Ši byla parodo, kad mokesčių administratorius, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, turi būti atidus, atsargus ir išsamus atlikdamas mokestinį tyrimą ar patikrinimą, nes kitaip tai gali lemti, kad mokestiniame ginče jo priimti sprendimai pripažintini nepagrįstais.

Kuo remtis teismui, kai mokesčių mokėtojui paskirta pakankamai didelė bauda lyginant su papildomai apskaičiuotu mokesčiu (48 479 Lt pridėtinės vertės mokestis, 14 544 PVM bauda) ir konstatuotos aplinkybės rodo, kad tokios baudos skyrimas būtų neteisingas? Teismas įvertino faktus, kad tas mokestis buvo sumokėtas, mokesčio mokėtojo ūkinė-komercinė veikla nenutrūko nepaisant paskirto ir sumokėto mokesčio, visiems žinomų ir nereikalaujančių papildomo įrodinėjimo sudėtingų ekonominių sąlygų šalyje. Taip pat buvo išsaugotos visos darbo vietos, laiku mokomos privalomos įmokos į valstybės biudžetą, atsiskaitoma su darbuotojais, bendradarbiauta su mokesčių administratoriumi (tokie apeliacinės instancijos teismo posėdžio metu gauti paaiškinimai mokesčių administratoriaus nebuvo paneigti, o tai reiškia nėra pagrindo jais netikėti)³². Teisėjų kolegija priėmė sprendimą, kad įmonei bauda negali būti paskirta. Tokį sprendimą sąlygoja teisingumo bei protingumo kriterijai, nes teismui konstituciškai suteikta teisė vykdyti teisingumą, atsižvelgiant į tai, jog teismo sprendimas turi būti ne tik teisėtas, bet ir teisingas. Būtent remiantis nurodytomis aplinkybėmis teismas konstatavo, kad tai suteikia teisę pasiremti teisingumo bei protingumo kriterijais pasisakant atleidimo nuo baudos plotmėje.

Mokesčių administratorius priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo gali nuspręsti pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą. Gali susidaryti nemažas laikotarpis

³¹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. balandžio 2 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-1359/2012.

³² Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. sausio 20 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-106/2012.

kol priimamas galutinis sprendimas. Pasitaiko atveju, kai mokesčių mokėtojai nesutinka su sprendimu dėl pakartotinio patikrinimo, nes tai reiškia užsitęsusių procesą – eikvojamas laikas, galimi mokesčio mokėtojo veiklos trikdžiai. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas nurodė, kad patikrinimas buvo pradėtas pagal prieš tai mokestinio tyrimo metu jau surinktą informaciją, todėl mokesčių administratoriaus sprendimas atlikti pakartotinį patikrinimą šiuo atveju nesuderinamas ir su mokesčių administratoriaus pareiga patikrinimą atlikti per objektyviai įmanomą trumpiausią laiką. Patikrinimas buvo sustabdytas papildomos informacijos gavimui daugiau kaip mėnesiui. Tokiu atveju gali kilti nesusipratimas, ar tikrai mokesčio administratorius laikosi protingumo ir teisingumo reikalavimų savo veikloje. Visgi, kiekvienos situacijos aplinkybės skiriasi ir netgi ilgas laiko tarpas, skirtas patikrinimui, gali turėti savų priežasčių. Mokesčių administravimo įstatymo 119 straipsnio 6 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratoriaus buveinėje atliekamo mokestinio patikrinimo trukmė nėra ribojama, tačiau mokesčių administratorius privalo jį atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį. Mokesčių teisinius santykius reglamentuojančios nuostatos dėl mokesčių administratoriaus pareigos atlikti mokestinį patikrinimą per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį turi būti derinamos su mokesčių mokėjimo teisingumo ir visuotinio privalomumo principu, pagal kurį kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Mokesčių administratorius, priimdamas sprendimus, turi užtikrinti ne tik mokestinio patikrinimo operatyvumą, bet ir mokesčių mokėjimo teisingumo ir visuotinio privalomumo principo įgyvendinimą. Šioje byloje nenustatyta, kad mokestinis patikrinimas truko labai ilgai ar kad mokesčių administratorius nevykdė tiesiogiai mokesčių įstatymais jam priskirtų funkcijų. Šioje situacijoje teisingumo ir visuotinio privalomumo principas išreikštas Mokesčių administratorius veiksmuose tuo, kad sprendimą atlikti pakartotinį patikrinimą grindė aiškiai išreikšta būtinybe surinkti papildomus įrodymus, įgalinančius kuo visapusiškiau išnagrinėti klausimą dėl pareiškėjo teisės į PVM atskaitą. Pasirenkant tokį teisinės elgsenos variantą, buvo paisoma nuostatos, kad ginčo problematikos įvertinimui reikalingas papildomos informacijos gavimas įrodymų pavidalu, atsižvelgiant į mokestinio patikrinimo esmę³³. Reikalavimas atlikti tyrimą ar patikrinimą per kiek įmanomą trumpiausią laiką derinimas su teisingumo ir visuotinio privalomumo principu, kad mokesčio administratoriaus pareigos būtų atliktos tinkamai.

³³ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. liepos 5 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶ - 1965/2012.

Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas mokesčių teisėje atspindi mokestinių santykių esmę. Teisingumas gali būti įgyvendintas užtikrinant tam tikrą interesų pusiausvyrą, išvengiant atsitiktinumų ir savivalės, socialinio gyvenimo nestabilumo, interesų priešpriešos. Interesų pusiausvyrą pasiekama asmenims laikantis teisės aktų reikalavimų, vadovaujantis ne tik formaliomis nustatytomis taisyklėmis, bet ir teisingumo ir protingumo kriterijais, atsižvelgiant į konkrečias situacijos aplinkybes.

1.3. Apmokestinimo aiškumo principas

Mokestinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu³⁴. Tam, kad mokesčių mokėtojas galėtų įvykdyti šią prievolę neužtenka ją nustatyti įstatyme. Teisiniai dokumentai sudaromi vartojant specializuotą teisinę kalbą, o piliečiams kartais sunku juos teisingai suprasti ir vadovautis jų nurodymais³⁵. Dėl šios priežasties mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas. Jis apibūdinamas kaip reikalavimas, kad mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti.

Mokestinės prievolės dalykas, kuris aiškiai apibrėžtas, užtikrina teisingą ir savalaikį jos įvykdymą. Pastebėtina, kad nacionalinėje teisėje taikomi principai, pripažįstami ir Teisingumo Teismo praktikoje, kurioje nurodoma, jog Sąjungos teisės aktai turi būti aiškūs, o jų taikymas iš anksto numanomas teisės subjektų. Šis teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės aktai gali turėti finansinių padarinių, – kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems taikomus įpareigojimus³⁶. Valstybė suinteresuota, kad mokesčiai būtų sumokėti ir patektų į biudžetus. Todėl tiek mokestines prievoles nustatančiam subjektui kaip tautą atstovaujančiai valstybės institucijai, tiek mokesčių mokėtojams aktualu, kad mokestinės prievolės būtų nustatytos kuo aiškiau.

Mokesčių mokėtojui priimamas sprendimas turi būti suprantamas, nes taip yra paisoma teisių bei pareigų vienovės principo, o taip pat ir apmokestinimo aiškumo

³⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 2 str. 20 p.

³⁵ MIEŽANSKIENĖ, R.; TARTILAITĖ, A. Teisinės kalbos aiškumo poreikis viešajame sektoriuje: viešųjų paslaugų vartojimo sutarčių atvejis. *Viešoji politika ir administravimas*, 2014, t. 13, p. 65.

³⁶ Europos Bendrijų Pirmosios instancijos teismas. 2009 m. spalio 29 d. sprendimas *Skatteverket* prieš *AB SKF* C-29/08, ECLI:EU:C:2009:90.

principo, įtvirtinto Mokesčių administravimo įstatymo 9 straipsnyje, bei iš čia kylančių pasekmių³⁷. Apskritai, vienas iš Konstitucijoje įtvirtinto teisinės valstybės principo elementų – teisinis aiškumas. Jis suponuoja tam tikrus privalomus reikalavimus teisiniam reguliavimui³⁸. Ką reiškiai aiškus reguliavimas, galima suprasti įvairiai. Konstitucinis Teismas tai įvardijo gan siaurai - kaip tikslumą, dviprasmybių nebuvimą. Šie apibūdinimai savaime kelia klausimų dėl savo sampratos. Įstatymų normose nustatytų reikalavimų aiškumas gali būti vertinamas pagal tai, ar jie nustatyti aiškia kalba, atsižvelgiant į:

- 1) aiškos kalbos parametrus: žodžių ir sakinių ilgį, paragrafų ilgį ir t. t.
- 2) akcentuojant atskirus apibrėžimo elementus, pavyzdžiui, teksto struktūrą, dizainą, turinį ir žodyną;
- 3) vertinant aiškos kalbos taikymo pasekmes, t. y. kaip gerai skaitytojas supranta teksto prasmę ir gali juo pasinaudoti³⁹.

Siekiant, kad teisinių santykių subjektai savo elgesį orientuotų pagal teisės reikalavimus, įstatymo normos turėtų būti formuluojamos atsižvelgiant į išvardintus aiškos kalbos reikalavimus. Aiškiai išreikšta kalba, kurioje nevartojami sudėtingi terminai, leidžia normos adresatui suprasti reikalavimus perskaičius įstatymą pirmu kartu.

Konstitucijoje įtvirtinta, kad mokesčiai nustatomi tik Seimo priimtu įstatymu. Tačiau mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarka, ją grindžiant įstatymu, gali būti nustatoma ir poįstatyminiais teisės aktais. Įstatymus įgyvendinančius teisės aktus leidžia įstatymu įgalioti subjektai, tarp jų - ir savivaldybės taryba. Kelioms institucijoms reglamentuojant mokesstinės prievolės dalyką, taikomi keli teisės aktai vienu metu. Vertinant, ar taip neapsunkinamas mokesčių prievolių vykdymas ir nesukuriamas teisinis neaiškumas, atsižvelgiama į keletą aspektų. Juos apžvelgti padeda praktinė situacija.

Su tokia situacija buvo susidurta, kai Vilniaus miesto savivaldybės taryba sprendime patvirtino Nenaudojamų žemės sklypų nustatymo tvarkos aprašą⁴⁰ (toliau – Aprašas), kuriuo nustatė Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatyme nustatyto tarifo

³⁷ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2010 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-302/2010.

³⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. gegužės 30 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos savivaldybių tarybų rinkimų įstatymo 86, 87 straipsnių papildymo bei pakeitimo ir <..>“, bylos Nr. 21/2003.

³⁹ MIEŽANSKIENĖ, R.; TARTILAITĖ, A. Teisinės kalbos aiškumo poreikis viešajame sektoriuje: viešųjų paslaugų vartojimo sutarčių atvejis. *Viešojo politika ir administravimas*, 2014, t. 13, p. 66.

⁴⁰ Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl žemės mokesčio tarifo 2013 metams nustatymo“. 2012, Nr. 1-900, 3 p., [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.vilnius.lt/vaktai2011/DefaultLite.aspx?Id=3&DocId=30217708>>.

dydį lemiančio kriterijaus – žemės sklypo naudojimo arba nenaudojimo⁴¹ – bendruosius požymius, t. y. priėmė poįstatyminį teisės aktą, kuris taikomas nustatant nenaudojamus privačios nuosavybės teise valdomus ir iš valstybės nuomojamus žemės sklypus, ir apibrėžė kriterijus, kuriais vadovaujantis žemės sklypai yra įtraukiami į nenaudojamų žemės sklypų sąrašą, t. y. pripažįstami nenaudojamais⁴². Vyriausybės atstovas kreipėsi dėl šio akto atitikties Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo nuostatomis bei teisėtumo principui, tačiau darbo požiūriu svabus vertinimas dėl apmokestinimo aiškumo principo, kurį teismas paminėjo sprendime.

Sprendimo 3 punktas ir Aprašas buvo priimti Žemės mokesčio įstatymo pagrindu, kuris nustato žemės apmokestinimo žemės mokesčiu tvarką. Pagal Žemės mokesčio įstatymą, savivaldybės taryba gali nustatyti ir kelis konkrečius mokesčio tarifus, kurie diferencijuojami tik atsižvelgiant į vieną arba kelis kriterijus.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, aiškindamas, ar savivaldybės taryba galėjo priimti ginčijamus teisės aktus, pasitelkė Konstitucinio Teismo praktiką. Joje pažymėta - turi egzistuoti atitinkamo teisėkūros subjekto kompetencija priimti atitinkamus teisinius santykius reguliuojančias teisės normas. Kai kada poįstatyminiame teisės akte atitinkamas santykis reglamentuojamas detaliau negu įstatyme, tai savaime nėra pagrindas konstatuoti, kad toks poįstatyminiu aktu nustatytas teisinis reguliavimas yra neteisėtas⁴³. Šie Konstitucinio Teismo teiginiai įtvirtina ne ką kitą kaip teisinio apmokestinimo aiškumo principo reikalavimą.

Atitinkamai tai, kad Žemės mokesčio įstatyme aiškiai įtvirtinta savivaldybės tarybos teisė nustatyti diferencijuotą tarifo dydį gali būti suprantama kaip teisėtas pavedimas neperžengiant teisės aktuose įtvirtintų reikalavimų nustatyti tarifo dydį lemiančių kriterijų bendruosius požymius, kuriais vadovujamasi sprendžiant dėl žemės sklypų priskyrimo nenaudojamiems ir jų apmokestinimo atitinkamu žemės mokesčio tarifu, patvirtinama ir Tarybos siekiu užtikrinti mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo principus bei siekiu užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai būtų tikri dėl savo teisių, kad egzistuotų teisinis tikrumas,

⁴¹ Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2011, Nr. 163-7743, 6 str. 3 d., 3 p.

⁴² Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2016 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. eA-1391-756/2016.

⁴³ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. sausio 24 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. rugpjūčio 11 d. nutarimų NR. 898 „Dėl laikinojo prekių įvežimo į Lietuvos Respubliką perdirbti tvarkos patvirtinimo“ patvirtintos laikinojo prekių įvežimo į Lietuvos Respubliką perdirbti tvarkos 21.1 punkto (2002 m. birželio 27 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, bylos Nr. 11/04.

apibrėžtumas ir apmokestinimo aiškumas⁴⁴. Teisėjų kolegija pažymėjo, kad atsižvelgiant vien į tai, jog įstatyme nėra eksplicitiškai pavesta Tarybai nustatyti nenaudojamų žemės sklypų nustatymo tvarkos, šiuo atveju nesudaro pagrindo konstatuoti, jog Taryba, nustatydamą nenaudojamų žemės sklypų nustatymo tvarką, viršijo savo kompetencijos ribas. Taryba, nustatydamą tarifo dydį lemiančių kriterijų bendruosius požymius, žiūrint praktiniu požiūriu, palengvina informacijos paiešką mokesčių mokėtojui. Tai, kad viename teisės akte nustatomi tarifų dydžiai, ir jų dydį lemiančių kriterijų bendrieji požymiai, vertintina teigiamai. Sukuriama teisinio aiškumo situacija, kurioje mokesčių mokėtojas aiškiai žino ko iš jo reikalauja teisės aktai.

Netinkamo apmokestinimo aiškumo principo taikymo problema atskleidžiama, kai ta pati sąvoka asmenų aiškinama skirtingai. Pavyzdžiui, byloje buvo svarbu nustatyti, ar žemės sklypas priskiriamas statybos kategorijai, nes tai turėjo įtakos apmokestinimui pridėtinės vertės mokesčiu. Mokesčių administratoriaus pozicija buvo ta, kad žemės sklypo perleidimo kvalifikavimą „žemės statyboms“ tiekimu gali lemti ne tik tokio sklypo perleidimo momentu teisės aktuose nustatyto subjekto sprendimu pagal parengtus ir patvirtintus specialiuosius teritorinio planavimo dokumentus ir(ar) detaliuosius planus šiame sklype esančiai žemei nustatyta pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis leidžia šioje žemėje vykdyti statybą. Mokesčių administratorius iš esmės palaikė poziciją, jog, net nepriėmus minėto sprendimo, žemės sklypo pardavimas gali būti laikomas „žemės statyboms“ tiekimu tuomet, kai objektyvūs bylos duomenys, pavyzdžiui, aktyvūs žemės sklypo pardavėjo veiksmai prieš žemės sklypo pardavimą, akivaizdi sandorio šalių valia, patvirtina, jog faktiškai galutinė tiekiamo žemės sklypo paskirtis yra šio sklypo naudojimas statybai. Šis sąvokos „žemės statyboms“ išaiškinimas teisėjų kolegijos buvo pripažintas plačiu ir netinkamu, nes tai suponuotų prielaidą, kad apmokestinamajam asmeniui tenkančios mokesstinės prievolės objektas yra ketinimai, kurių faktinis realizavimas ateityje yra tik tikėtinas. Tokiu atveju teisinis reguliavimas taptų neaiškus. Teisėjų kolegija priėjo prie išvados, kad sąvoka „žemės statyboms“ turi būti aiškinama tiek pagal konstitucinius principus – teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo ir teisinio saugumo, tiek pagal Direktyvos 2006/112/EB 131 straipsnyje įtvirtintą atleidimo nuo PVM taisyklių taikymo aiškumo principą ir pagal apmokestinimo aiškumo principą. Konstitucinio teisinio tikrumo ir aiškumo imperatyvas mokesčių teisėje *expressis verbis* išreikštas Mokesčių

⁴⁴ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2016 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. eA-1391-756/2016.

administravimo įstatyme įtvirtintais apmokestinimo teisinio reguliavimo ir taikymo principais *inter alia* apmokestinimo aiškumo principu.

Direktyvoje 2006/112/EB įtvirtintos taisyklės, kad normos, nustatančios atleidimo atvejus, taikomos: 1) nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų; 2) tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamas užtikrinti tinkamą ir sąžiningą (pagal Direktyvos 2006/112/EB vertimus kitomis kalbomis (lenkų, vokiečių) yra paminėta ne sąžiningo taikymo, bet aiškiaus taikymo sąvoka neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą); 3) užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ir ar piktnaudžiavimo teise atvejams⁴⁵. Taigi, vadovaujantis šiais atleidimo nuo PVM bendrais principais, darytina išvada, kad konkrečių atleidimo nuo PVM taisyklių taikymas turi būti, be kita ko, ir aiškus.

Atleidimo nuo PVM atvejų aiškinimas turi būti, viena vertus, paremtas siaura interpretacija, kita vertus, jis turi atitikti atleidimo tikslus, nepaneigti tokio atleidimo veiksmingumo. Įvertinus nagrinėjamu atveju nustatytas aplinkybes, konstatuotina, kad sklypų perleidimo momentais nebuvo parengti ir patvirtinti jokie specialieji teritorinio planavimo dokumentai ar detalieji planai, pagal kuriuos minėtuose sklypuose esančiai žemei būtų nustatyta tokia pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis joje leistų vykdyti statybą arba būtų kitaip detalizuoti bendrojo ir specialiojo teritorijų planavimo dokumentuose nustatyti teritorijų tvarkymo bei naudojimo reglamentai ir būtų minėta tvarka išspręsti klausimai dėl sklypų priskyrimo statybai ar dėl paruošimo statybai. Bylos duomenys akivaizdžiai patvirtinta, jog visų keturių žemės sklypų pagrindinė naudojimo paskirtis, pripažinta teisės aktų nustatyta tvarka, jų perleidimo momentu buvo žemės ūkio⁴⁶.

Šioje byloje buvo suformuluota išvada, jog teisės norma, kurios pagrindu mokesčių mokėtojuj atsiranda mokestinė prievolė, negali būti aiškinama plečiamai. Priešingas aiškinimas, teisėjų kolegijos vertinimu, pažeistų teisinės valstybės, apmokestinimo aiškumo principus bei užkirstų kelią mokesčių mokėtojuj tinkamai ir laiku įvykdyti jam nustatytą pareigą mokėti mokesčius. Įvertinus visa tai, konstatuotina, jog vadovavimasis PVM apmokestinimo momentu teisės aktuose nustatyta tvarka parengtais, patvirtintais ir galiojančiais kompetentingo subjekto priimtais sprendimais, kurių pagrindu sklype esančiai žemei nustatoma tokia pagrindinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis leidžia šioje žemėje vykdyti statybą, yra užtikrinamas teisinis tikrumas

⁴⁵ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. *Europos Sąjungos oficialusis leidinys*. 131 str.

⁴⁶ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. liepos 5 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁶⁰²-200/2012.

ir aiškumas tiek mokesčių administratoriui, tiek mokesčių mokėtojui, kartu garantuojama mokesčių mokėtojų ir valstybės interesų pusiausvyra bei fiskalinio neutralumo principas.

Mokesčių administratorius turi teisę taikyti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus. Vienas jų - turto areštas⁴⁷, kuris apibrėžiamas kaip įstatymų nustatyta tvarka ir sąlygomis taikomas mokesčių mokėtojo nuosavybės teisės į turtą arba atskirų šios teisės sudedamųjų dalių – valdymo, naudojimosi, disponavimo – priverstinis laikinas apribojimas siekiant užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą. Mokesčių mokėtojo turtas gali būti areštuojamas, jeigu mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymo nustatyta tvarka nesumokėjo mokesčio ir su juo susijusių sumų arba jeigu mokesčių administratoriui priėmus sprendimą, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, yra pavojus, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų. Iš įstatymo nuostatų matoma, kad visur vartojama mokesčio mokėtojo sąvoka. Mokesčių mokėtoju gali būti ir fizinis, ir juridinis asmuo. Kai neribotos civilinės atsakomybės juridiniam asmeniui taikomas turto areštas, mokesčių administratoriui gali kilti problemų nustatant kieno turtą areštuoti. Pirmiausia dėl to, kad įstatyme nustatyta, kad individualios įmonės savininkas yra atsakingas už jo paties įmonės prievolių vykdymą, jei prievolėms įvykdyti neužtenka neribotos civilinės atsakomybės juridinio asmens turto⁴⁸.

Administracinėje byloje buvo nustatyta, jog ginčytame turto arešto akte ir kituose mokesčių administratoriaus surašytuose dokumentuose mokesčių mokėtoju įvardijama G. B. įmonė, tačiau buvo areštuotas fiziniam asmeniui priklausantis turtas⁴⁹. Teisėjų kolegija nesutiko su tokiu mokesčių administratoriaus veiksmu, todėl pateikė išaiškinimą, kad vienas iš mokestinės prievolės požymių yra tai, kad ji yra individuali - tiesiogiai susijusi su konkrečiu mokesčių mokėtoju, išskyrus Mokesčių administravimo įstatymo 86 straipsnio nuostatas („Mokestinės nepriemokos perėmimas“). Pavyzdžiui, pelno mokesčio mokėtoju yra pripažįstamas Lietuvos apmokestinamasis vienetas, t. y. juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka. Individuali įmonė yra neribotos civilinės atsakomybės privatusis juridinis asmuo⁵⁰. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso 2.74 straipsniu, privatieji juridiniai asmenys gali turėti ir įgyti bet kokias civilines teises ir pareigas, išskyrus tas, kurioms atsirasti reikalingos

⁴⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 101 str.

⁴⁸ Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 74-2262, 2.50 str. 4 d.

⁴⁹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. *2011 m. sausio 31 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-100/2011.*

⁵⁰ Lietuvos Respublikos individualių įmonių įstatymas. *Valstybės žinios*, 2003, Nr. 112-4991. 2 str 1 d.

tokios fizinio asmens savybės kaip lytis, amžius bei giminystė. Vadinasi, pagal galiojantį teisinį reguliavimą individuali įmonė yra savarankiškas teisės subjektas (atskiras nuo individualios įmonės savininko) tiek mokesčių teisės, tiek civilinės teisės prasme⁵¹. Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 3 dalis suteikė teisę mokesčių administratoriui areštuoti tik G. B. įmonės, t. y. juridinio asmens - individualios įmonės, turtą. Teisėjų kolegija konstatavo, kad pagal minėtą teisės normą, mokesčių administratorius negalėjo areštuoti jokio kito asmens, t. y. asmens, kuris mokesčių teisės požiūriu nėra mokesčių mokėtojas, turto. Priešingas minėtos įstatymo nuostatos aiškinimas, teisėjų kolegijos teigimu, pažeistų apmokestinimo aiškumo principą.

Mokesčių administravimo įstatymo 9 straipsnio nuostata iš esmės yra siekiama užtikrinti mokesčių mokėtojų teises bei teisėtus interesus, todėl šio principo realizavimui yra svarbus įstatymo leidėjo nustatytas reikalavimas, jog visi mokesčių įstatymų neaiškumai turi būti aiškinami mokesčių mokėtojo naudai⁵². Teisės aktų neaiškumai ir prieštaravimai nėra apibrėžtos sąvokos, tačiau teismų praktikos pagalba galima suprasti normos prasmę. Teisėjų kolegija yra pareiškusi, kad mokesčio mokėtojo ir mokesčių administratoriaus pozicijų išsiskyrimas dėl atlikto mokesčio patikrinimo bei kilusių padarinių akivaizdžiai nepatenka į mokesčių teisės aktų prieštaravimų ar neaiškumų sąvoką⁵³. Mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratorius gali vertinti mokesčių administravimo procedūras skirtingai. Vertinimas yra subjektyvus dalykas, o tai nepatenka apmokestinimo aiškumo principo reguliavimą.

Vienas iš atvejų, kada šis principas taikomas – kai mokesčių įstatymuose (juos lydinčiuose teisės aktuose) mokesčiniams teisiniams santykiams reikšmingi klausimai yra nereguliuoti. Pavyzdžiui, administracinėje byloje buvo kilęs ginčas dėl atsakovo atsisakymo masinio vertinimo būdu nustatytą nekilnojamojo turto vertę patikslinti pagal pareiškėjo pateiktą individualų nekilnojamojo turto įvertinimą. Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas nustato, koks nekilnojamas turtas kokiais metodais turi būti vertinamas. Ginčas kilo, ar šios nuostatos taikytinos tik atliekant masinį turto vertinimą, ar ir vertinant turtą individualiai. Savo atsisakymą vertinti atsakovas valstybės įmonės Registrų centro Nekilnojamojo turto mokesčių mokėtojų skundų ir prašymų nagrinėjimo komisija grindė aplinkybe, jog atliekant individualų pareiškėjo turto vertinimą buvo taikomi netinkami metodai. Tačiau teisėjų kolegija, pažymėjusi, jog visi mokesčių teisės

⁵¹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. sausio 31 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-100/2011.

⁵² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 3 str. 5 d.

⁵³ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. birželio 27 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-1105/2011.

aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai, nustatė, jog ginčo teisiniams santykiams taikytinas Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo nuostatas išaiškino kaip nenustačiusias jokie konkretaus nekilnojamojo turto vertės nustatymo metodo, kai atliekamas individualus šio turto vertinimas⁵⁴. Teisėjų kolegija priėjo prie išvados, kad iki 2006 m. gegužės 25 d. įstatymo Nr. X-618 priėmimo, Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas nereglementavo, kokie metodai turi būti taikomi, atliekant individualų turto vertinimą, o tai reiškia, kad šie metodai turėjo būti pasirenkami pagal Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo nuostatas. Todėl atsakovas ir pirmosios instancijos teismas netinkamai aiškino ir taikė teisės normas, reglamentuojančias šioje byloje nagrinėjamus santykius, ir dėl šios priežasties priėjo nepagrįstos išvados, kad individualus vertintojas, vertindamas pareiškėjo nekilnojamąjį turtą, taikė netinkamą vertinimo metodą. Todėl atsakovo sprendimas, kuriuo buvo atsisakyta tikslinti masiniu būdu nustatytas nekilnojamojo turto mokesčines vertes (išskyrus sprendimo dalį dėl nekilnojamojo turto objekto), buvo panaikintas.

Taip pat paminėtina dar viena byla, kurioje tiesiogiai remtasi šiuo principu. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas apeliacine tvarka išnagrinėjo administracinę bylą pagal atsakovo Valstybinės mokesčių inspekcijos apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimo. Valstybinė mokesčių inspekcija prašė panaikinti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą, nes, Valstybinės mokesčių inspekcijos nuomone, Mokestinių ginčų komisija neteisingai aiškino Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo normas, reglamentuojančias vertybinių popierių (akcijų) pardavimo eiliškumą, dėl ko priėmė neteisingą sprendimą, tačiau Vilniaus apygardos administracinis teismas atmetė Valstybinės mokesčių inspekcijos skundą kaip nepagrįstą. Ginčas tarp mokesčių administratoriaus ir pareiškėjos vyko dėl atitinkamų akcijų apmokestinimo. Teisėjų kolegija išaiškino, jog kaip minėta, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 16 straipsnio 1 dalies 4 punktas ir 19 straipsnio 1–3 dalys numatė galimybę mokesčio mokėtojui iš pardavus ne individualios veiklos turtą (koku laikytini ir ginčo vertybiniai popieriai) gautų pajamų atimti šio turto įsigijimo išlaidas, taip sumažinant apmokestinamąsias pajamas. Teisėjų kolegijos išaiškinimu, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas nedetalizuoja, kaip turi būti sprendžiamas klausimas dėl įsigijimo išlaidų pripažinimo, kai parduodama dalis skirtingais laikotarpiais bei nevienoda kaina įsigytas ir tik rūšiniais požymiais apibrėžtas ne individualios veiklos turtas. Atkreiptas dėmesys, jog apmokestinimo aiškumo principu iš esmės yra siekiama užtikrinti mokesčių mokėtojų

⁵⁴ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2007 m. spalio 12 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A²-839/2007.

teisės bei teisėtus interesus, todėl jo užtikrinimui yra svarbus įstatymo leidėjo nustatytas reikalavimas, jog visi mokesčių įstatymų neaiškumai turi būti aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Tai reiškia, jog paminėtos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatos, esant aptartam neaiškumui (reglamentavimo neišsamumui), turi būti aiškinamos, kaip nedraudžiančios mokesčio mokėtojui, nesant specialių normų, savo nuožiūrą pasirinkti teisės normoms neprieštaraujantį jam priimtinausią parduodamų vertybinių popierių įsigijimo išlaidų nustatymo būdą, pavyzdžiui, taikyti nacionalinėje teisėje pripažintus ir apskaitoje naudojamus metodus (būdus, taisykles) ir pan. Ir nors pasirinktas tokio, kaip ginčo vertybinių popierių, turto įsigijimo išlaidų nustatymo būdas neturi sudaryti prielaidų mokesčių mokėtojui išvengti jam tenkančių mokestinių prievolių, tai nereiškia, jog pastarasis privalo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė⁵⁵.

Mokesčių teisės aktų prieštaravimų ar neaiškumų aiškinamas mokesčių mokėtojo naudai - palankus mokesčių mokėtojui, tačiau teismai priimdami sprendimus remiasi juo retai. Dažniau sutinkama praktika, kai teismai pamini principą, bet bylą išsprendžia vadovaudamiesi konkrečiomis teisės aktų nuostatomis. Daugumoje teismų praktikos atvejų susiduriama su situacijomis, kai mokesčių mokėtojas remiasi principu, tačiau teismas dėl jo nieko nepasisako ir (arba) mokesčių mokėtojo skundą patenkina arba nepatenkina.

Pavyzdžiui, pareiškėjas – mokesčių mokėtojas UAB „Ecostate“ apeliaciniu skundu prašė panaikinti Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimą remdamasis tuo, kad iš Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nėra aišku, ar jame įtvirtinta sąlyga, įpareigojanti mokesčių administratorių sustabdyti PVM skirtumo grąžinimą⁵⁶ taikoma tik tuo atveju, kai įgaliotos tirti nusikaltimus institucijos mokesčio administratoriui pateikia duomenis apie pradėtą PVM mokėtojo veiklos tyrimą dėl nusikalstamos veikos, kurios padarymu įtariamas prašymą pateikęs PVM mokėtojas, ar ir tuomet, kai ikiteisminis tyrimas pradėtas prašymą pateikusių PVM mokėtojo kontrahentų, su kuriais jis yra sudaręs sandorius, atžvilgiu. Esant teisės aktų neaiškumams, pareiškėjo manymu, turėtų būti taikomas principas, pagal kurį visi teisės aktų neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Taikant minėto principo nuostatas šioje situacijoje turėtų būti vertinama, jog pagrindas sustabdyti PVM skirtumo grąžinimą yra tik tuomet, kai įgaliotos

⁵⁵ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-2164/2011.

⁵⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271, 91 str. 6 d.

tirti nusikaltimus institucijos mokesčio administratoriui pateikia duomenis apie pradėtą PVM mokėtojo veiklos tyrimą dėl nusikalstamos veikos, kurios padarymu įtariamas prašymą pateikęs PVM mokėtojas. Anot pareiškėjo, aiškinant nuostatas priešingai yra paneigiama pareiškėjo teisė į PVM atskaitą, kuri, remiantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, gali būti ribojama tik tuomet, jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, nustatoma viena iš trijų alternatyvių aplinkybių – apmokestinamojo asmens sukčiavimas, piktnaudžiavimas arba dalyvavimas tokiaame sukčiavime, tai yra žinojimas ar turėjimas žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvauja į kito asmens sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje. Tačiau Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, priimdami sprendimą, nepaminėjo ir nepasisakė dėl teisės aktų neaiškumų ir prieštaravimų aiškinimo mokesčio mokėtoju principo taikymo. Teismas taikė normą ir pažymėjo, kad ji nenumato, jog PVM mokėtoju, dėl kurio veiklos atliekamas tyrimas, turi būti pareikšti įtarimai dėl atitinkamos nusikalstamos veikos, todėl PVM skirtumo gražinimo ar įskaitymo sustabdymui remiantis minėta norma užtenka, kad įgaliota tirti nusikaltimus institucija mokesčių administratoriui pateiktų duomenis apie pradėtą atitinkamo subjekto veiklos tyrimą dėl nusikalstamos veikos⁵⁷.

Kitas pavyzdys aktualus, nes jame neatsižvelgta į skunde nurodytą aptariamą principą, bet sprendimas buvo priimtas pareiškėjo naudai. Mokestinių ginčų komisija, išnagrinėjusi pareiškėjo skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimo, kuriuo patvirtino Marijampolės apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimą, kuriame nurodyta pareiškėjui sumokėti atitinkamą sumą valstybinio socialinio draudimo (toliau – VSD) įmokas ir atitinkamą sumą šių įmokų baudą. Pareiškėjas skunde prašė panaikinti nurodymus jam sumokėti šias sumas ir rėmėsi principu, kad visi mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Mokestinių ginčų komisija teigė, jog iš bylos medžiagos matyti, kad pareiškėjo skundas tenkintinas, panaikino VMI sprendimą, tačiau Mokestinių ginčų komisija rėmėsi ne minėta nuostata, tačiau konkrečiai aiškindama teisės aktus, reglamentuojančius VSD įmokas, komandiruočių sąnaudas ir t. t. Mokestinių ginčų komisija atskleidė, kad, esant dviejų vienodą teisinę galią turinčių teisės aktų kolizijai turi būti taikomos vėlesnio nuostatos, jog centrinis mokesčių administratorius pripažinęs, kad pareiškėjas pagrįstai vadovavosi Vyriausybės 2003 m. sausio mėn. 28 d. nutarimu Nr. 99 „Dėl komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų tvarkos patvirtinimo“ turėjo jį ir taikyti, o ne atsižvelgti į

⁵⁷ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-442-214/2013.

Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos raštus, kurie teisės norminio akto galios neturi⁵⁸.

Kitoje byloje mokesčio mokėtojo - bendrovės skundas buvo tenkintas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartyje, kurioje vėlgį mokesčių mokėtojas rėmėsi tuo, jog visi mokesčių teisės aktų neaiškumai ir prieštaravimai aiškinami mokesčio mokėtojo naudai. Anot pareiškėjo, Pelno mokesčio įstatymo 58 straipsnio nuostatos (dėl perėjimo vieneto nuo juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo, prie dabartinio pelno mokesčio įstatymo) turi būti aiškinamos bendrovės naudai. Teismas nepasisakė dėl šio principo, tačiau sistemiškai aiškino Pelno mokesčio įstatymo normas, rėmėsi šio įstatymo projektu ir išsprendė bylą pareiškėjo naudai⁵⁹.

Apžvelgus teismų praktiką, galima suprasti, kad egzistuoja gyvenimo sąlygota būtinybė teisės aktuose nustatyti aiškų apmokestinimą. Tai yra siekiamybė, kuria remiamasi priimant ir keičiant teisės normas. Mokesčio įstatymo nuostatos aiškumas yra subjektyvus dalykas – nuostata mokesčių administratoriui ar kitam subjektui gali atrodyti aiški ir nereikalinga papildomo aptarimo, o mokesčių mokėtojui gali būti kelianti klausimų. Tuomet, kai nepavyksta teisės normų įtvirtinti visiems suprantamai, pasitelkiamas teisės aiškinimas. Būtent jau aptarta teismų praktika yra teisės aiškinimo pavyzdys. Ji svarbi keliais aspektais: formuojama vieninga teismų praktika, nes teismo precedentas suponuoja reikalavimą vienodas faktines aplinkybes vertinti vienodai bei tai, kad mokesčių santykių dalyviai gali remtis teismų sprendimuose pateiktu teisės interpretavimu. Teisės taikyti negalima pirmiau jos nepaaiškinus, nes tik tuomet priimami sprendimai atitiks pagrįstumo reikalavimą.

Jei mokesčių mokėtojams teisinis reguliavimas yra neaiškus ar nesuprantamas, tai rodo, jog šis teisėkūros principas nėra teisingai įgyvendintas. Būtent todėl valstybės institucijos turėtų prisiimti pareigą suteikiant aiškius ir jas įpareigojančius teisės aktų nuostatų paaiškinimus⁶⁰. Mokesčių teisėje tam, kad apmokestinimas būtų aiškesnis, taikomas oficialus ir neoficialus aiškinimas. Centrinio mokesčių administratoriaus arba tam įgaliotos institucijos pateiktas apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas laikomas nuomone, kaip mokesčių administratorius ar minėta institucija supranta ir taiko

⁵⁸ Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2004 m. liepos 29 d. sprendimas Nr. S-316-(7-301/2004).

⁵⁹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2005 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵ – 143/2005.

⁶⁰ Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *Ekspertizė. Kaip tobulinti VMI įpareigojančius išaiškinimus?* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/28595/lrinka>>.

mokesčio įstatymo nuostatas⁶¹. Tai gana įdomus institutas teisėje, pirmiausia todėl, kad apibendrintas paaiškinimas neturi teisės akto galios. Kyla klausimas kas gali remtis tokiu išaiškinimu. Įstatymas nurodo, kad mokesčių administratorius, šviesdamas, konsultuodamas ir kontroliuodamas mokesčių mokėtojus mokesčių mokėjimo klausimais, turi atsižvelgti į atitinkamo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo turinį⁶². Kaip nurodo pats mokesčių administratorius, taip siekiama užtikrinti vienodą atitinkamo mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo klausimais praktikos taikymą⁶³. Tačiau paaiškinimai (komentarai) pateikiami ne kiekvienam mokesčių teisės aktui kiekvienu klausimu. Pagrindo teigti, kad mokesčių administratorius turi pareikšti tokią nuomonę dėl visų įmanomų situacijų, kurios gali susidaryti taikant mokesčių įstatymus, nėra. Jei mokesčių mokėtojui jo mokamų (numatomų mokėti) mokesčių mokėjimo klausimais reikalinga konsultacija, jis turi teisę ją gauti iš mokesčių administratoriaus⁶⁴. Mokesčių administratoriaus pateikta konsultacija mokesčių mokėtojui laikoma individualiu paaiškinimu. Jis, kaip ir apibendrintas įstatymo paaiškinimas, nėra privalomas mokesčių mokėtojui – galima pasirinkti kitokį veikimo būdą nei nurodė konsultantas. Mokesčių mokėtojas yra apsaugotas - kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais, mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo baudos⁶⁵.

Kai mokesčių įstatymuose nustatyti reikalavimai aiškūs, galimas ir kitų apmokestinimo principų įgyvendinimas. Aiškūs, suprantami teisės aktai apsaugo nuo piktnaudžiavimo teise, užtikrina vienodas mokesčines sąlygas visiems asmenims, nes mažėja galimybė netinkamai interpretuoti teisės normas. Apžvelgus Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (ir Mokesčių ginčų komisijos) praktiką nuostatos „mokesčių įstatymų neaiškumai turi būti aiškinami mokesčių mokėtojo naudai“ atžvilgiu, galima daryti išvadą, kad šis principas yra iš dalies deklaratyvus, sunkiai pritaikomas konkrečiame mokesčiniame ginče. Kaip rodo pavyzdžiai, mokesčių mokėtojui paranku

⁶¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 2 str. 1 p.

⁶² *Ibid.*, 12 str. 3 d.

⁶³ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2016-06-16 redakcija)* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5>>

⁶⁴ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. *2011 m. vasario mėn. 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-575-312-11*.

⁶⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 141 str. 1 d. 4 p.

remtis šia nuostata, bet ja remiantis mokestinis ginčas neišsprendžiamas: jei mokesčių mokėtojo skundas tenkintinas, remiamasi kitais pagrindais, aiškinamos konkrečios mokesčių teisės normos.

1.4. Turinio viršenybės prieš formą principas

Mokesčių teisės srities santykiuose turinio viršenybės prieš formą principas – tai pirmenybės suteikimas santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Jį galima vertinti dvejopai: kuomet mokesčių teisinių santykių dalyvių veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, numatytas mokesčių įstatymuose, žiūrima į veiklos esmę ir vadovaujama mokesčių įstatymų nuostatomis, taikytinomis veiklos turiniui. Tačiau mokestinių santykių dalyviai, siekdami naudos, formalia veiklos išraiška gali mėginti užmaskuoti tikrąjį veiklos turinį. Susidūrus su tokiu elgesiu šis principas padeda atskleisti asmens tikslą, kuris slepiasi už formalaus taisyklių laikymosi.

Turinio viršenybės prieš formą principas detalčiau aptariamas Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje. Straipsnio pirmoji dalis reglamentuoja mokesčių apskaičiavimą vadovaujantis šiuo principu biudžeto naudai: „tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo 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“. Antroji dalis – palankesnė mokesčių mokėtojams: „tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas“⁶⁶. Ši nuostata laikoma bendrąja antivengimine norma. Mokestis

⁶⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 69 str. 1 ir 2 d.

taikant turinio viršenybės prieš formą principą gali būti apskaičiuojamas jeigu nėra galimybės pritaikyti specialias atitinkamo mokesčio įstatyme numatytas nuostatas (pvz. Pelno mokesčio įstatymo 40 str., Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 str., Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 17 str.)⁶⁷.

Principo taikymą iliustruoja praktiniai pavyzdžiai. Pavyzdžiui, mokesčių administratorius siekė paneigti pareiškėjo teisę į PVM atskaitą, nurodydamas, kad prekių kaip PVM objekto pareiškėjas iš savo kontrahentų nebuvo įsigijęs. Tokią išvadą mokesčių administratorius darė iš esmės remdamasis teiginiu, jog ankstesnės civilinės apyvartos stadijose prekių įsigijimas nebuvo patvirtintas buhalterinės apskaitos dokumentais - nėra nurodyti ar neteisingai nurodyti visi formalieji rekvizitai. Teismo buvo pripažinta, kad ši aplinkybė dar pati savaime nepaneigia teisės į PVM ataskaitą, jeigu įrodymų visuma leidžia teigti, kad įvyko būtent tokio turinio ūkinė operacija, kuri atsispindi buhalterinės apskaitos dokumentuose. Pažymėtina, jog jeigu PVM sąskaitos – faktūros rekvizito nebuvimas ar neteisingas jo nurodymas gali būti vertinamas kaip klaida, ji turi būti taisoma Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatyme nustatyta tvarka. Atkreiptas dėmesys, kad jeigu buhalterinės apskaitos dokumentai, kuriais remdamasis mokesčių mokėtojas siekia įgyti teisę į PVM ataskaitą yra įforminti netinkamai, ir tai neleidžia nustatyti tikrojo ūkinės operacijos turinio, įrodyti tikrąjį ūkinės operacijos turinį turi į PVM ataskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas. Aplinkybę, jog lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, patvirtina Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnis, kuris įtvirtina turinio viršenybės prieš formą principą. Taigi aiškiai pastebima įstatymų leidėjo pozicija tikrajam ūkinės operacijos turiniui teikti pirmenybę šio turinio įforminimo atžvilgiu⁶⁸.

Toje pačioje byloje Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinė sesija padarė išvadą, jog realus ūkinės operacijos atlikimas ir šios operacijos turinį leidžiantis nustatyti įforminimas buhalterinės apskaitos dokumentais yra teisiškai reikšmingos aplinkybės, leidžiančios teigti, kad pirkėjas turi teisę į PVM atskaitą. Pardavėjui sumokėjus PVM už realiai įvykusį prekių ar paslaugų teikimą, pirkėjo teisė jį atskaityti tampa absoliuti ir negali būti paneigta remiantis ūkinės operacijos įforminimo trūkumais. Teigiant priešingai būtų iškreipta apmokestinimo PVM esmė bei paneigtos dvigubo apmokestinimo draudimo principas: pardavėjui sumokėjus PVM, o pirkėjui neleidžiant jo

⁶⁷ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2016-06-16 redakcija)* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5>>

⁶⁸ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. *2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje, Nr. A¹-355/2004*.

atskaityti, parduotos prekės (suteiktos paslaugos) PVM galimai būtų apmokestinamos du ar daugiau kartų⁶⁹.

Kitas mokesčių administratoriaus argumentas buvo tai, kad pareiškėjo kontrahentai buhalterinės apskaitos dokumentus išrašinėjo vien tam, kad pareiškėjas pateisintų neteisėtai iškirsto neapskaityto miško sandorį bei užvaldytų iš biudžeto pridėtinės vertės mokesť. Konstatuota, kad aplinkybė, kad prekė yra galimai neteisėtai patekusi į civilinę apyvartą nedaro įtakos šios prekės vertinimui mokesčine prasme. Mokesčių administratorius turi įrodyti ne tai, kad prekė yra neteisėtai patekusi į rinką, bet tai, kad nebuvo realaus prekių ar paslaugų teikimo kaip PVM objekto, t.y. parduodant prekes ar teikiant paslaugas nebuvo sukurta pridėtinė vertė, o tuo pačiu nėra minėtosios teisės į PVM atskaitą atsiradimo prielaidos. Aplinkybės, jog prekės neturi buhalterinės apskaitos dokumentų, gali būti reikšmingos kaip netiesioginiai įrodymai įrodinėjant aplinkybes, kad prekių apskritai nėra ir jos nebuvo patiektos. Tačiau realus prekių buvimas ar nebuvimas turėtų būti nustatomas atsižvelgiant į aplinkybių visumą, o ne vien į buhalterinės apskaitos dokumentų buvimą arba nebuvimą⁷⁰.

Vienas iš mokesčinės naudos gavimo būdų – siekimas pritaikyti mokesčių lengvatas. Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme buvo nustatyta lengvata - importo PVM neapmokestinamos importuojamos prekės, jeigu importo metu žinoma, kad tos pačios prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę, o importuotojo prekių tiekimas iš Lietuvos Respublikos į kitą valstybę narę pagal PVM įstatymo VI skyriaus nuostatas apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą⁷¹. Mokesčių mokėtojas – skundo pareiškėjas pateikė įrodymą, patvirtinantį prekių išgabenimo faktą - jo ir Latvijos įmonės pirkimo-pardavimo sutartis, remiantis kuria importuotos prekės buvo išgabentos į Latviją. Tačiau reikšminga tai, kad pagal kitą pirkimo-pardavimo sutartį pardavėjas pardavė tas pačias prekes pareiškėjui ir jos buvo išgabentos atgal į Lietuvą. Teisėjų kolegija, analizuodama tikrąjį veiksmų turinį, rėmėsi CK 6.305 straipsnio 1 dalimi, pagal kurią pirkimo-pardavimo sutartimi viena šalis (pardavėjas) įsipareigoja perduoti daiktą (prekę) kitai šaliai (pirkėjui) nuosavybės ar patikėjimo teise, o pirkėjas įsipareigoja priimti daiktą (prekę) ir sumokėti už jį nustatytą pinigų sumą (kainą). Bylos įrodymai patvirtina, kad ginčo atveju prekės realiai pagal minėtą sutartį pirkėjui nebuvo perduotos ir jo priimtos bei pagal pirkimo-pardavimo sutartį pardavėjas iš karto pardavė tas pačias

⁶⁹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje, Nr. A¹-355/2004.

⁷⁰ *Ibid.*

⁷¹ Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2010 m. lapkričio 30 d. Nr. XI-1187 redakcija, įsigaliojusi nuo 2011 m. sausio 1 d.

prekes pareiškėjui ir jos buvo išgabentos atgal į Lietuvą. Tokiu būdu realiai pirkimo-pardavimo sandoris neįvyko, nes prekės liko pareiškėjo faktiškai valdomos. Todėl darytina išvada, kad pareiškėjas, importuodamas ir deklaruodamas prekes, importo metu žinojo, kad tos pačios prekės nebus išgabentos į kitą valstybę narę ir realiai jos nebuvo išgabentos. Būtina aiškintis ūkinės operacijos turinio visumą – ar nebuvo dirbtinai sukurtos aplinkybės, siekiant gauti neteisėtą mokestinę naudą. Teisės aktai, nustatantys ginčo santykiams lengvatinį PVM tarifą, nenumato sąlygos, kad prekės turi būti suvartotos, tačiau prekių išgabėnimas ir jų grąžinimas į importo valstybę, jei tokia operacija nesusijusi su išgabentų prekių savybių pakeitimu, vertintina kaip ūkinė operacija, neturinti ekonominio ir verslo pagrindimo⁷². Teisė į mokestinę lengvatą gali atsirasti tik pasirinkus teisėtą elgesio modelį ir bet koks siekimas mažinti mokestinę naštą turi būti teisėtas, todėl įstatymo nuostatos dėl lengvatos suteikimo šio ginčo santykiams netaikytinos.

Dar vienas aktualus atvejis, kai prekės buvo išgabentos į Latvijos Respubliką: mokesčių mokėtojas teigė, kad jis turėjo teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą automobilių tiekimui kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui, nes, anot jo, esminė aplinkybė, t. y. kad prekės buvo išgabentos į Latvijos Respubliką, buvo įrodyta į bylą pareiškėjo pateiktais pirminiais apskaitos ir kitais dokumentais, o taip pat ir konstatuotu faktu, jog visi ginčo automobiliai buvo įregistruoti būtent Latvijos Respublikoje. Atrodytų, kad sudaroma teisėtų veiksmų regimybė. Kvestionuojama aplinkybė, kad įmonėms Latvijos Respublikoje buvo perduota teisė disponuoti ginčo automobiliais kaip savininkui. Teisėjų kolegija rėmėsi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika, kurioje pažymėta, kad prekių tiekimu laikomas toks tiekimas, kuriuo perduodama teisė disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui⁷³. Visų pirma pažymėtina, kad įmonės nedeklaravo nė vieno ginčo automobilio įsigijimo Latvijos Respublikoje, šie automobiliai niekuomet nebuvo užregistruoti šių bendrovių vardu, taip pat nėra pateikta įrodymų, jog pareiškėjo kontrahentai būtų minėtus automobilius pardavę ar kitaip perleidę tretiesiems asmenims, kas sudarytų pagrindą automobilius registruoti trečiųjų asmenų vardu⁷⁴.

Aptariant turinio prieš formą principą PVM aspektu, aktualūs Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimuose pateikti išaiškinimai. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš jų mokėtino PVM sumokėtą prekių ir

⁷² Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2014 m. rugsėjo 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A²⁶¹-858/2014.

⁷³ Europos Bendrijų Pirmosios instancijos teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax plc* Nr. C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121.

⁷⁴ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2014 m. gruodžio 1 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁴³⁸-1364/2014.

paslaugų pirkimo PVM yra pagrindinis Sąjungos teisės nustatytos bendros PVM sistemos principas. Iš Direktyvos 2006/112 matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti teise į atskaitą, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo būtų apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prekės ar paslaugos būtų įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens. Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Taip yra tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo pats sukčiauja mokesčių srityje⁷⁵.

Apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą tik kai nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, dėl kurių norima pasinaudoti teise į atskaitą, žinojo ar galėjo žinoti, kad šis sandoris susijęs su tiekėjo ar kito ūkio subjekto ankstesniame etape atliktu sukčiavimu. Tačiau nesuderinama su sankcijos taikymu atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo atliekamu sukčiavimu ar kad kitas ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, susijęs su sukčiavimu PVM srityje. Žinoma, kai yra požymių, leidžiančių įtarti, kad yra pažeidimų ar sukčiaujama, apdairus ūkio subjektas pagal konkrečius aplinkybes gali būti įpareigojamas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimumą. Teismo konstatuota, kad draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių institucija atsisako suteikti teisę į atskaitą dėl to, jog apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar sąskaitą faktūrą už prekes, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti teise į atskaitą, išrašęs asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, taip pat turi atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti ir ar įvykdė savo pareigas deklaruoti ir sumokėti PVM, arba dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo, be šios sąskaitos faktūros, neturi kitų dokumentų, galinčių įrodyti, kad egzistuoja šios aplinkybės, nors įvykdytos materialios ir formalios Direktyvoje 2006/112 numatytos sąlygos pasinaudoti teise į atskaitą, ir kai apmokestinamasis asmuo neturi įrodymų, pateisinančių įtarimus, kad šis sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo daro pažeidimus ar sukčiauja⁷⁶. Taigi mokesčių administratorius

⁷⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimas *Bonik EOOD* prieš *Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774.

⁷⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. birželio 21 d. sprendimas sujungtose bylose *Mahagében kft* prieš *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* ir *Péter Dávid* prieš

apmokestinamiesiems asmenims negali perkelti savo pareigos kontroliuoti kitą mokesčių mokėtoją, kad nustatytų, ar jis tinkamai laikosi įstatymų reikalavimų ir pateikti tai patvirtinančius dokumentus. Mokesčių administratorius turi vertinti apmokestinamojo asmens veiksmų, atliktų sudarant sandorį, turinį, neatsižvelgiant, kad kitas asmuo, su kuriuo sudarytas sandoris, yra nesąžiningas.

Taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, mokesčių administratorius siekia išsiaiškinti tikruosius sandorių, ūkinių operacijų sudarymo tikslus, dalyvių tarpusavio ryšius, ketinimus. Sandoriai, kurie sudaromi tik dėl akių, nesukuriant jokių teisinių pasekmių (tariamieji sandoriai) – pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą.

Kita sandorių rūšis, kuriuos sudarant siekiama mokestinės naudos, tai tokie, kurie tėra priemonė pridengti tikrąjį sandorį. Apsimestinio sandorio turinys slepia tikrąją naudą – dokumentai rodo, kad įvyko vienas sandoris, tačiau sandorio turinys nesutampa su forma. Tokio sandorio pavyzdys - kai darbdavys buvo sudaręs penkiolika transporto priemonės nuomos teikiant vairavimo ir techninės priežiūros paslaugas sutarčių su savo darbuotojais, pagal kurias kas mėnesį mokėdavo fiksuotą arba 2 Lt/km nuomos mokesčių už transporto priemonių naudojimą bendrovės tikslais. Faktinės aplinkybės formaliai atitiko Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas taikyti 15 proc. mokesčių tarifą, kurį faktiškai apskaičiavo ir deklaravo pareiškėjas. Tai buvo lengvatinis tarifas, kuriuo pasinaudojo darbdavys. Siekdamas pagrįsti nuomojamų transporto priemonių realų panaudojimą bendrovės interesams, kaip įrodymus pateikė Transporto priemonių nuomos, teikiant vairavimo ir techninės priežiūros paslaugas, sutartis, direktoriaus įsakymus, pagal kuriuos nurodoma apmokėti automobilių nuomą, ir priėmimo – perdavimo aktus, kuriuose nurodomas per mėnesį nuvažiuotų kilometrų kiekis bei mokėtina nuomos mokesčio suma, tačiau minėti dokumentai objektyviai nepagrindžia tikrosios pareiškėjo valios išraiškos siekiant sukurti teisinius nuomos santykius. Tokia išvada darytina dėl to, jog byloje nepateikta įrodymų, kurie pagrįstų sudarytų transporto priemonių nuomos sandorių realumą, t. y. nebuvo pildomi išnuomotų transporto priemonių kelionės lapai (išskyrus dviejų darbuotojų), nepateikti krovinio važtaraščiai. Atkreiptinas dėmesys, jog vidutiniškai nuomos mokesčiai sudarė 37 proc. apskaičiuoto darbo užmokesčio, o tam tikrais atvejais – ir daugiau nei 100 proc. Tačiau, palyginus patikrinimo metu bendrovėje dirbusių darbuotojų, kurie nenuomojo transporto priemonių pareiškėjui, darbo užmokesčius ir darbuotojų, kurie buvo sudarę transporto priemonių nuomos sutartis,

apskaičiuotus darbo užmokesčius kartu su atlyginimu pagal nuomos sutartis, akivaizdžių skirtumų tarp darbo užmokesčių nenustatyta. Šios aplinkybės tik pagrindžia išvadą, jog pareiškėjas, sudarydamas transporto priemonių nuomos sutartis, siekė išmoka pagal nuomos sutartis padengti dalį darbuotojų atlyginimo, tokiu būdu įgydamas mokestinės naudos. Todėl mokesčių administratorius išmokas pagal transporto priemonių nuomos sutartis traktavo kaip darbuotojams su darbo santykiais susijusias pajamas, nes sudarant tokias sutartis, buvo siekiama mokestinės naudos, t. y. išmokėti papildomą darbo užmokestį, kuris būtų apmokestinamas palankesniu mokestiniu režimu: nuo išmokų išskaičiuojant mažesnes GPM įmokas, nemokant VSD įmokų ir įmokų į garantinį fondą⁷⁷.

Svarbu paminėti, kad vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu yra vertinami ne tik atskiri pavieniai sandoriai, bet taip pat tikrinamos jų grupės⁷⁸. Pavieniai sandoriai gali atrodyti sąžiningi, tačiau mokesčių administratorius įvertina visų sandorių visumą ir kontekstą ir taip atpažįstamas tikrasis sandorių turinys. To pavyzdys – kai dovanojimo sandoriais tarp tarpusavyje giminytės ryšiais susijusių asmenų siekiama gauti mokestinę naudą, t. y. pasinaudojant gautų pajamų neapmokestinimo lengvata (dovanojimo būdu gautos pajamos iš vaikų ir tėvų yra neapmokestinamos)⁷⁹, išvengti GPM mokėjimo, kuris atsirastų tiesiogiai įforminus piniginių lėšų dovanojimo sandorį. Tai, kad byloje pagrįstai buvo taikytas turinio viršenybės prieš formą principas, įgalina teigti, pavyzdžiui, tokios aplinkybės: pagal sandorių sudarymą laike tos pačios piniginių lėšų sumos dovanojimas iš vieno asmens kitam, o po to ir trečiam asmeniui vyko sparčiu tempu (per trumpą laiko tarpą) ir ši faktinė aplinkybė leidžia teigti, jog piniginių lėšų gavėjas jau buvo aiškus prieš įforminant dovanojimo sandorius; nurodyti įvairūs sandorių tikslai (pvz., gerbūviui gerinti, sveikatinimui, sunki šeimyninė padėtis) realiai neįgyvendinti, nes piniginės lėšos greitai buvo perdovanotos kitiems asmenims; tarpiniai 2009 m. sausio 23 d. ir 2009 m. kovo 4 d. dovanojimo sandoriai buvo sudaryti, kai pusbroliai – pareiškėjas ir L. S., dar dirbo kartu vienoje bendrovėje ir turėjo po 50 procentų šios bendrovės akcijų. Tarpinių dovanojimo sutarčių sudarymo objektyvaus poreikio pareiškėjas nepagrindė jokiais įtikinamais argumentais bei kokiais nors faktiniais duomenimis, tuo pačiu ir nepaneigė mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų, bei jų pagrindu padarytų išvadų, kad ginčo sandorių tikslas buvo sukurti formalią sandorių

⁷⁷ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2015 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-26-602/2015.

⁷⁸ PAULAUŠKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p. 30.

⁷⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085, 17 str. 1 d. 26 p.

grandinę, kurioje dalyvavo net keturi artimais giminystės ryšiais susiję asmenys, ir gauti mokestinę naudą⁸⁰.

Gali būti atveju, kai atrodo, kad mokesčių mokėtojas gavo mokestinę naudą ir galima taikyti bendrąją antivengiminę normą. Tačiau jeigu mokesčių mokėtojas sandoriu, ūkine operacija ar bet kokia jų grupe siekė verslo naudos, o mokestinė nauda atsirado tik kaip pasekmė, t. y. verslo ar kitais poreikiais pagrįstos veiklos rezultatas, tokiu atveju apskaičiuoti (perskaičiuoti) mokesčius nėra pagrindo. Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti mokestinę naudą. 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 naudą⁸¹.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje pripažinta, kad joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį sandorių sudarymo būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas⁸².

Mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas yra administracinio proceso rūšis, kuri pasižymi šalių rungimosi aspektu, todėl yra artimas civiliniam procesui. Mokesčių administravimo įstatymas detaliai nereglamentuoja įrodinėjimo sąvokos ir priemonių mokestiniame ginče, todėl šie ginčai sprendžiami vadovaujantis bendrosiomis įrodinėjimo taisyklėmis. Mokestinių ginčų procese įgyvendinamas šalių rungimosi principas - mokesčių mokėtojas bei mokesčių administratorius privalo pagrįsti savo teiginius kaip ir šalys civiliniame procese. Atsižvelgiant į Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant

⁸⁰ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2015 m. liepos 2 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-1239-556/2015.

⁸¹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A¹¹-719/2007.

⁸² PUZINSKAITĖ, E; KLIŠAUSKAS, R. Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. *Jurisprudencija*, 2012, t. 19(2), p. 15.

mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius⁸³, todėl, ginčui pasiekus teismą, jis turi nustatyti, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais. Mokesčių administratoriaus sprendime „turi būti aiški mokesčių administratoriaus pozicija ir jos motyvavimas, taip pat aiškūs nurodymai, kuriuos mokesčių mokėtojas galėtų skusti taip inicijuodamas mokestinį ginčą“⁸⁴. Mokesčių mokėtojas savo ruožtu, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus pozicija, turi pagrįsti, kad sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės sudarymo pagrindiniai tikslai yra verslo nauda, o mokestinė nauda atsirado tik kaip pasekmė⁸⁵. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius. O tuo atveju, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei pareiškėjo, nei atsakovo nurodomoms aplinkybėms, sprendimas priimtinas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta⁸⁶.

Neteisėtų veiksmų, kuriais siekiama sumažinti mokamą mokesčių sumą, problema aktuali nuo pat mokesčių atsiradimo. Aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Kaip rodo apžvelgta praktika, mokesčių administratorius turi įdėti nemažai pastangų, kad būtų konstatuotas mokesčių vengimo faktas: reikia surinkti ir ištirti įrodymus, kurie patvirtintų abejotinų sandorių tikslą įgyti mokestinę naudą. Kai nustatyta vengimo požymių visuma, taikomas turinio prieš formą viršenybės pincipas, padedantis užtikrinti teisingą mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą.

⁸³ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A502-1305/2008.

⁸⁴ MEDELIENĖ, A. Mokestinio ginčo pradžia: teorija ir praktika. *Teisė*, 2007, t. 65, p. 105.

⁸⁵ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2016-06-16 redakcija)* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5>>

⁸⁶ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2014 m. birželio 25 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-1379/2014.

2. Kiti apmokestinimo teisiniam reglamentavimui ir taikymui reikšmingi principai

2.1. Mokesčių nustatymo tik įstatymu principas

Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas principas, kad atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomas tik įstatymu⁸⁷. Šis principas kilęs iš Konstitucijos, kurioje nurodyta, kad Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus⁸⁸. Tai patvirtina ir kita nuostata – „Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai⁸⁹“. Mokesčių administravimo įstatymo prasme mokesčio sąvoka apima taip pat įmokas ir rinkliavas, nustatytas įstatymo 13 straipsnyje⁹⁰. Mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas⁹¹, todėl jie, kaip prievolė, gali būti nustatomi (įvedami) tik įstatymu, kaip aukščiausios galios teisės aktu⁹², kurį priima tautos išrinkti atstovai - Seimas.

Mokestis bus galiojantis tik jeigu jis nustatytas atitinkamame įstatyme, tačiau galima rasti teisės aktų, žemesnės galios nei įstatymas, kuriuose reglamentuota mokesčių mokėjimo tvarka. Natūraliai kyla klausimas ar tai neprieštaruoja Konstitucijoje nustatytam reguliavimui. Pavyzdžiui, kaip vertinti tai, kad Mokesčių administravimo įstatymo VI skyrius, reglamentuojantis mokestinio patikrinimo tvarką, eigą ir rezultatų įforminimą, nenumato mokestinio patikrinimo sustabdymo, tačiau Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklėse mokesčių administratoriui suteikta teisė sustabdyti mokestinį patikrinimą⁹³. Šiuo atveju mokesčių administratoriaus teisė sustabdyti mokestinį patikrinimą įtvirtinta tik paties mokesčių administratoriaus išleistame poįstatyminiame akte, t.y. centrinio mokesčių administratoriaus viršininko įsakyme. Mokesčių mokėtojas šiuo klausimu išreiškė nuomonę, kad tai pažeidžia teisės aktų sistemą, nes joks poįstatyminis norminis aktas negali suteikti mokesčių administratoriui daugiau teisių, nei tai buvo padaryta įstatymu. Konstitucinis Teismas šiuo klausimu pasisakė, kad tinkamam mokesčių sumokėjimi ir

⁸⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243. 3 str. 2 d.

⁸⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės Žinios*, 1992, nr. 33-1014. 67 str. 15 p.

⁸⁹ *Ibid.*, 127 str. 3 p.

⁹⁰ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2016-06-16 redakcija)* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5.>>

⁹¹ *Ibid.*

⁹² Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitiktimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, <..>“, bylos Nr. 22/98.

⁹³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 80-2876, 36 p.

surinkimui nepakanka mokesčius, kaip prievolę valstybei, vien nustatyti. Būtina taip pat nustatyti jų mokėjimo tvarką, kuri *inter alia* apima mokesčių administravimo procedūras, mokesčių apskaičiavimo metodiką ir kt. Taigi mokesčių santykių teisinis reguliavimas – tai ne tik mokesčių nustatymas, bet ir mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatymas, kuris gali būti reguliuojamas ir poįstatyminiais aktais⁹⁴. Poįstatyminiai aktai – tai teisės aktai, priimami remiantis įstatymais, jiems neprieštaraujantys, juos konkretizuojantys ir užtikrinantys jų įgyvendinimą⁹⁵. Tai reiškia, kad Konstitucijoje nereikalaujama mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatyti tik įstatymu.

Su kita mokesčių nustatymo tik įstatymu principo problema susiduriama, kai mokesčių elementus nustato ne įstatymus įgaliojantis Seimas. Pavyzdžiui, Konstitucinis Teismas pasisakė dėl Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos teisėtumo: „Delspinigių dydį ir jo apskaičiavimo tvarką nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svartinį vidurkį. Delspinigių dydis nustatomas minėtąją palūkanų normą padidinus 10 procentinių punktų. Jeigu kitas delspinigių dydis nenustatytas, taikomas paskutinis finansų ministro nustatytas delspinigių dydis⁹⁶“. Šiaulių apygardos administracinis teismas nagrinėdamas administracinę bylą, iškėlė problemą, ar tai, kad delspinigių dydį ir jo apskaičiavimo tvarką nustato finansų ministras, neprieštaruja Konstitucijai. Konstitucinio Teismo doktrinoje pažymėta, kad valstybiniai mokesčiai, kiti privalomi mokėjimai, jų esminiai elementai, kaip antai: mokesčio ar kito privalomo mokėjimo mokėtojas, <..> išimtyse bei lengvatos, baudos ir delspinigiai, – turi būti nustatyti įstatymu. Pareiškėjo nuomone, Seimas savo konstitucinių įgaliojimų nustatyti valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus, *inter alia* delspinigius, jų dydį už nesumokėtus ar laiku nesumokėtus mokesčius (muitus), negali perduoti jokiai kitai institucijai, taigi ir Vyriausybei, o Vyriausybė ar kita institucija negali tokių įgaliojimų prisiimti. Tuo tarpu, pasak pareiškėjo, ginčijamomis įstatymo nuostatomis finansų ministrui buvo nustatyti įgaliojimai įsiterpti į tokią išimtinę Seimo kompetenciją. Konstitucinis Teismas, atsakydamas į šį teismo klausimą, nurodė, kad Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svartinis rodiklis – tai rodiklis, priklausantis nuo nuolat kintančių ekonominių veiksnių, *inter alia* finansų rinkos. Delspinigių dydžio už ne

⁹⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, <..>“, bylos Nr. 22/98.

⁹⁵ Klaipėdos apygardos administracinis teismas. 2007 m. spalio mėn. 1 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. I-2299-162/2007.

⁹⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243. 99 str.

laiku sumokėtus mokesčius susiejimas arba nesusiejimas su tokiu nuo rinkos priklausančiu rodikliu yra ekonominio tikslingumo, valstybės ekonominės politikos dalykas. Konstitucinis Teismas 2006 m. gegužės 31 d. nutarime yra konstatavęs, kad „valstybės ekonominės politikos turinio <...>, priemonių bei metodų vertinimas (kad ir kas juos vertintų), taip pat ir pagrįstumo bei tikslingumo aspektu, net jeigu laikui bėgant paaiškėja, kad buvo ir geresnių jos pasirinktos ekonominės politikos alternatyvų <...>, savaime negali būti dingstis kvestionuoti tą <...> ekonominę politiką atitikusio ūkinės veiklos teisinio reguliavimo atitiktį <...> Konstitucijai <...>, nebent tas teisinis reguliavimas jau jį nustatant teisės aktuose būtų akivaizdžiai priešingas tautos gerovei, Lietuvos visuomenės ir valstybės interesams, akivaizdžiai paneigtų Konstitucijoje įtvirtintas, jos ginamas ir saugomas vertybes“. Nėra argumentų, kurie leistų teigti, kad delspinigių dydžių už ne laiku sumokėtus mokesčius susiejimas su vidutine praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų litais Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metine palūkana norma (jos svertiniu rodikliu) kaip nors paneigtų kurias nors Konstitucijoje įtvirtintas, jos ginamas ir saugomas vertybes. Pažymėtina, kad pagal kvestionuojamą normą finansų ministras turėjo įgaliojimus tik konstatuoti rinkoje objektyviai susiklosčiusį įstatyme nurodytą rodiklį – jo skaitinę išraišką⁹⁷. Reikia paminėti, kad šiuo metu ši norma skamba šiek tiek kitaip nei tada, kai Konstitucinis Teismas nagrinėjo šią bylą, tačiau finansų ministro kompetencija nepasikeitė – jis vis dar nustato delspinigių dydį. Padaryta išvada, kad straipsnio nuostata ta apimtimi, kuria buvo nustatyta, kad delspinigių dydį už ne laiku sumokėtą mokestį nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į vidutinį praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų litais Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį rodiklį, neprieštaravo Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui, 127 straipsnio 3 daliai, konstituciniam teisinės valstybės principui.

Kalbant apie mokesčių elementų nustatymą, aktualu aptarti savivaldybių tarybų kompetenciją. Konstitucinė nuostata, kad savivaldybės pagal Konstitucijos ir įstatymų apibrėžtą kompetenciją veikia laisvai ir savarankiškai⁹⁸, reiškia ir tai, kad jeigu Konstitucijoje ar įstatymuose tam tikros funkcijos yra priskirtos savivaldybėms, tai savivaldybės ir vykdo šias funkcijas ta apimtimi, kuria šios yra joms priskirtos. Tam tikra dalis savivaldybių kompetencijos turi būti įgyvendinama tiesiogiai, savivaldybių tarybų

⁹⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnio (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 3 dalies, Lietuvos Respublikos muitų tarifų įstatymo 18 straipsnio (1998 m. vasario 19 d. redakcija) 3 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, byla Nr. 29/04.

⁹⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės Žinios*, 1992, Nr. 33-1014, 120 str. 2 d.

sprendimų, priimtų neperžengiant jų kompetencijos ribų, įgyvendinimas neturi būti saistomas kurių nors valstybės institucijų ar pareigūnų sprendimų (leidimų, sutikimų ir pan.). Tačiau pabrėžtina, kad ir tos funkcijos, kurios priklauso išimtinai savivaldybėms, yra reglamentuojamos įstatymais. Pavyzdžiui, įstatyme numatyta išimtinė savivaldybės tarybos kompetencija, be kita ko, – vietinių rinkliavų ir mokesčių tarifų nustatymas įstatymų nustatyta tvarka⁹⁹. Vienas iš tokių įstatymų - Nekilnojamojo turto mokesčio, kuriame nustatyta, kad mokesčio tarifas – nuo 0,3 procento iki 3 procentų nekilnojamojo turto mokestinės vertės; konkretų mokesčio tarifą, kuris galios atitinkamos savivaldybės teritorijoje nuo kito mokestinio laikotarpio pradžios, savivaldybės taryba nustato iki einamojo mokestinio laikotarpio birželio 1 dienos¹⁰⁰. Kaip tai įgyvendinama iliustruoja Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl nekilnojamojo turto mokesčio tarifų 2018 metams nustatymo“¹⁰¹, kuriame išskiriama kokiam nekilnojamajam turtui taikomas 0,7, 1 ir 3 procentų tarifai. Kaip matoma, įstatymas nustato mokesčio tarifo intervalo ribas, o savivaldybės taryba, laikydamasi įstatymo suteiktos diskrecijos, nustato detalią apmokestinimo tvarką.

Seimas įstatymu nustato mokesčius ir jų esminius elementus, tačiau Konstitucijoje savivaldybių taryboms suteikta teisė savo biudžeto sąskaita numatyti mokesčių bei rinkliavų lengvatas¹⁰². Ši teisė taip pat įtvirtinta Vietos savivaldos įstatyme, kuriame ši savivaldybės tarybos kompetencija įvardinta kaip išimtinė¹⁰³. Be jokios abejonės, taryba gali nustatyti taisykles, kuriomis remiantis priiminės sprendimus teikti mokesčių lengvatas. Antra vertus, kiekvienas vietos savivaldos teritorijoje esantis fizinis ar juridinis asmuo turi teisę kreiptis į savivaldybės tarybą su tokio pobūdžio prašymu ir tikėtis, kad jo rinkimuose išrinkti atstovai šį klausimą svarstys ir dėl jo priims vienokį ar kitokį sprendimą. Tačiau kaip vertinti, jeigu Ekonomikos departamento mokesčių tarnyba priima sprendimą neteikti mokesčio mokėtojo prašymo savivaldybės tarybos svarstymui dėl atleidimo nuo mokesčio. Tokia situacija pripažinta faktiškai atimanti pareiškėjui galimybę realizuoti įstatymo jam suteiktą teisę į mokesčių lengvatas¹⁰⁴. Kaip minėta, išimtinė savivaldybės tarybos kompetencija šiuo atveju reiškia, kad sprendimo teikti ar neteikti mokesčių lengvatų priėmimo teisė priklauso tik savivaldybės tarybai. Tačiau

⁹⁹ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994, Nr. 55-1049, 16 str. 2 d. 37 p.

¹⁰⁰ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005, Nr. 76-2741. 6 str. 1 ir 2d.

¹⁰¹ Vilniaus miesto savivaldybės tarybos 2017 m. gegužės 31 d. sprendimas „Dėl nekilnojamojo turto mokesčio tarifų 2018 metams nustatymo“. *TAR*, 2017, Nr. 10129.

¹⁰² Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, Nr. 33-1014, 121 str. 2 d.

¹⁰³ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994, Nr. 55-1049, 16 str. 1 d. ir 2 d. 18 p.

¹⁰⁴ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2005 m. gruodžio 27 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A¹⁵-1890/2005.

paminėtina byla, kurioje ginčytas Klaipėdos miesto savivaldybės administracijos direktorės priimtas sprendimas neteikti nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos dėl veiklos neatitikimo reikalavimams. Šioje, vėlesnėje praktikoje, neteikiamas dėmesys, kad atsisakyta suteikti lengvatą ne savivaldybės tarybos sprendimu. Savivaldybės administracijos direktorė sprendimą priėmė remdamasi komisijos nekilnojamojo turto mokesčio lengvatomis Klaipėdos miesto senamiesčio teritorijoje nustatyti protokolu, kuriuo pasiūlyta prašymo dėl nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos suteikimo pastato fasado atliktiems remonto darbams netenkinti. Komisijos siūlymas buvo tas teisinis pagrindas, kuriuo remiantis savivaldybės administracijos direktorius turi teisę netenkinti prašymo dėl lengvatos suteikimo. Buvo konstatuota, kad priešingu atveju, t. y. dėl lengvatos suteikimo, savivaldybės administracijos direktoriaus teikimu, sprendimą priima jau savivaldybės taryba, kas visiškai suderinama su Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio 5 dalimi. Reiškia, teisinės pasekmės sukelia ne pats Komisijos siūlymas, o savivaldybės administracijos direktoriaus sprendimas neigiamo sprendimo atveju dėl lengvatos arba savivaldybės tarybos sprendimas dėl lengvatos suteikimo teigiamu atveju, todėl Administracinių bylų teisenos įstatymo 15 straipsnio plotmėje skūstinas bei tikrintinas būtent tas teisės aktas, kuris sukelia atitinkamas teisinės pasekmės¹⁰⁵. Šios bylos kontekste darytina išvada, kad neigiamą sprendimą dėl lengvatos suteikimo turi teisę priimti ne tik savivaldybės taryba, bet ir kitos savivaldybės institucijos.

Viena iš savivaldybės tarybos galimų suteikti mokesčių lengvatų numatyta Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio 5 dalyje: „savivaldybių tarybos turi teisę savo biudžeto sąskaita sumažinti nekilnojamojo turto mokesčių arba visai nuo jo atleisti“. Taigi įstatymų leidėjas savivaldybių taryboms suteikė diskrecijos teisę įsiterpti į nekilnojamojo turto apmokestinimą nekilnojamojo turto mokesčiu. Kokias kriterijais vadovaujantis tai būtų galima padaryti, Nekilnojamojo turto mokesčio įstatyme nebuvo nurodyta. Seimas paliko šiuos kriterijus nusistatyti pačioms savivaldybėms. Pavyzdžiui, Vilniaus miesto savivaldybės taryba Mokesčių lengvatų teikimo taisyklės patvirtino 2003 m. spalio 1 d. sprendimu. Mokesčių lengvatų teikimo taisyklėse buvo apibrėžti atvejai, kada svarstomi juridinių asmenų prašymai suteikti mokesčių lengvatas. Vienoje iš bylų buvo nagrinėjamas klausimas, ar savivaldybės taryba pagrįstai atsisakė suteikti lengvatą remiantis šiomis taisyklėmis. UAB „Senamiesčio svečių namai“, kuriuos nuspręsta neatleisti nuo mokesčio, yra įsikūrę pastatų ansamblyje, esančiame Vilniaus senamiesčio

¹⁰⁵ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2014 m. gegužės 2 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-1317/2014.

- vertybės teritorijos – Lietuvos Respublikos kultūros paminklo, 1995 m. UNESCO įtraukto į Pasaulio kultūros ir gamtos paveldo sąrašą, teritorijoje. Kaip teigė pareiškėjas - siekiant šį kultūros paminklą išsaugoti buvo įdėta daug pastangų, tiek materialinių, tiek moralinių. Prašyme remtasi aplinkybe, kad objektas yra unikaluss ir/ar reikšmingas socialine, visuomenine, kultūrine ir sportine veikla. Kyla klausimas, ar užtenka nustatyti šį faktą, kad mokesčio administratorius privalėtų tenkinti juridinio asmens prašymą sumažinti nekilnojamojo turto mokestį arba nuo jo atleisti. Priimamą sprendimą suponuoja aplinkybių daugetas, o ne vien aplinkybė dėl juridinio asmens turimo objekto unikalumo. Atkreiptas dėmesys, kad vienas biudžetinių lėšų į savivaldybės biudžetą gavimo būdų – nekilnojamojo turto mokestis, todėl savivaldybės taryba priimdama sprendimą dėl pastarojo mokesčio sumažinimo arba atleidimo nuo jo turi pasverti, kiek tai turės įtakos savivaldybės biudžetui ir ar bus galima užtikrinti savarankiškųjų funkcijų įgyvendinimą. Paisytina ir lygybės principo kitų juridinių asmenų atžvilgiu, turinčių išskirtinių nekilnojamojo turto objektų toje pačioje miesto dalyje. Palankesnis apmokestinimas galimas, bet toks sprendimas turėtų būti aiškiai argumentuotas. Taigi savivaldybė sprendžia nekilnojamojo turto mokesčio (atleidimo ar mažinimo) klausimą jį analizuodama įvairiais pjūviais. Taip pat įvertintos aplinkybės: pareiškėjo gautas pelnas ir anksčiau jam suteiktos mokesčio lengvatos. Galutinis sprendimas priimamas įvertinus visetą aplinkybių, tačiau bet kuriuo atveju turima teisė rinktis, t.y. atleisti nuo nekilnojamojo turto mokesčio (jį sumažinti) ar priimti priešingą sprendimą¹⁰⁶.

Mokesčiai nustatomi įstatymu, tačiau mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarka, kai kurie mokesčių elementai gali būti teisiškai sureguliuoti poįstatyminiame teisės akte. Teisinis reguliavimas ne įstatyme turi atitikti reikalavimą - šiame teisės akte nenustatoma kitokio teisinio reguliavimo, negu nustato įstatymas, ir jis nekonkuruoja su įstatymo normomis.

2.2. Tarptautinių sutarčių viršenybės principas

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 138 straipsnis skelbia, kad Lietuvos Respublikos Seimo ratifikuotos tarptautinės sutartys yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis. Jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, tai viršenybę turi minėtose

¹⁰⁶ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2010 m. gegužės 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-743/2010.

tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės¹⁰⁷. Tai tarptautinių sutarčių viršenybės įtvirtinimas vidaus mokesčių įstatymų atžvilgiu.

Tarptautinės sutartys turi atitikti tris reikalavimus: jos turi būti ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos. Seimas įstatymu ratifikuoja sutartis, kurias pateikia Seimui Prezidentas savo iniciatyva ar pasiūlius Vyriausybei¹⁰⁸. Istoriskai keičiantis valstybių valdymo formoms, ratifikavimas tapo priemone parlamentui dalyvauti vyriausybės vykdomoje užsienio politikoje. Daugelio valstybių konstitucijose atsirado nuostatų, įpareigojančių valstybės vadovą gauti parlamento pritarimą (ratifikavimo forma) tarptautinėms sutartims¹⁰⁹. Sutarties ratifikavimas apibrėžiamas kaip tarptautinės sutarties patvirtinimas¹¹⁰, o 1969 m. Vienos konvencijoje dėl tarptautinių sutarčių teisės šis tarptautinis veiksmas apibūdinamas kaip reiškiantis sutikimą laikyti sutartį įpareigojančia. Seimas turi įstatymų leidybos teisę ir jokiai kitai valstybės valdžios institucijai įstatymų leidyba nėra skiriama. Taigi teiginys turi įstatymo galią taikomas Seimo ratifikuotoms sutartims¹¹¹.

Sutarties įsigaliojimo laikas ir būdas paprastai nurodomi pačiose sutartyse. Sutartyse, kurios turi būti ratifikuojamos, dažniausiai numatoma, kad jos įsigalioja pasikeitimo ratifikaciniais raštais dieną¹¹². 1969 m. Vienos konvencijoje dėl tarptautinių sutarčių teisės nurodoma, kad jei nėra nuostatos ar atskiro susitarimo dėl įsigaliojimo, sutartis įsigalioja iš karto, kai tik visos derybose dalyvaujančios valstybės išreiškia sutikimą laikyti sutartį įpareigojančia; jei valstybė išreiškia sutikimą laikyti sutartį įpareigojančia po to, kai ta sutartis įsigalioja, tai sutartis įsigalioja tokio sutikimo išreiškimo dieną, jei toje sutartyje nenumatyta kitaip. Svarbus sutarties įsigaliojimo momentas, nes tik nuo tada sutarties nuostatas galima taikyti. Iš sutarties, kuri ratifikuota ir įsigaliojusi, kylantys įsipareigojimai tampa privalomi valstybei.

Mokesčių teisės srityje aktualios tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Nurodomi du pagrindiniai šių sutarčių tikslai: teisinio tikrumo investuotojams užtikrinimas ir mokesčių vengimo prevencija¹¹³. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis siekiama paskirstyti apmokestinimo našta tarp valstybių, panaikinti tarptautinės

¹⁰⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 5 str. 1 d.

¹⁰⁸ Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999, Nr. 60-1948, 8 str.

¹⁰⁹ VADAPALAS, V. *Tarptautinė teisė*. Vilnius: Eugrimas, 2006, p. 145.

¹¹⁰ Lietuvių žodynas [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.lietuviuzodynas.lt/terminai/Ratifikuoti>>.

¹¹¹ KATUOKA, S. Tarptautinės sutartys ir Lietuvos valstybė. *Jurisprudencija*, 2002, t. 30(22), p. 117.

¹¹² VADAPALAS, V. *Tarptautinė teisė*. Vilnius: Eugrimas, 2006, p. 154.

¹¹³ Lietuvos Respublikos finansų ministerija. *Mokesčių sutartys* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai/mokesciu-sutartys>>.

prekybos kliūtis, užtikrinti garantijas investuotojams, sudaryti galimybes bendradarbiauti tarp skirtingų mokesčių jurisdikcijų.

Nors Lietuva nėra Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) narė, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys yra sudarytos vadovaujantis būtent EBPO 2005 metais išleista konsoliduota Pavyzdine pajamų ir kapitalo mokesčių sutartimi. Šiose sutartyse aktualu tai, kad jose nustatyti atskirų pajamų rūšių apmokestinimo teisių paskirstymo tarp valstybių taisyklės bei specialios nuostatos, kurios nustato dvigubo apmokestinimo panaikinimo tvarką, bendradarbiavimo tarp valstybių procedūrą. Sutartis taikoma fiziniams ir juridiniams asmenims, kurie yra arba Lietuvos, arba užsienio valstybės, arba ir Lietuvos, ir užsienio valstybės rezidentai. Nustatant, ar asmuo laikomas vienos iš valstybių rezidentu, vadovujamasi atitinkamais valstybių vidaus įstatymais. Asmens rezidavimo keliose valstybėse atveju, t.y. kai asmuo, pagal atitinkamus tų valstybių vidaus įstatymus yra laikomas abiejų susitariančių valstybių rezidentu, rezidavimo valstybė nustatoma remiantis įtvirtintomis rezidavimo valstybės nustatymo taisyklėmis. Rezidento identifikavimas sutarčių tikslams yra būtina sąlyga apmokestinimo tarp valstybių paskirstančiųjų taisyklių, numatytų sutartyse, taikymui bei iš sutarties kylančių teisių įgyvendinimui¹¹⁴.

Pavyzdžiui, byloje buvo kilusi problema dėl nuolatinės buveinės nustatymo aspekto. Analizuojant Pelno mokesčio įstatyme ir finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymu patvirtintą Užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžime įtvirtintas ginčo teisiniams santykiams aktualias normas yra matyti, kad nacionalinė teisė eksplicitiškai nereikalauja pastovios konkrečios komercinės-ūkinės veiklos vietos, per kurią būtų vykdoma ši veikla, identifikavimo (buvimo), siekiant užsienio vienetai pripažinti vykdytą apmokestinamąją veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje. Todėl nagrinėjamu atveju, sprendžiant klausimą, kas yra laikytina komercinės-ūkinės veiklos vieta Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutarties 5 straipsnio 1 paragrafo prasme, negalima vadovautis nacionalinės teisės nuostatomis. Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutarties dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis buvo paruošta remiantis EBPO ir Jungtinių Tautų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modeliais bei EBPO ekspertų pastabomis. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, jog aiškinant ir taikant nagrinėjamo pobūdžio dvišales dvigubo apmokestinimo sutartis, kaip antriniu teisės aiškinimo šaltiniu gali būti remiamasi ir paminėtais

¹¹⁴ JANUKONYTĖ, A. *Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslai ir reguliavimo objektas*: magistro darbas. Socialiniai mokslai, teisė. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2007 m.

tarptautinių organizacijų dokumentais, tarp kurių yra ir EBPO parengtas Modelinės konvencijos komentaras. Vadinasi, aptariamos „veiklos vietos“ sąvokos turinys pirmiausia atskleistas remiantis pačios sutarties nuostatomis, sistemiškai analizuojant kitų šio tarptautinio dokumento nuostatų kontekste, taip pat taikant kitus teisės aiškinimo ir taikymo metodus. Pirmosios instancijos teismas pareiškėjo verslo vietos, kaip vienos iš būtinų sąlygų pripažįstant nuolatinės buveinės egzistavimą, nebuvimą kildino iš aplinkybės, jog vieta, kurioje buvo vykdoma ginčo komercinė-ūkinė veikla, nebuvo pareiškėjo dispozicijoje. Šiuo aspektu buvo pažymėta, kad Vilniaus apygardos administracinio teismo nurodytas veiklos vietos „turėjimo dispozicijoje“ kriterijus nėra eksplicitiškai numatytas nei Sutartyje nei Modelinėje konvencijoje, tačiau jis yra akcentuojamas Modelinės konvencijos komentare, numatančiame, jog faktas, kad ūkio vienetas *turi dispozicijoje* tam tikrą vietą, naudojamą jo komercinei-ūkinei veiklai vykdyti, yra pakankamas konstatuoti „verslo vietos“ buvimą¹¹⁵. Galima daryti išvadą, kad ne tik pačios tarptautinės sutartys, bet ir su juos papildantys dokumentai, turi viršenybę nacionalinės teisės atžvilgiu.

Lietuva, būdama Europos Sąjungos nare, perdavė dalį teisėkūros kompetencijos Sąjungai. Konstituciniame akte „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“, kuris yra Konstitucijos sudedamoji dalis, įtvirtinta: „Europos Sąjungos teisės normos yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis. Jeigu tai kyla iš sutarčių, kuriomis grindžiama Europos Sąjunga, Europos Sąjungos teisės normos taikomos tiesiogiai, o teisės normų kolizijos atveju jos turi viršenybę prieš Lietuvos Respublikos įstatymus ir kitus teisės aktus.“. Tiek tarptautinės teisės, tiek Europos Sąjungos teisės normoms, kaip matyti, nustatyta viršenybė prieš nacionalinę teisę. Taigi susiduriama su klausimu - ką taikyti, jeigu kyla prieštaravimų tarp tarptautinės teisės ir Europos Sąjungos teisės? Į tai atsakė Vyriausiojo administracinio teismo praktika, kurioje pripažinta, kad visos mokestinės sutartys, sudarytos tarp Europos Sąjungos valstybių narių, negali prieštarauti Europos Bendrijos sutarties nuostatomis. Kitaip tariant, Europos Sąjungos teisė kolizijos atveju turi pirmumą tokių mokestinių sutarčių atžvilgiu. Ši taisyklė galioja tiek mokestinėms sutartims, kurias valstybės narės sudarė prieš Europos Bendrijos sutarties nuostatų įsigaliojimą joms, tiek ir sutartims, kurios būtų sudarinėjamos po to¹¹⁶.

Taigi, tarptautinės sutartys padeda geriau veikti valstybėms siekiant bendradarbiavimo mokesčių teisės srityje, išvengiant mokesčių slėpimo ir vengimo, kitų

¹¹⁵ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. gegužės 31 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁴⁴²-325/2012.

¹¹⁶ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2014 m. birželio 12 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁷⁵-954/2014.

fiskalinių pažeidimų. Nustatyta teisės aktų hierarcija palaiko teisinę tvarką sprendžiant normų taikymo nesusipratimus.

2.3. Viešumo principas

Teisėkūroje laikomasi atvirumo ir skaidrumo principo, reiškiančio, kad teisėkūra turi būti vieša, su bendraisiais interesais susiję teisėkūros sprendimai negali būti priimami visuomenei nežinant ir neturint galimybių dalyvauti, valstybės politikos tikslai, teisinio reguliavimo poreikis ir teisėkūroje dalyvaujantys subjektai turi būti žinomi, visuomenei ir interesų grupėms sudarytos sąlygos teikti pasiūlymus dėl teisinio reguliavimo visose teisėkūros stadijose, taip pat turi būti žinomi teisės aktų projektų rengimą inicijavę, teisės aktų projektus parengę, numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimą atlikę subjektai ir teisinio reguliavimo stebėseną atliekantys subjektai¹¹⁷. Vieša informacija apie teisės aktų priėmimo procesą užtikrina keletą svarbių funkcijų: procese dalyvaujančių institucijų kontrolę, santykio dalyvių geresnį suvokimą, kokio elgesio iš jų reikalaujama. Šios funkcijos išsamiau atskleidžiamos toliau analizuojant teisės aktus ir teismų praktiką.

Viešumo principas mokesčių teisėje reikalauja, kad mokesčius reglamentuojantys teisės aktai prieš juos priimant būtų apsvarstomi viešai, priimami suteikiant mokesčių mokėtojams pakankamai laiko pasiruošti daryti pakeitimus¹¹⁸. Todėl įstatyme Seimui įtvirtintas reikalavimas užtikrinti, kad Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai, nustatantys naują mokesčių, naują mokesčio tarifą, mokesčio lengvatą, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus, įsigaliotų ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo jų paskelbimo dienos¹¹⁹. Šia Mokesčių administravimo įstatymo norma siekiama ne tik užtikrinti stabilumą mokesčių teisės srityje¹²⁰, bet ir suteikti galimybę mokesčių mokėtojams susipažinti su ateityje jų elgesiui privalomais reikalavimais.

Numatyta išimtis – šešių mėnesių įsigaliojimo terminas nėra taikomas: Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymams ar jų pakeitimams, susijusiems su Lietuvos Respublikos atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių

¹¹⁷ Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas. *Valstybės žinios*, 2012, Nr. 110-5564, 3 str. 2 d. 4 p.

¹¹⁸ VAINIENĖ, R. *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba, 2005.

¹¹⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 3 str. 3 d.

¹²⁰ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2016-06-16 redakcija)* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5.>>

rodiklių patvirtinimo įstatymu ir teisės aktams, derinamiems su Europos Sąjungos teisės aktų nuostatomis¹²¹. Seimo narių grupė 2013 m. siekė pakeisti šią nuostatą – eliminuoti galimybę netaikyti šešių mėnesių įsigaliojimo termino mokesčių įstatymams ar jų pakeitimams, susijusiems su Lietuvos Respublikos atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu. Anot Seimo narių, ši įsigaliojimo išimtis neužtikrina valstybės teisinės sistemos stabilumo, tinkamo valstybės funkcijų vykdymo laiku bei išbalansuoja ekonomikos ir verslo aplinką¹²². Tačiau tam nebuvo pritarta, nes visgi pripažintina, kad ši nuostata leidžia Seimui greitai ieškoti sprendimų atsakant į besiformuojančią (susidariusią) sudėtingą situaciją, jeigu reikalinga, peržiūrėti valstybės biudžeto pajamų (kiek tai susiję su mokesčiais) struktūrą ir atitinkamai ją modifikuoti. Būtent ši įstatymo leidėjo teisė operatyviai reaguoti ir priimti neatidėliotinus esminius sprendimus gali užtikrinti (užtikrina) tinkamą pagrindinį valstybės funkcijų vykdymo finansavimą.

Įsigaliojimo išimties taikymas teisės aktams, derinamiems su Europos Sąjungos teisės aktų nuostatomis, susijęs su integracijos į Europos Sąjungą procesu. Įstodama į Europos Sąjungą, valstybė narė apriboja savo kompetenciją tokia pat dalimi, kaip ir visos kitos valstybės narės ir taip šios perduotos kompetencijos ribose Sąjungoje kuriama nauja teisinė tvarka, privaloma kiekvienai valstybei narei¹²³. Norint įgyvendinti bendrus tikslus, kurių siekiama kuriant Bendrijas ir Europos Sąjungą, suteikiama įsigaliojimo išimtis, kuri pagreitina integraciją teisės aktų derinimo procese.

Viešumo principo įgyvendinimas turi ne tik sudaryti sąlygas asmenims susipažinti su rengiamais mokesčių įstatymų projektais, reikšti dėl jų pastabas ir pasiūlymus, bet ir gauti atitinkamą informaciją apie mokesčių teisės aktus, mokesčių administratoriaus veiklą¹²⁴. Teisės aktai registruojami ir oficialiai skelbiami Teisės aktų registre, kurio duomenys prieinami neatlygintinai. Informacija apie mokesčių įstatymų pakeitimus, duomenys apie mokesčių administratoriaus veiklą prieinama oficialioje Valstybinės mokesčių inspekcijos internetinėje svetainėje, kurioje galima pateikti paklausimą aktualiais mokesčių mokėtojui klausimais.

¹²¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 3 str. 4 d.

¹²² Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, 2013, p. 11-12. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.] Prieiga per internetą: <http://lrv.lt/uploads/main/meetings/docs/13556_bb3c56dead6d72a7adca0de8f0dded4d.pdf>.

¹²³ Nacionalinės teisės aktų derinimo su Europos Sąjungos teise metodiniai nurodymai patvirtinti Europos teisės departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus, 1999, Nr. 19 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.etd.lt/lit/NACIONALINES-TEISES-AKTU-DERINIMO-SU-EUROPOS-SAJUNGOS-TEISE-METODINIAI-NURODYMAI...-DIREKTORIAUS-1999-M-GRUODZIO-/48>>.

¹²⁴ MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 107.

Viešumo principas pasireiškia, pavyzdžiui, mokesčių administratoriui atliekant mokestinį patikrinimą. Mokesčių mokėtojas turi teisę mokestinio patikrinimo metu, taip pat jo rezultatų tvirtinimo metu teikti žodines bei rašytines savo pastabas ir paaiškinimus dėl patikrinimo dalyko ir kitų su patikrinimu susijusių aplinkybių. Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo priimamas atsižvelgiant į patikrinimo akto medžiagą bei į mokesčių mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto (jei jos buvo pateiktos)¹²⁵. Patikrinimo aktu įforminti mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Viešumo principas reiškia, kad veiksmai, kurie atlikti mokesčių mokėtojo atžvilgiu yra pateikiami įstatyme nustatyta forma, tinkamai. Užtikrinama teisė žinoti atliktų veiksmų turinį. Būtent sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo ir yra tas teisės aktas, kuris sukelia teises pasekmes bei gali būti skundžiamas teisės aktais nustatyta tvarka. Mokesčių administratorius yra pripažįstamas viešojo administravimo subjektu, kuris savo veikloje privalo, be kita ko, vadovautis ir bendraisiais viešosios teisės principais¹²⁶. Todėl priimant sprendimą turi būti laikomasi ir Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio reikalavimų. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus¹²⁷.

Teisinėje valstybėje vienas pagrindinių principų – įstatymo viršenybė, reiškia, kad teisinių santykių subjektų laisvę riboja teisė, kuriai paklusti turi visi. Įstatymuose nustatyti reikalavimai administravimo subjektų priimamiems sprendimams yra paskelbti, todėl jų veiksmų atitikimas teisės aktams matomas kaip pro padidinamąjį stiklą. Taip viešumo principas skatina atvirumą, sudaro sąlygas, kad sprendimų priėmimas būtų skaidrus. Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio 1 dalyje detalizuojama, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos. Mokesčių mokėtojui sprendimas, priimtas jo atžvilgiu, yra bevertis, jeigu jame nenurodomi jokie akto priėmimą pagrindžiantys motyvai ir argumentai. Nepagrįsti aktai kelia abejonių ir klausimų dėl jų priėmimo proceso, priežasčių. Viešumo pagalba galima kontroliuoti, ar viešojo administravimo subjektai mokestiniuose santykiuose tinkamai laikosi individualiam teisės aktui keliamo teisėtumo reikalavimo.

¹²⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 132 str. 1 d.

¹²⁶ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. *2011 m. birželio 27 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-336/2011.*

¹²⁷ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. *2016 m. gegužės 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-835-556/2016.*

Netinkamo viešumo principo ir su juo susijusių reikalavimų laikymosi pavyzdys – kai savivaldybės taryba priėmė individualų administracinį aktą - sprendimą nesuteikti mokesčio lengvatos, kuriame neanalizuotos faktinės aplinkybės, nenurodyta argumentų. Sprendimas neatleisti pareiškėjo nuo nekilnojamojo turto mokesčio buvo pagrįstas ne objektyviais duomenimis, o konstatavimu, kad savivaldybės taryba išnagrinėjusi prašymą nusprendžia neatleisti pareiškėjo nuo nekilnojamojo turto mokesčio. Teismas šiuo klausimu pasisakė, kad viešojo administravimo įstatymas sudaro prielaidas įgyvendinti Konstitucijos nuostatą, kad visos valdžios įstaigos tarnauja žmonėms; garantuoja asmenų teisę apskųsti viešojo administravimo subjektų veiksmus, neveikimą ar administracinius sprendimus, taip pat teisę į įstatymais pagrįstą ir objektyvų asmenų prašymų, skundų ir pranešimų nagrinėjimą; įtvirtina kitas asmenų ir viešojo administravimo subjektų teises ir pareigas viešojo administravimo srityje. Todėl savivaldybės taryba, priimdama sprendimą dėl lengvatos suteikimo, yra įpareigota analizuoti faktines aplinkybes, sprendime nurodyti argumentus. Sprendimas neturi būti su trūkumais, kurie trukdytų asmeniui apsiginti, o teismui patikrinti, ar buvo nurodyti tinkami motyvai (argumentai), ar nepadaryta akivaizdi vertinimo klaida, ar nepiktnaudžiaujama valdžia (suteiktais įgaliojimais)¹²⁸.

Panaši problema kilo, kai Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos Pasvalio skyriaus sprendime buvo nurodyta, kad „Vadovaudamasis (-i) Valstybinių pensijų įstatymu, nusprendžiu V. M. <...> nutraukti 200 Lt (du šimtai Lt 00 ct) nukentėjusiųjų asmenų valstybinės našlių ir našlaičių pensijos mokėjimą nuo 2008-11-01, nes nutrauktas mokėjimas.“ Ginčijamo sprendimo motyvas „nes nutrauktas mokėjimas“ vienareikšmiškai teisėjų kolegijos vertintinas kaip niekinis. Be to, ginčijamame sprendime konkrečiai nenurodoma netgi kokia būtent teisės norma ar normomis remiamasi. Taigi ginčijamas sprendimas negali būti vertinamas kaip pagrįstas teisės aktų nuostatomis ir faktinėmis aplinkybėmis, todėl neliko nieko kito kaip panaikinti ginčijamą sprendimą¹²⁹. Aktas bus pripažintas teisėtu tik jeigu jame nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas.

Apibendrinant galima padaryti išvadą, kad viešumo principas prisideda prie apmokestinimo aiškumo principo įgyvendinimo. Tinkamos sąlygos susipažinti su mokesčių mokėtojams aktualia informacija užtikrina efektyvų mokesčių administravimą,

¹²⁸ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. lapkričio 20 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-2540/2012.

¹²⁹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2010 m. rugpjūčio 24 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁷⁵⁶-450/2010.

nes paisoma mokesčių mokėtojų interesų žinoti kaip koreguoti elgesį pagal teisės aktus ir ko tikėtis iš mokesčių administratoriaus. Viešumo principas reikalauja, kad subjektų veiksmai būtų teisėti, t.y. paskelbiami laikantis įstatymo reikalavimų, argumentuoti, išsamūs.

2.4. Mokesčių administravimo veiksmingumo ir bendradarbiavimo principai

Tiek mokesčių administratoriui, tiek mokesčių mokėtojui reikalingi tiek piniginiai, tiek žmogiškieji išteklių mokesčių administravimui. Mokesčių administravimo veiksmingumo principo pagalba siekiama sukurti tokią mokesčių administravimo sistemą, kuri užtikrintų mokesčių surinkimą mažiausiomis sąnaudomis¹³⁰. Prie administravimo efektyvumo didele dalimi prisideda bendradarbiavimas: kai mokesčių mokėtojas ir administratorius sudaro vienas kitam tinkamas sąlygas atlikti pareigas ir geranoriškai keičiasi informacija, lengviau pasiekiami administravimo tikslai. Dėl esamos sąveikos vienas kitam šie principai aptariami kartu.

Dažniausiai įprasta matyti tik tiesioginę mokesčių naštą: ji išmatuojama ta pinigų suma, kurią mokesčių mokėtojas sumoka į biudžetą. Tačiau be tiesioginės mokesčių naštos yra ir netiesioginė – tai mokesčių administravimo kaštai, t.y. kiek laiko ir pinigų išleidžia mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius skaičiuodamas, mokėdamas ir administruodamas mokesčius. Kaip tiksliai nustatyti kiek išleidžiama nėra paprasta: gali būti naudojama įmonių buhalterijų ir kitų darbuotojų, vedančių mokestinę apskaitą ar vykdančių biurokratinius nurodymus, darbo užmokestis, mokesčius administruojančių institucijų išlaikymas, specialiųjų apskaitos dokumentų įsigijimo ir pildymo išlaidos bei daugelis kitų¹³¹. Jei didėja išlaidų dydis administravimui, reiškia administravimo sistema tampa sudėtingesnė. Tikslas - mokesčius administruojančių įstaigų efektyvesnis darbas ir paprastesnė mokesčių sistema, kuri sumažintų netiesioginę mokesčių naštą, t.y. pasiekti, kad mokesčius sumokėti būtų pigu ir greitai.

„Įvedus prievolę deklaruoti mokesčius tik elektroniniu būdu, Lietuva šoktelėjo Pasaulio banko „Paying Taxes 2018“ mokesčių reitinge. Technologijos keičia mokesčių administravimą visame pasaulyje“ – taip prasideda Vytauto V. Žeimanto straipsnis

¹³⁰ MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 107.

¹³¹ ŠILĖNAS, Ž. *Mokesčių naštą sumažintų paprastesnės sistema*. Mokesčių žinios [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.] Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2011-06-13/straipsniai/poziuris/mokesciu_nasta_sumazintu_paprastesne_sistema.html?priminti.>.

„Verslo žiniuose“¹³². Lietuvos pakilimą reitinge lėmė gerokai sumažėjęs laikas, kurį mokesčių mokėtojai praleidžia apskaičiuojant, deklaruojant ir sumokant mokesčius, kai naudojamos išmaniosiomis mokesčių administravimo sistemomis, t.y. sumažėjo viena iš netiesioginės naštos dalių. Tačiau problemų vis dar yra. Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacijos atlikta apklausa rodo, kad prievolė teikti PVM sąskaitų registru duomenis mokesčių administratoriui kol kas yra didelė našta Lietuvos verslui, nes buhalteriams prisidėjo nemažai papildomo darbo. Ši sistema buhalterio darbo laiką per mėnesį vidutiniškai pailgino 10 valandų. Įmonės beveik nesinaudoja galimybe teikti tokius duomenis automatiškai, nes į tai reikia investuoti papildomai¹³³. Išreikšta nuomonė, kad gyventojų apmokestinimą supaprastintų dviejų mokesčių nustatymas – GPM ir pensijų draudimo mokestis (PDM) bei nekilnojamojo turto mokesčio, žemės mokesčio ir valstybinės žemės nuomos mokesčio apjungimas.

Lengvesnio administravimo tikslui pasiekti įstatymai įtvirtina abipusę bendradarbiavimo pareigą. Mokesčių administratorius: 1) šviečia ir konsultuoja mokesčių mokėtojus; 2) rengia patogias mokesčių deklaracijų formas, nemokamai aprūpina jų blankais, patvirtina ir aiškina jų deklaravimo tvarką; 3) informuoja apie mokesčių administratoriaus pareigūnų, tiesiogiai bendraujančių su mokesčių mokėtojais, veiksmų apskundimo galimybę administracine tvarka; 4) rengia susitikimus su mokesčių mokėtojais, jų asociacijų ar kitų mokesčių mokėtojų interesams atstovaujančių organizacijų atstovais; 5) kitaip bendradarbiauja su mokesčių mokėtojais ir stengiasi, kad būtų pasiektas savitarpio supratimas. Šios mokesčių administratoriaus funkcijos padeda mokesčių mokėtojams atlikti mokėjimo procedūrą. Mokesčių mokėtojas savo ruožtu, bendradarbiaudamas su mokesčių administratoriumi, savanoriškai vykdo mokesčių teisės aktuose jam nustatytas pareigas bei nekliudo mokesčių administratoriui įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių¹³⁴. Ši mokesčių mokėtojo pareiga yra numatyta ir Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnio 2 punkte, nustatančiame, jog mokesčių mokėtojas privalo bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių.

Ką reiškia mokesčių mokėtojo netinkamas bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi? Įstatymų leidėjo tai pripažįstama pagrindu mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydį apskaičiuoti Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnyje

¹³² ŽEIMANTAS, V. V. *Lietuva mokesčių reitinge „Paying taxes 2018“ pakilo 9 pozicijomis*. Verslo žinios [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vz.lt/finansai-apskaita/2017/11/22/lietuva-mokesciu-reitinge-paying-taxes-2018-pakilo9-pozicijomis>>.

¹³³ *Ibid.*

¹³⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243, 27 str.

nustatyta tvarka. Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklės netinkamam bendradarbiavimui priskiria aplinkybes, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdo mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti apskaitos dokumentus, registrus, sutvarkyti buhalterinę apskaitą ir kita. Vertinama, ar mokesčių mokėtojas iš tiesų nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi. Toks mokesčių mokėtojo elgesys mažina administravimo efektyvumą, nes naudojami kaštai tam, kad mokesčiai būtų apskaičiuojami taikant netiesioginio mokesčio bazės nustatymo metodus – to nereikėtų, jeigu mokesčiai būtų sumokėti įstatymo nustatyta tvarka ir laiku.

Netinkamas mokesčio mokėtojo bendradarbiavimas taip pat turi reikšmės ir kitiems jo atžvilgiu atlikamiems veiksams. Kai mokesčių mokėtojas nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti buhalterinės apskaitos dokumentus, t.y. nebendradarbiavo, teismo įvertinta kaip viena iš aplinkybių, kuri leidžia manyti, kad yra pagrįsta rizika (pavojus), jog dėl atitinkamų pareiškėjo veiksmų gali būti sunku arba tapti neįmanoma išieškoti papildomai apskaičiuoto mokesčio, todėl turi būti taikomas turto areštas¹³⁵.

Problemų kyla ir kai mokesčių administratorius nebendradarbiauja su mokesčių mokėtoju. Pavyzdžiui, kai mokesčių administratorius netinkamai informuoja pareiškėją apie mokestinį patikrinimą, o taip pat informuoja pareiškėją tik apie vieną iš trijų atliekamo mokestinio patikrinimo temų. Mokesčių administratorius apskaičiavo pareiškėjui pelno ir socialinį mokesčius bei su jais susijusias sumas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nors apie šias mokestinio patikrinimo temas mokesčių mokėtojas net nebuvo informuotas. Iš to teisėjų kolegija padarė išvadą, kad pareiškėjas dėl šių mokesčių net neturėjo galimybės pateikti mokesčių administratoriui atitinkamus paaiškinimus bei dokumentus, t. y. bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi. Teisėjų kolegija konstatavo, jog pirmosios instancijos teismas pagrįstai nenustatė mokesčių administratoriui pagrindo apskaičiuoti pareiškėjui mokesčius, remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalimi¹³⁶.

Mokesčių administravimo veiksmingumas ir bendradarbiavimas – sąveikaujantys principai. Kai mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius bendradarbiauja, t.y. teikia vienas kitam informaciją, nekliudo atlikti veiksmus, sudaromos sąlygos tinkamai

¹³⁵ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2018 m. vasario 14 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-454-442/2018.

¹³⁶ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁷⁵-146/2011.

atlikti įstatyme nustatytus veiksmus, galima pasiekti didesnę administravimo veiksmingumą.

IŠVADOS

1. Apmokestinimo reglamentavimo ir taikymo principai yra pradmuo, kuriuo remiantis reguliuojami visuomeniniai santykiai, atsirandantys nustatant bei renkant mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei pinigų fondus.
2. Mokesčių mokėtojų lygybės principo taikymo problemą rodo nesažiningi mokesčių mokėtojų veiksmai, dėl kurių jie atsiduria geresnėje padėtyje nei kiti mokesčių mokėtojai, nes nuslepia ar išvengia mokesčių mokėjimo. Tai aktuali problema, kuri rodo, kad mokesčių mokėtojams trūksta sąmoningumo mokant mokesčius, kurie renkami į biudžetus, iš kurių finansuojami jiems naudingi viešieji poreikiai. Situaciją gali keisti visuma priemonių, tarp kurių – geresnis asmenų švietimas apie jų mokamų mokesčių panaudojimą.
3. Su apmokestinimo aiškumo principu susijusios problemos sutinkamos, kai teisės aktuose naudojamos sąvokos, kurios nėra pakankamai aiškios mokesčių santykių dalyviams. Pavyzdžiui, mokesčių administratorius neteisingai pritaiko teisės normą nepagrįstai ją aiškindamas plečiamai. Apmokestinimo aiškumo principo geresnis taikymas būtų pasiektas, jeigu apmokestinimo reglamentavime būtų naudojamos konkrečios, apibrėžtos sąvokos, o sakinių konstrukcijos nebūtų sudėtingos ir ilgos.
4. Viešumo, taip pat ir apmokestinimo aiškumo, principų taikymo problema – mokesčių administratoriaus sprendimų argumentų neišsamumas, kuris kelia nepasitikėjimą mokesčių administratoriaus veiksmų skaidrumu. Tai gali išspręsti pats mokesčių administratorius, priimdamas pagrįstus, argumentuotus sprendimus.
5. Mokesčių įstatymų neaiškumų aiškinimo mokesčių mokėtojo naudai principas palankus mokesčių mokėtojui, tačiau dažniausiai naudojamas tik mokesčio mokėtojo pateikiamuose argumentuose dėl situacijos išsprendimo. Mokesčių administratorius ir teismai nelinkę juo remtis: ginčai sprendžiami vadovaujantis konkrečiomis situacijai taikytinomis teisės aktų normomis, todėl šis principas deklaratyvus.
6. Teisingumo ir visuotinio privalomumo principo protingumo ir teisingumo kriterijai – vertinamieji, abstraktūs, suteikiantys mokesčių administratoriui diskreciją ne tik taikyti formalias taisykles, bet ir atsižvelgti į konkrečios situacijos aplinkybes. Vis dėlto, tik pasitelkus teismų praktiką galima iš dalies suprasti jų prasmę. Šiuo metu šis principas atrodo iš dalies deklaratyvus, nes tik teismų praktikoje atskleidžiama kaip mokesčių administratorius turėjo taikyti kriterijus. Geresnis jų taikymas būtų galimas įvedus konkretesnes taisykles protingumo ir teisingumo kriterijų taikymo klausimais.

Šaltinių sąrašas

Teisės aktai:

1. 1969 m. Vienos konvencija dėl tarptautinių sutarčių teisės. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 13-480;
2. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. *Europos Sąjungos oficialusis leidinys*;
3. Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės Žinios*, 1992, Nr. 33-1014;
4. Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 74-2262;
5. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085;
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243;
7. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005, Nr. 76-2741;
8. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271;
9. Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999, Nr. 60-1948;
10. Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas. *Valstybės žinios*, 2012, Nr. 110-5564
11. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994, Nr. 55-1049;
12. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2011, Nr. 163-7743;
13. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus įsakymas „Dėl atleidimo nuo paskirtų baudų taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 79-2821;
14. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 86-3156;
15. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 80-2876;

16. Vilniaus miesto savivaldybės tarybos 2017 m. gegužės 31 d. sprendimas „Dėl nekilnojamojo turto mokesčio tarifų 2018 metams nustatymo“. TAR, 2017, Nr. 10129;
17. Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl žemės mokesčio tarifo 2013 metams nustatymo“. 2012, Nr. 1-900, 3 p., [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.vilnius.lt/vaktai2011/DefaultLite.aspx?Id=3&DocId=30217708>>;
18. Nacionalinės teisės aktų derinimo su Europos Sąjungos teise metodiniai nurodymai patvirtinti Europos teisės departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus, 1999, Nr. 19 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.etd.lt/lit/NACIONALINES-TEISES-AKTU-DERINIMO-SU-EUROPOS-SAJUNGOS-TEISE-METODINIAI-NURODYMAI...-DIREKTORIAUS-1999-M-GRUODZIO-/48>>.

Konstitucinio Teismo doktrina:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, <..>“, bylos Nr. 22/98.
2. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. gegužės 30 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos savivaldybių tarybų rinkimų įstatymo 86, 87 straipsnių papildymo bei pakeitimo ir <..>“, bylos Nr. 21/2003.
3. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27^l straipsnio, <..>“, bylos Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.
4. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. sausio 24 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. rugpjūčio 11 d. nutarimų NR. 898 „Dėl laikinojo prekių įvežimo į Lietuvos Respubliką perdirbti tvarkos patvirtinimo“ patvirtintos laikinojo prekių įvežimo į Lietuvos Respubliką perdirbti tvarkos 21.1 punkto (2002 m. birželio 27 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, bylos Nr. 11/04.
5. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. kovo 14 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos saugomų teritorijų įstatymo, <..>“, bylos Nr. 17/02-24/02-06/03-22/04
6. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnio (2001 m.

birželio 26 d. redakcija) 3 dalies, Lietuvos Respublikos muitų tarifų įstatymo 18 straipsnio (1998 m. vasario 19 d. redakcija) 3 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, byla Nr. 29/04.

7. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2007 m. rugsėjo 26 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo 4 straipsnio (2004 m. lapkričio 4 d. redakcija) 3 dalies, <..>, atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, bylos Nr. 35/04-37/04-72/06.

Specialioji literatūra:

1. MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011;
2. VADAPALAS, V. *Tarptautinė teisė*. Vilnius: Eugrimas, 2006;
3. VAINIENĖ, R. *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba, 2005;
4. JANUKONYTĖ, A. *Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslai ir reguliavimo objektas*: magistro darbas. Socialiniai mokslai, teisė. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2007 m.;
5. KATUOKA, S. Tarptautinės sutartys ir Lietuvos valstybė. *Jurisprudencija*, 2002, t. 30(22);
6. KŪRIS, E. Konstitucijos principai ir Konstitucijos tekstas. *Jurisprudencija*, 2001, t. 23(15);
7. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *Ekspertizė. Kaip tobulinti VMI įpareigojančius išaiškinimus?* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/28595/lrinka>>;
8. MEDELIENĖ, A. Mokestinio ginčo pradžia: teorija ir praktika. *Teisė*, 2007, t. 65;
9. MIEŽANSKIENĖ, R.; TARTILAITĖ, A. Teisinės kalbos aiškumo poreikis viešajame sektoriuje: viešųjų paslaugų vartojimo sutarčių atvejais. *Viešoji politika ir administravimas*, 2014, t. 13;
10. PUZINSKAITĖ, E; KLIŠAUSKAS, R. Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. *Jurisprudencija*, 2012, t. 19(2);
11. SINKEVIČIUS, V. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. Asmenų lygybės principas ir įstatymų leidyba. *Lietuvių katalikų mokslo akademijos metraštis*, t. 27, 2005;
12. ŠILĖNAS, Ž. Mokesčių našta sumažintų paprastesnės sistema. *Mokesčių žinios* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2011-06-13/straipsniai/poziuris/mokesciu_nasta_sumazintu_paprastesne_sistema.html?priminti.>

13. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2016-06-16 redakcija)* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5.>>. PAULASKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15;
14. ŽEIMANTAS, V. V. Lietuva mokesčių reitinge „Paying taxes 2018“ pakilo 9 pozicijomis. *Verslo žinios* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vz.lt/finansai-apskaita/2017/11/22/lietuva-mokesciu-reitinge-paying-taxes-2018-pakilo9-pozicijomis>>.

Teismų praktika:

1. Europos Bendrijų Pirmosios instancijos teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax plc* Nr. C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121.
2. Europos Bendrijų Pirmosios instancijos teismas. 2009 m. spalio 29 d. sprendimas *Skatteverket prieš AB SKF* C-29/08, ECLI:EU:C:2009:90.
3. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. birželio 21 d. sprendimas sujungtose bylose *Mahagében kft* prieš *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* ir *Péter Dávid* prieš *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Északalföldi Regionális Adó Főigazgatósága* C-80/11 ir C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373.
4. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimas *Bonik EOOD* prieš *Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774.
5. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje, Nr. A¹¹-355/2004.
6. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2005 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵ – 143/2005.
7. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2005 m. rugpjūčio 25 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. A⁸-827-05/2005.
8. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2005 m. gruodžio 27 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A¹⁵-1890/2005.
9. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2006 m. birželio 2 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. A⁵-1000/2006.

10. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2006 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁶-1845/2006.
11. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2007 m. vasario 26 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁶-206/2007.
12. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2007 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A¹¹-603/2007.
13. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A¹¹-719/2007
14. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2007 m. spalio 12 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A²-839/2007.
15. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2008 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁵-158/2008.
16. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A502-1305/2008
17. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2009 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-348/2009.
18. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2010 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-302/2010.
19. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2010 m. gegužės 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-743/2010.
20. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2010 m. rugpjūčio 24 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁷⁵⁶-450/2010.
21. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁷⁵-146/2011.
22. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. sausio 31 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-100/2011.
23. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario mėn. 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-575-312-11.
24. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. birželio 27 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-336/2011.
25. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. birželio 27 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-1105/2011.
26. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-2164/2011.

27. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. sausio 20 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-106/2012.
28. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. balandžio 2 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. A⁶⁰²-1170/2012.
29. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. balandžio 2 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶ - 1359/2012
30. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. gegužės 31 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁴⁴²-325/2012.
31. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. liepos 5 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶ - 1965/2012.
32. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. liepos 5 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁶⁰² –200/2012.
33. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. lapkričio 15 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A²⁶¹-2711/2012
34. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. lapkričio 20 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-2540/2012.
35. Lietuvos vyriausiojo administracinis teismas. 2013 m. kovo 4 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-442-214/2013.
36. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2014 m. gegužės 2 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-1317/2014.
37. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2014 m. birželio 12 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁷⁵-954/2014.
38. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2014 m. birželio 25 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁵⁵⁶-1379/2014.
39. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2014 m. rugsėjo 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A²⁶¹-858/2014.
40. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2014 m. gruodžio 1 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A⁴³⁸-1364/2014.
41. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2015 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-26-602/2015.
42. Lietuvos vyriausiasi administracinis teismas. 2015 m. liepos 2 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-1239-556/2015.
43. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2016 m. gegužės 17 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-835-556/2016.

44. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2016 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. eA-1391-756/2016.
45. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2018 m. vasario 14 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-454-442/2018.
46. Klaipėdos apygardos administracinis teismas. 2007 m. spalio mėn. 1 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. I-2299-162/2007.
47. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2004 m. liepos 29 d. sprendimas Nr. S-316-(7-301/2004).

Travaux préparatoires:

1. Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, 2013, p. 11-12. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.] Prieiga per internetą: <http://lrv.lt/uploads/main/meetings/docs/13556_bb3c56dead6d72a7adca0de8f0dded4d.pdf>.

Internetiniai puslapiai:

1. Lietuvių žodynas [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.lietuviuzodynas.lt/terminai/Ratifikuoti>>;
2. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. *Mokesčių sutartys* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai/mokesciu-sutartys>>.

Santrauka

Apmokestinimo reglamentavimo ir taikymo principai

Mokesčiai yra pagrindinis valstybės ir savivaldybės biudžetų pajamų šaltinis, kurių dėka finansuojamos viešosios paslaugos, švietimas, mokslas, kiti visuomenės poreikiai. Tinkamu mokesčių sistemos ir mokėjimo taisyklių nustatymu suinteresuoti tiek mokesčių mokėtojai, tiek už mokesčių administravimą atsakingos institucijos. Apmokestinimo reglamentavimo ir taikymo principai yra tos pamatinės nuostatos, kuriomis vadovaujasi teisėkūros subjektai ir mokesčių administratoriai, atlikdami mokesčių administravimo veiksmus. Mokestinuose santykiuose dalyvaujantys mokesčių mokėtojai taip pat įpareigoti, kad jų veiksmai nepažeistų šių principų, pavyzdžiui, teisingumo ir visuotinio privalomumo principo aspektas yra įtvirtintas ir kaip mokesčio mokėtojo pareiga laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, mokesčių lygybės principą pažeidžia ne tik įstatymų leidėjas ar mokesčių administratorius, bet ir mokesčių mokėtojas, kuris netinkamai ar išvis nemoka mokesčių.

Pasitelkiant loginį, sisteminių, lingvistinį, dogmatinį, sociologinį ir teleologinį metodus analizuoti pagrindiniai apmokestinimo reglamentavimo ir taikymo principai: mokesčių mokėtojų lygybės, visuotinio privalomumo ir teisingumo, apmokestinimo aiškumo ir turinio viršenybės prieš formą. Taip pat aptariami juos papildantys principai, reikšmingi apmokestinimo teisiniam reglamentavimui ir taikymui: mokesčių nustatymo tik įstatymu, tarptautinių sutarčių viršenybės, viešumo ir mokesčių administravimo veiksmingumo ir bendradarbiavimo principai. Naudojantis mokesčių teisės aktais, teisininkų straipsniais bei teismų praktika principai analizuoti teoriniu ir praktiniu požiūriu siekiant atskleisti principų reikšmę mokestiniuose teisiniuose santykiuose, išsiaiškinti kurie principai taikomi realiai, o kurie deklaratyvūs, taip pat aptariamios problemos, su kuriomis susiduriama taikant šiuos principus.

Summary

Principles of Legal Regulation and Application of Taxation

Revenues of state and municipal budgets' mainly consist of taxes. Public services like education, science and other needs of society are financed by those budgets. Taxpayers and tax administrator are interested that tax system and tax laws are established legally. Principles of legal regulation and application of taxation are the basis by which legislator and tax administrator must perform their duties. Taxpayers in legal relations must follow those principles as well. For example, principle of fairness and universal obligation is found as taxpayer's duty to discharge tax obligations accurately and in due time; equality of taxpayers is violated by taxpayers if they do not pay taxes due to their unfair, illegal actions.

In this thesis the basic and other relevant principles of the legal regulation and application of taxation are analysed relying on the logical, systematic, linguistic, dogmatic, sociological and teleological methods. The basic principles of the legal regulation and application of taxation are found in Law on tax administration of the Republic of Lithuania, they are: equality of taxpayers, fairness and universal obligation, clarity of taxation, and precedence of content over form. Provisions that are important to taxation also are: tax can be established only by law, supremacy of international treaties, principle of publicity, efficiency of tax administration and cooperation between the tax administrator and taxpayers. Principles were analysed theoretically and practically, with a purpose to reveal their importance in legal relations and to find out arising problems in the field of application of legal regulations on taxation.