

VILNIAUS UNIVERSITETAS
TEISĖS FAKULTETAS
VIEŠOSIOS TEISĖS KATEDRA

Solveigos Dolebaitės
V kurso, finansų ir mokesčių
teisės šakos studentės

Magistro darbas
Mokestinės amnestijos

Vadovė: Lekt. dr. Agnė Petkevičiūtė
Recenzentas: Lekt. dr. Gediminas Užubalis

Vilnius
2019

Turinys

Ižanga	3
1. Mokestinės amnestijos samprata.....	6
1.1. Mokestinės lengvatos	6
1.2. Mokestinės amnestijos samprata, rūšys, požymiai.....	10
1.3. Mokestinės amnestijos privalumai ir trūkumai	18
2. Mokestinių amnestijų taikymas Europos Sąjungos šalyse.....	24
2.1. Airijos Respublikos mokestinės amnestijos.....	25
2.2. Italijos Respublikos mokestinės amnestijos.....	26
2.3. Vokietijos mokestinės amnestijos	30
2.4. Belgijos mokestinės amnestijos	32
2.5. Vengrijos mokestinės amnestijos.....	34
3. Mokestinės amnestijos Lietuvoje.....	37
3.1. Mokestinė amnestija, kaip atleidimo nuo baudų ir delspinigių priemonė.....	39
3.2. Mokestinės amnestijos, taikomos 2019 m. sausio – liepos mėn., ypatybės, tikslai ir pasekmės	43
3.3. Mokestinės amnestijos ryšys su baudžiamojoje teisėje taikomomis normomis	49
Išvados	54
Šaltiniai	56
Santrauka.....	61
Summary	62

Ižanga

Temos aktualumas. Šiais laikais ypatingai išryškėjęs ir vis didėjantis mokslininkų susidomėjimas apmokestinimo klausimais, tiek Lietuvoje, tiek kitose Europos valstybėse bei visame pasaulyje. Taip yra dėl vykdomų mokestinių reformų, didesnio valstybės valdžios siekio pagerinti valstybės ekonominę padėtį bei pačių mokesčių mokėtojų susidomėjimo jiems skiriamais mokesčiais bei pasekmėmis, susijusiomis su jų nesumokėjimu. Mokesčiai yra valstybės finansiniai ištekliai ir turi svarbų vaidmenį valstybės plėtrai. Vyriausybė ir mokesčius administruojančios institucijos sutelkia itin daug pastangų, kad padidintų valstybės biudžetą gaunamais mokesčiais. Tačiau ne visuomet pavyksta efektyviai mokesčius surinkti, kadangi vis atsiranda tokių mokesčių mokėtojų, kurie pasiryžta dėl savo ekonominės gerovės mokesčių nemokėti, juos nuslėpti bei taip padaryti mokestinius pažeidimus. Dėl šių priežasčių apskaičiuojant galimus surinkti mokesčius, tenka apskaičiuoti ir kiek apytiksliai jų surinkti nepavyks, t. y. pasilikti atitinkamą rezervą.

Keičiantis mokesčių mokėtojų mentalitetui, vertybėms, pasikeičia ir bendrasis supratimas, todėl padarytos klaidos tampa svarbia moraline priežastimi pasikeitimams. Niekas negali būti užtikrintas, kad prisipažinus ar neprisipažinus už padarytus mokestinius pažeidimus net ir praėjus tam tikram laikotarpiui nekils teisinės ar ekonominės pasekmės. Todėl mokestinė amnestija gali tapti tinkama priemone prisipažinti bei prisiimti atsakomybę ir patirti daug lengvesnes pasekmes.

Amnestijos esmė yra suteikti malonę ir padėti subjektui pasitaisyti. Yra manoma, kad nepakanka suteikti malonę mokesčių mokėtojams, kad pastarieji ateityje nebesielgtų taip pat kaip prieš mokestinės amnestijos pritaikymą, nebent būtų skleidžiama žinia, kad nesutinkantys bendradarbiauti ateityje bus baudžiami griežčiau. Todėl neapsisprendžiantiesiems, ar pasinaudoti mokestine amnestija, turi būti žinomos gresiančios pasekmės, kad apsvarstyti jos pasinaudojimo galimybę būtų nesunku apskaičiuoti, kiek tektų sumokėti atitinkamų mokesčių, baudų ar delspinigių, jei mokesčių mokėtojui būtų atliktas mokestinis patikrinimas ir išsiaiškinti jo padaryti pažeidimai. Kai tuo tarpu pasinaudojus mokestine amnestija atsirastų galimybė iš viso ar iš dalies su nesumokėtu mokesčiu susijusių paskirtų baudų ar delspinigių nemokėti, o kai kuriais atvejais net mokėtino mokesčio dydis galėtų būti sumažintas. Todėl pasirinkimas pasinaudoti mokestine amnestija padėtų ne vienu aspektu ne tik pačiam mokesčių mokėtojui, bet ir valstybės, kurioje jis turi mokėti mokesčius, ekonomikai.

Svarbus valstybės bei mokesčių administratoriaus pasiruošimas mokestinės amnestijos įvedimui į mokesčių teisės sistemą. Neužtenka poreikio surinkti daugiau lėšų į valstybės biudžetą, reikia kuo didesnio taikymo aiškumo, kuris padėtų suvokti mokesčių mokėtojams amnestijos turinį, apimtis bei taikymo sąlygas. Nederėtų pamiršti, kad mokestinė amnestija dažnu atveju gali atrodyti neteisinga sąžiningų mokesčių mokėtojų atžvilgiu, todėl yra svarbu pagrįsti jos pritaikymo naudą, iškeltus tikslus.

Mokestinės amnestijos nėra naujiena daugelyje Europos valstybių. Kai kurių iš jų patirtis nėra vienkartinė, o pasiekti rezultatai nevienareikšmiai. Bendradarbiaudamos tarpusavyje valstybės teikia pagalbą mokesčių teisės srityje, teikdamos informaciją apie mokesčių mokėtojus, apie savo naudojamą mokestines programas, padeda viena kitai mokesčių surinkimą padaryti efektyvesnę bei skaidresnę. Nors yra tarptautinių organizacijų, kurios nepalaiko mokestinių amnestijų taikymo dėl trumpalaikiškumo ir ekonominių bei politinių priežasčių, tačiau dažnesniu atveju jų nauda yra nenuginčijama.

Šio darbo tyrimo **objektas** yra mokestinių amnestijų teisinis reguliavimas. Pagrindinis dėmesys yra skiriamas mokestinių amnestijų taikymui bei daromai įtaikai mokesčių mokėtojams ir valstybei.

Darbo tikslas. Atskleisti mokestinių amnestijų sampratą, jų reikšmę, apžvelgiant praktinį pritaikymą tiek Lietuvoje, tiek keliose Europos Sąjungos valstybėse.

Užsibrėžtam tikslui yra keliami šie **uždaviniai**:

1. Atskleisti mokestinės amnestijos sampratą, požymius bei reikšmę;
2. Išnagrinėti mokestinių amnestijų taikymo ypatumus ir jų pasiteisinimą keliose Europos Sąjungos valstybėse;
3. Išanalizuoti Lietuvoje siūlytą ir šiuo metu taikomą mokestinės amnestijos sampratą bei lūkesčius, santykį su Lietuvos Respublikos baudžiamosios teisės normomis.

Darbe naudojami **tyrimo metodai**. Literatūros šaltinių analizės metodu susipažinta su įvairiai apibūdinamomis mokestinėmis amnestijomis teisės aktuose, įvairių mokslininkų, autorių leidiniuose, straipsniuose bei kituose šaltiniuose. Naudotas palyginimo metodas, atskiriant mokestines amnestijas nuo kitų teisės institutų – mokestinių lengvatų, atleidimo nuo baudų ir delspinigių mokėjimo ir baudžiamosios teisės normų. Apibendrinimo metodas, kurio pagalba atskleisti mokestinių lengvatų požymiai ir savybės, pritaikymo galimybes. Lingvistiniu metodu atskleistos pagrindinės sąvokos. Teisinių dokumentų analizės metodu buvo išnagrinėta Europos Teisingumo Teismo, Lietuvos Respublikos Vyriausiojo administracinio teismo išaiškinimai ir praktika, susiję su mokestinėmis amnestijomis.

Darbo originalumas. Mokestinė amnestija yra naujovė Lietuvoje, todėl retas mokesčių mokėtojas žino amnestijos teikiamus privalumus ir trūkumus, kas reikšminga svarstant, ar pasinaudoti siūloma galimybe. Dėl mažų pajamų ir didelių mokesčių valstybėje yra išaugusi ir šešėlinė ekonomika, kuri ne tik blogina valstybės padėtį, bet ir pačių gyventojų, o įvedant naujas mokesčių reformas bei keičiantis gyventojų mentalitetui, yra siekiama pasitaisyti, tačiau per didelę gresianti finansinė našta nepritraukia visų mokesčių mokėtojų, galinčių savo pajamas išviešinti. Todėl mokesčių reformos dėka įvesta dar niekada netaikyta Lietuvoje galimybė deklaruoti nedeklaruotus mokesčius ir nepatirti finansiškai sunkių pasekmių – tai mokestinė amnestija.

Svarbiausi šaltiniai. Rengiant šį darbą buvo vadovaujama Lietuvos Respublikos įstatymais, Finansų ministro įsakymu ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie finansų ministerijos viršininko išleistomis taisyklėmis, kitais Europos Sąjungos ir Lietuvos teisės aktais. Taip pat atskleidžiant mokestinių amnestijų sampratą naudotasi užsienio autorių moksliniais straipsniais. Probleminiai mokestinės amnestijos taikymo aspektai analizuoti pasinaudojant Europos Teisingumo Teismo praktika. Lietuvoje šiuo metu taikomos mokestinės amnestijos atskleidimui naudoti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos pateikiami statistiniai duomenys, išaiškinimai ir komentarai aktualiais klausimais. Taip pat naudotasi Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo išaiškinimais taikant įstatymuose įtvirtintas normas.

1. Mokestinės amnestijos samprata

Pasaulyje vyksta įvairiausi pokyčiai, kurie paliečia įvairias sferas, tokias kaip ekonomika, teisė, politika, kur nuolat yra vykdomos reformos siekiant pagerinti žmonių padėtį visuomenėje. Reguluojant visuomeninius santykius yra keičiami seni ar išleidžiami nauji teisės aktai. Taip pat yra norima padėti apginti įvairių subjektų interesus, o tai padeda padaryti teisinės lengvatos.

Subjektai šiuolaikiniame pasaulyje yra linkę savo padėtį apibrėžti piniginiu matu, todėl noras išsaugoti savo gautus ar uždirbtus pinigus tampa siekiamybe. Tam subjektai sugalvoja įvairiausių būdų, vienas iš pavyzdžių, dažnai pagrindiniu laikomas – mokesčių slėpimas. Todėl valstybės administracinis aparatas, norėdamas išlaikyti pusiausvyrą bei kad nei viena pusė, t. y. valstybė ir mokesčius mokantis subjektas, nenukentėtų finansiškai, taip pat kad būtų lygybė mokesčių srityje tarp skirtingų visuomenės sluoksnių subjektų bei siekiant apsaugoti mažesnes pajamas gaunančius asmenis, turi imtis efektyvių ir greitų sprendimų. Tikslų pasiekimui reikalingos ilgalaikės mokestinės programos, o su jomis gali būti įvedamos mokesčių lengvatos, tačiau kartais reikia greitesnių sprendimo būdų – tad įvedamos mokestinės amnestijos.

1.1. Mokestinės lengvatos

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 2 straipsnio 10 dalis įtvirtina sąvoką mokesčio lengvata – tai mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis¹. Mokesčių lengvatos turi socialinę ir visuomeninę reikšmę apmokestinimo srityje, kadangi yra suvienodinama atskirų visuomenės sluoksnių nevienoda finansinė padėtis, efektyviau patenkinami savi interesai, yra padedama verslo subjektams išlaikyti bei plėsti savo veiklą, didinant konkurencingumą. Tai padaroma sukuriant išskirtines, geresnes sąlygas, nei esant įprastinėms, pavyzdžiui, suteikiamos išskirtinės teisės arba visiškai ar iš dalies atleidžiama nuo įsipareigojimų.

Lengvatos gali sukelti ir neigiamų padarinių, tokių kaip stabilumo nebuvimas, kadangi dažnos mokestinės reformos apsunkina pačių lengvatų nustatymą bei jų įgyvendinimą, kas lemia lanksčios ir tikslingos politikos šuo klausimu valstybėje nebuvimą. Taip pat lengvatos dažnai tampa politiniu įrankiu, kuriuo siekiama populistinėmis idėjomis pritraukti kuo daugiau žmonių į savo pusę (tai tampa ypatingai

¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

aktualu artėjant rinkimams, pateikiant rinkėjams ne visada įgyvendinamus pažadus, suteikiančius vilčių geresniam gyvenimui ateityje). Nederėtų pamiršti paminėti ir to, kad kiekvienu atveju taikant mokesčių lengvatas yra skatinamas valstybės biudžeto pajamų sumažėjimas ir taip neįgyvendinamas pagrindinis mokesčių tikslas – nesurenkamos reikalingos pajamos į valstybės biudžetą.

Dažnas atvejis, kuomet mokesčių lengvatos gali būti neigiamos, kai daromas tam tikras spaudimas ekonominėmis bei politinėmis priemonėmis, kai subjektai paveikia valdžios institucijas, jų pareigūnus, turinčius reikiamą galią teikiant svarstymams sprendimus bei juos priimant. Visa tai daroma siekiant pagerinti savo ar tam tikros visuomenės grupės padėtį teisėtai, bet ne visuomet sąžiningai ir reikalingai, dėl to yra sukuriamos neefektyvios ir nepagrįstos lengvatos.

Dėl lengvatų neigiamų savybių ir padarinių atsiradimo yra tikslinga dėl jų neefektyvumo ir nepagrįstumo jas atriboti ir svarbu nustatyti kuo tinkamesnį lengvatų teisinį reguliavimą. Tai veda prie daromos įtakos teisiniams santykiams, kurie sureguliuojami remiantis pozityviosiomis normomis bei kitokiomis teisinėmis priemonėmis, kadangi jie turi būti tinkamai organizuoti ir stabilizuoti tam, kad būtų pasiektas lengvatų tikslas. Teisinio reguliavimo tikslas yra teisėtas teisės subjektų elgesys², todėl siekiant išvengti piktnaudžiavimo, reikia tinkamo teisinio reguliavimo.

Mokesčių lengvatos užima reikšmingą vietą mokesčio struktūroje, todėl išsamus mokesčių lengvatų išnagrinėjimas yra svarbus norint nustatyti realią našą mokesčių mokėtojams. Visų pirma, kaip numatyta MAĮ 4 straipsnyje, lengvatos yra nustatomos atskirais mokesčių įstatymais, kurie reguliuoja tų mokesčių apskaičiavimą, tačiau atskiras lengvatas gali įtvirtinti ir Vyriausybė, kuri turi specialius įgalinimus remiantis kiekvienu įstatymu atskirai, ar savivaldybė, kai tai liečia jos renkama savivaldybės biudžetą.

Yra įvairiausių skirstymų norint atskleisti mokesčių lengvatas, tačiau aptartini keli labiausiai išsiskiriantys savo svarba. Kadangi mokesčių lengvatos gali būti pritaikytos pagal tam tikrą objektą ir tam tikram mokesčių mokėtojui, jos skirstomos į objektines ir subjektines. Pastarosios mokesčių lengvatos taikomos asmenims, kuriems siekiama palengvinti esamą padėtį (pavyzdžiui, socialiai remtini asmenys ar išskirtinės įmonės), o objektinės – asmenims, kurie naudojami atitinkamu apmokestinimo objektu (pavyzdžiui, tam tikru nekilnojamuoju turtu, kuriam taikomas mažesnis tarifas)³.

Mokesčių lengvatos taip pat gali būti nuolatinės arba laikinos. Nuolatinės – tai tokios, kurios galioja tol, kol galioja įstatymas, kuriame jos įtvirtintos. Laikinos – tai

² A. Vaišvila. Teisės teorija. –Vilnius: Justitia. P.153.

³ A. Medelienė, B. Sudavičius. Mokesčių teisė. –Vilnius: VĮ Registrų centras. P.95.

tokios, kurios nustatytos kaip išimtys ir priimtose tik apibrėžtam laikui. Remiantis mokesčių mokėtojų gaunama ekonomine nauda dėl mokesčių lengvatos formos, ji gali būti tiesioginė arba netiesioginė. Pirmoji leidžia nemokėti mokesčių iš viso arba mokėti sumažintus, o antroji – ta, kuri leidžia susitarti dėl mokestinės prievolės atidėjimo ar išdėstymo dalimis.

Ypatingai svarbios yra mokesčių lengvatų formos. Pirmoji – mokesčio nuolaidos, kurios suteikia mokesčių mokėtojui pagalbą sumažinant mokestinę naštą, kuomet yra sumažinama mokesčio bazė ar mokėtinos mokesčio sumos. Pavyzdžiui, paprastai būna sumažinama apmokestinimo bazė, kiek rečiau yra tiesiog pritaikomas lengvatinis tarifas. Antroji forma – atleidimas nuo mokesčio, kuris reiškia išimtį – tokią asmens padėtį, kai jis yra atleidžiamas nuo mokesčio ar jo dalies mokėjimo. Taip yra tik kai mokesčių mokėtojas atitinka įstatymuose numatytus kriterijus, kuriems pasikeitus jam vėl tektų mokėti tą mokestį, nuo kurio jis buvo atleistas.

Svarbu tai, kad mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimas (išdėstymas) anksčiau buvo priskiriamas prie mokestinių lengvatų, kaip mokesčio mokėtojo mokestinės naštos palengvinimo forma, tačiau remiantis šių dienų MAĮ pasidaro aiškiai netikslinga tai laikyti mokesčių lengvata. Visų pirma, mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimas (išdėstymas) paprastai atsiranda laiku nesumokėjus mokesčių ar su jais susijusių sumų ir atsiradus mokestinei nepriemokai. Tuomet norint padėti subjektui stabilizuoti savo finansinę būklę suteikiama galimybė įvykdyti savo prievolę sumokant ją per tam tikrą pratęstą terminą arba dalimis išdėstant mokėjimus. Tai reiškia, kad yra įvertinama mokesčio mokėtojo finansinė būklė, kuri, norint pasinaudoti atidėjimu ar išdėstymu, turi būti vertinama kritiškai arba būti tokia sudėtinga, kad mokesčių mokėtojas nesugebėtų įvykdyti kitų savo finansinių įsipareigojimų⁴. Tačiau esminis dalykas, kodėl tai nėra laikoma mokesčių lengvata, yra tas, kad mokesčių mokėtojui nesumažinama mokestinė našta, kadangi mokėtina suma netampa mažesne, o be to už atidėjimą ar išdėstymą kas mėnesį yra mokamos finansų ministro patvirtintos palūkanos. Tai taip pat gali būti tapatinama su amnestijos metu sudarytą mokesčių mokėtojo susitarimą su mokesčių administratoriumi dalimis ar per tam tikrą terminą sumokėti visą nesumokėtą mokestį, tačiau esminis skirtumas yra tas, kad amnestijos metu jokie papildomi mokėjimai nėra atliekami, o tik sumokamas pats mokestis.

Savo bruožais mokestinės amnestijos gali būti tapatinamos su mokestinėmis lengvatomis, todėl svarbu jas atriboti. Visų pirma artimas ryšys atsiranda, nes siekiama to paties tikslo mokesčių mokėtojui: užtikrinti mokesčių mokėtojui geresnę finansinę padėtį

⁴ B. Sudavičius „Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste“. Teisė. 2010, p. 110.

ir sumažinti mokestinę naštą; o valstybei – surinkti mokesčius, užtikrinti finansinį stabilumą ir kt. Pritaikius mokestinę amnestiją yra suteikiama galimybė nemokėti su nesumokėtu mokesčiu susijusių baudų ir delspinigių, o mokestinių lengvatų pagalba suteikiama galimybė iš viso nemokėti mokesčio ar mokėti sumažinto dydžio mokestį. Tad savo pobūdžiu jos atlieka tapačius veiksmus – sumažina mokėtiną sumą. Taip pat kaip ir lengvata, taip ir amnestija gali pasinaudoti ne kiekvienas norintis asmuo, bet tik numatytus bruožus atitinkantis mokesčių mokėtojas. Taigi mokestinės amnestijos šiuo pažiūriu atrodo kaip mokestinių lengvatų formų „mišinys“, kartu turinčios tik joms būdingų išskirtinių bruožų. Vienas pagrindinių skirtumų tarp šių institutų yra tas, kad mokestinės amnestijos yra trumpalaikės ir galimybė jomis pasinaudoti yra ribota laiku. Taip pat amnestija taikoma atsižvelgiant į nedeclaruotus, nesumokėtus mokesčius praeityje ir apima atitinkamą laikotarpį, o lengvatos – mokėtinėms mokesčiams.

Išanalizavus šių mokesčių mokėtojų padėties pagerinimo institutų panašumus ir skirtumus, kuriais jie yra atleidžiami nuo tam tikrų sumų mokėjimo, pastebima, kad mokesčių lengvatos dažniau priimamos ilgesniam laikui, įtvirtinant jas įstatymu, todėl reikšminga tai, kad jomis turi būti siekiama pastovumo ir ilgalaikių tikslų, o ne staigiai kylančių ir permainingų, kokius gali sukelti mokestinės amnestijos. Todėl priimant sprendimus ateities perspektyvoje, naudingesnės atrodo mokesčių lengvatos, dėl užtikrintumo ir ilgalaikiškumo. O mokestinės amnestijos tampa tam tikra išsigelbėjimo priemone mokesčių mokėtojams, kuri efektyviausia atrodo tada, kai ji yra vykdoma ir kai skaičiuojami jos rezultatai (pasinaudojusių mokestine amnestija asmenų sumokėti mokesčiai).

Kaip minėta anksčiau, mokestinės lengvatos yra panašios į mokestines amnestijas savo vienu iš tikslų ir forma – palengvinti finansinę naštą mokesčių mokėtojui, atleidžiant jį nuo mokėtinės sumos. Dėl savo trumpalaikiškumo, mokestinės amnestijos valstybės valdžios atstovams gali atrodyti nepatikimos, o priimti mokestinę lengvatą net atrodyti paprasčiau ir patikimiau, tačiau net ir mokesčių lengvatą gaunantis asmuo gali būti finansiškai nepajėgus mokesčių susimokėti laiku ir sulaukti atitinkamų pasekmių. Tad mokestinės amnestijos gali tapti išskirtine priemone nuo tų pasekmių būti atleistam. Ir tik kruopštus esamos valstybės padėties analizavimas padės išsirinkti efektyviausią būdą surinkti mokesčius ir padėti mokesčių mokėtojams išlikti finansiškai stabiliems.

Taigi, mokesčio lengvatos – tai tam tikros įstatyme reglamentuotos išimties, kuriomis palengvinama subjektų finansinė padėtis, skatinama verslo subjektų konkurencija bei finansinis stabilumas. Kadangi įstatyme mokesčių lengvatos yra siauriamos ir vis detalčiau reguliuojamos, reikia atidžiai atsižvelgti į taikomus institutus,

kad atskirti ar iš tikrųjų suteikiama geresnė padėtis ir sumažinama mokestinė našta, kad būtų galima teisingai pasinaudoti suteikiamomis galimybėmis. Mokesčių lengvatų neigiama pusė yra taip pat svarbi. Verslininkų susitarimai su politikos atstovais buvo ir tebėra paplitę, o kaip yra manoma, tik jų pagalba nors ir nesąžiningai, bet yra įmanoma pasiekti savo užgaidas ir tikslus. Ir nors valstybė suteikdama ypatingą mokestinę padėtį įvesdama mokestines lengvatas subjektams, atsižvelgiant į įvairius kriterijus, netenka tam tikrų biudžeto pajamų, vis tik yra siekiama bendrų tikslų, t. y. teigiamų ekonominių pasekmių, geresnės mokesčių mokėtojų finansinės padėties, didesnio pasitikėjimo mokesčių administratoriumi. Tačiau vien tai, kad asmeniui suteikiama palankesnė padėtis nereiškia, kad jam suteikta mokestinė lengvata.

1. 2. Mokestinės amnestijos samprata, rūšys, požymiai

Įvairiose šalyse mokestinės amnestijos turi ilgas istorijas ir šiais laikais jos išlieka populiarios, kadangi mokesčių administratorius laiko tai efektyviu įrankiu tiek trumpalaikėms, tiek ilgalaikėms mokestinėms perspektyvoms.

Amnestijos turi ilgą taikymo istoriją, tačiau išlikusių įrodymų apie jų taikymą neliko, viena pirmųjų užrašyta buvo dar senovės egiptiečių Rozetos akmenyje daugiau nei prieš du tūkstantmečius (apie 200 m. prieš Kristų). Joje buvo numatyta, kad asmenys, atliekantys bausmę kalėjime už mokesčių vengimą, gali būti paleisti į laisvę. Bėgant laikui ir sklindant žiniai po pasaulį apie sėkmingų amnestijų programas, jų populiarumas tik didėja bei pritraukia vis daugiau žiniasklaidos, mokesčių administratorių ir politikų dėmesio.

Mokesčių įstatymų laikymąsi dažniausiai stengiamasi užtikrinti kuo mažiau bauginančiomis priemonėmis: mokesčių mokėtojų švietimu, mokymu, parodymu, kad surinktos lėšos nėra panaudojamos veltui ir pan. Tačiau manytina, kad subjektams visgi reikia kontrolės, priverstinių priemonių taikymo, ar tam tikro įbauginimo, kad bus paskirtos realios sankcijos, nes kitu atveju žmonės nematys priežasties, kodėl turėtų laikytis įstatymų, kadangi žinos, jog yra nebaudžiami. Todėl valstybės valdžia, veikdama mokesčių srityje, siekdama taikos su savo piliečiais bei kuo didesnių lėšų surinkimo į valstybės biudžetą, organizuoja savotišką sutaikymo priemonę – mokestines amnestijas, kurios savo esme yra panašios į mokestines lengvatas. Jas atskirti nėra itin sunku, tačiau siekiant didesnio aiškumo, pirmiausia aptartina mokestinės amnestijos samprata.

Amnestija – (gr. *amnestia* – užmiršimas, atleidimas) – visiškas ar dalinis atleidimas nuo bausmės arba jos pakeitimas lengvesne, taip pat teistumo panaikinimas; daroma

valstybės vadovo arba parlamento aktu tam tikrai grupei asmenų⁵; o dar paprasčiau įvairiuose žodynuose įvardijama kaip paleidimas, dovanojimas, malonės suteikimas. Sukonkretinant nagrinėjamai darbo temai – mokestinės amnestijos – tai atleidimas nuo tam tikro mokesčio, baudos ar delspinigių sumokėjimo mokesčių administratoriui visa apimtimi arba dalinai, esant tam tikrai situacijai, kurią turi atitikti tam tikras mokesčių mokėtojas nesusimokėjęs anksčiau. Užsienio autorių aiškinimas artimas lietuviškajam, bet konkretesnis, ir mokesčių amnestiją supranta kaip riboto laikotarpio valstybės valdžios pasiūlymą specifinei mokesčių mokėtojų grupei sumokėti apibrėžtą pinigų sumą, mainais į atleidimą nuo mokestinio įsipareigojimo, kuris susijęs su ankstesniu mokestiniu laikotarpiu⁶.

Istoriškai vyriausybės mokestinių amnestijų programų įvedimą pagrindžia trims efektyvumo veiksniais. Visų pirma, valstybės pajamos yra padidinamos greitai. Antra, didinamas būsimas mokesčių mokėjimo tvarkos laikymasis. Trečia, skatinamas užsienyje laikyto kapitalo, už kurį buvo išvengti mokėtini mokesčiai, sugražinimas į savo valstybę. Visi šie veiksniai užtikrina didesnę bei efektyvesnę valstybės biudžeto surinkimą, dėl ko taip pat gerėja valstybės ir jos mokesčių mokėtojų ekonominė padėtis. Todėl net menkiausias tokios programos efektyvumo veiksnių pasitvirtinimas leis patvirtinti jos iškeltus lūkesčius.

Dauguma ekonomistų, kurie atlieka išsamius mokesčių amnestijos programų tyrimus, apibrėžia mokesčių amnestiją kaip teisėtą ekonominės politikos priemonę. Mokesčių amnestijos pagalba yra siūloma pertrauka mokesčių mokėjimo procese su galimybe išsaugoti ar atkurti teisinę padėtį, dėl ko gali sutrikti ekonominis stabilumas, o jį atstatyti gali būti sudėtinga ypač atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėjimas paprastai negali būti įvykdytas po to, kai pasibaigia mokestinis reikalavimas, t. y. sueina reikalavimo įvykdymo terminas. „Amnestijos programa gali būti laikoma sėkminga tik tada, kai dėl visapusiško dalyvavimo amnestijos programoje galima gauti didelių pajamų iš mokesčių“⁷. Taigi sėkmingas amnestijos projektas gali lemti trumpalaikį mokesčių pajamų padidėjimą, nes jis skatina mokesčių mokėtojus mokėti papildomus mokesčius, ir ilgainiui gali padėti sumažinti išlaidas valstybei, nes jos pagalba gali būti sumažinta ir mokesčių audito našta.

Dažnai mokesčių amnestijos yra siūlomos ekonominės krizės laikotarpiu, kai yra didelės valiutų devalvacijos ar keičiantis vyriausybei, nes yra baiminamasi, kad mokesčių

⁵ Tarptautinių žodžių žodynas, Vilnius, 2013, p. 36.

⁶ Baer K., Le Borgne E. L. „Tax amnesties: theory, trends, and some alternatives“. International Monetary Fund, Washington D. C., 2008, p. 5.

⁷ Herman B. Leonard and Richard J. Zeckhauser, “Amnesty Enforcement and Tax Policy,” National Bureau of Economic Research, Working Paper No. 2096, Cambridge, Mass. (Dec. 1986), p. 3.

mokėtojais nesugebės įvykdyti savo mokesčių įsipareigojimų. Tokiais atvejais yra laikoma, kad mokesčių našta yra per didelė ir galimybės susimokėti tampa nesuderinamos su siekiu laikytis ir kitų įsipareigojimų. Dėl šios priežasties naujoji vyriausybė gali pristatyti naują amnestijos programą, kad išspręstų kilusias problemas, sumažintų nesumokėtų mokesčių įsiskolinimus, suteiktų mokesčių mokėtojams galimybę išspręsti ankstesnius mokesčius pažeidimus ir priimti kilsiančius mokesčius įsipareigojimus. Valstybės valdžia taip pat pristato mokesčių reformas, o su jomis mokesčių amnestijų programas, reaguodama į įvairių interesų grupių spaudimą, kurios reikalauja geresnių sąlygų, mažesnės mokesčių naštos, daugiau privilegijų bei būti atleistos nuo esamos deklaruotos ir nedeclaruotos mokesčių skolos ir su ja susijusių baudų bei delspinigių. Galima teigti, kad pasirinkimo teisės, mokėti ar ne, subjektas neturi, jei jis yra apmokestinamas konkrečiu mokesčiu. Juk net ir parduotuvėje pirkdami daiktus, atsiskaitydami už maistą negalime pasirinkti nemokėti pridėtinės vertės mokesčio, atsiskaitydami už degalus – akcizo. Todėl galimybės nemokėti nieko paprastai nebūna, o tik suteikiamos lengvatos – nemokėti baudų ar delspinigių ir pan.

Mokesčių amnestijos poreikis atsiranda siekiant į viešumą iškelti savo veiklą. Subjektai patys pastato save į tokią sudėtingą padėtį, kuomet turi pasirinkti, ar toliau slėpti mokesčius ir gal neįkliūti, ar išviešinti savo veiklą ir patirti dideles finansines pasekmes. Palankią padėtį verslo subjektai susikuria, kai vengdami mokesčių gali pasiūlyti produkciją už mažesnę nei rinkos kainą, susimąžindami savo sąnaudas mokesčių sąskaita. Tuomet iškyla tokios problemos, kaip kitų sąžiningų įmonių žlugimas, o dėl to atsiranda ir konkurencijos mažėjimas. Dėl visų šių veiksmų vengiantieji mokesčių mokėjimo „iškyla į šviesą“, nes jų susikrautas pelnas sukelia įtarimų, o įsikišus mokesčių administratoriui ir patikrinus jų veiklą išryškėja, iš kur jis atsirado. Tad atsiranda ir pasekmės, kurios gali sužlugdyti ir šį verslo subjektą, kadangi jis gali nepajėgti sumokėti visų mokesčių, delspinigių, palūkanų ar baudų. Todėl mokesčių amnestija pasitarnauja ir yra puiki priemonė norintiems išviešinti savo veiklą ir veikti teisėtai, sumažinant galimas išlaidas.

Prieš priimdamos galutinį sprendimą dėl amnestijos įvedimo, valdžios institucijos turi įvertinti bendrą savanoriško mokesčių įstatymų laikymosi lygį, įskaitant dabartinę mokesčių vykdymo kokybę ir galimus šio vykdymo pakeitimus. Visų pirma, svarstant mokesčių amnestijos priėmimo klausimą, pirmiausia reikėtų tiksliai nustatyti, kokios problemos pastatė mokesčių sistemą į tokią padėtį. Jei šios problemos nebus sprendžiamos, tikėtina, kad amnestija darys daugiau žalos nei naudos. Mokesčių mokėtojais supras, kad problemos išspręstos nebuvo ir tai vieną kartą privedė prie

amnestijos priėmimo, ir tikėtina, kad taip bus ir dar kartą. Pavyzdžiui, Rusijoje įrodytas faktas, kad kai kuriais skaičiavimais 80% didelių įmonių sandorių vyksta mainų pagalba, taigi nėra galimybės pritaikyti kai kuriuos mokesčius, kadangi neregistruoja pinigų elementas⁸. Tikėtina, kad amnestija neišspręs šios problemos ir iš tikrųjų gali įamžinti mainų sistemą, jei būsimų amnestijų lūkesčiai sumažins mokesčių mokėtojų paskatas pereiti nuo mainų ir mokesčių įsiskolinimo kaupimo.

Nors kartais yra vertinama neigiamai, tačiau mokesčių amnestija nėra blogis, o kad ji būtų sėkminga, ji turi būti pagrįsta⁹. Pirma, įstatymų leidėjas turi įvertinti bendrą polinkį mokėti mokesčius ir pradėti amnestiją, priklausomai nuo to, kiek galima tikėtis pagerinti mokesčių įstatymų laikymąsi. Įstatymų leidėjas turi nustatyti, kam gali būti taikoma amnestijos programa, kokios apimties sandoriai turi būti įtraukti ir kokių rūšių paskatas galima taikyti. Nagrinėjama mokestinė amnestija gali būti skiriama visiems mokesčių mokėtojams – plačiam mokesčių mokėtojų ratui (pavyzdžiui, smulkiems ar stambiais mokesčių mokėtojams), arba mokesčių rūšims (pavyzdžiui, pelno mokestis, gyventojų pajamų mokestis ir kt.)¹⁰. Retais atvejais, tačiau mokesčių amnestijos taip pat gali būti siūlomos socialinio draudimo įmokų atžvilgiu.

Būtų neteisinga manyti, kad mokesčių amnestija gali pasinaudoti bet kuris subjektas. Asmuo ar įmonė amnestija nepasinaudos, jei laiku ir visus mokesčius ir su jais susijusias sumas sumokėjo, o nuo mokestinių įsipareigojimų, kiliančių ateityje, nebūtų tikslinga atleisti, kadangi nežinia, ar jie iš viso kils, tad paprastai naudojasi tie, kurie nežino ir nesidomi, kaip reikia apmokėti mokesčius, kurie pamiršta tai padaryti laiku, kurie siekia iš savanaudiškų paskatų pasipelnyti ir mokesčių mokėjimo išvengti. O taip pat mokesčių amnestija gali būti pritaikyta asmenims, rezidentams, kurie nėra registruoti mokesčių mokėtojai, tačiau atlikdami tam tikrą ekonominę veiklą valstybėje gali būti apmokestinami, taip siekiant įtraukti juos į mokesčių mokėtojų ratą.

Kai kurios šalys leidžia mokesčių įsipareigojimus nusistatyti derybomis. Tose šalyse mokesčių amnestijos programa leidžia mokesčių administratoriui pritaikyti amnestiją mokesčių mokėtojui už papildomą ekonominę veiklą, kuria pasižadama sukurti papildomų pajamų į biudžetą. Toks sprendimas gali būti reali alternatyva brangiam ir užsitęsusiam teismo procesui, nes jis gali sumažinti mokesčių audito išlaidas taip pat, kaip

⁸ Alm J. „Tax policy analysis: The introduction of a Russian tax amnesty“. Georgia state university.1998, p.2.

⁹ Deak D. „Hungary’s Halfway Tax Amnesty“ Tax Notes Int’l, February 16, 2009, p. 603.

¹⁰ Baer K., Le Borgne E. L. „Tax amnesties: theory, trends, and some alternatives“. International Monetary Fund, Washington D. C.,2008, p. 5.

įstatymų nustatyta mokesčių amnestija¹¹. Taigi pasiekiant bendrą susitarimą mokesčių mokėtojas pasiūlo ateityje sukurti papildomas pajamas į biudžetą, o mokesčių administratorius – sankcijų su nedeklaruotu ar nesumokėtu mokesčiu panaikinimą bei mokestinio tyrimo ir jo proceso užbaigimą.

Mokesčių amnestija skiriasi nuo susitarimų dėl mokėjimo įmokų grafiko sudarymo. Kadangi mokesčių amnestijos numato, kad visi mokesčių mokėtojų mokestiniai įsipareigojimai arba jų dalis sumažėja (t. y. sumažėja grynoji esama mokesčio, baudų ar mokėtinų delspinigių vertė), o susitarimai dėl mokėjimo įmokų iš esmės išlaiko visą mokėtiną mokesčių sumą grynąją vertę. Yra sudaroma sutartis tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo, pagal kurią pastarasis sutinka per susitartą laikotarpį sumokėti visą mokėtiną mokesčių sumą ir palūkanas bei baudas, kurios pagrįstos galėjimu tas sumas susimokėti. Pritaikius mokestinę amnestiją susitarimai mokėti dalimis taip pat yra leidžiami, yra atsižvelgiama į mokesčių mokėtojo finansinę padėtį, tik įprastai yra taikomas trumpesnis mokėjimo grafiko laikotarpis mokėjimus išdėstant didesnėmis sumomis.

Siekiant įsigilinti bei atskleisti mokestinių amnestijų sampratą, yra išskiriama mokestinės amnestijos rūšis – audito amnestija, kuri turi kelias savo formas¹²:

1. Teisės aktuose pateikta kaip garantija, kad ankstesnių laikotarpių mokesčių deklaracijos nebus tikrinamos, jei naujausia pateikta mokesčių deklaracija yra teisinga;
2. Mokesčių administratoriaus ribojimas tam tikrą laikotarpį atlikti auditą su sąlyga, kad jis padidina ateinančių laikotarpių mokesčius, pavyzdžiui, nustatant fiksuotą procentinę dalį ankstesnio mokestinio laikotarpio atžvilgiu;
3. Įstatymu nustatyta garantija, kad būsimos mokesčių deklaracijos nebus tikrinamos su sąlyga, kad einamojo laikotarpio įsipareigojimas padidėja proporcingai atitinkamai ankstesniam laikotarpiui. Tačiau ši forma taikoma itin retai ir apima tik įprastas audito programas, tačiau neapima specialaus audito, kai pavyzdžiui kyla įtarimų dėl sukčiavimo.

Ši audito amnestijos rūšis kai kuriose valstybėse pagal jų teisės aktus yra laikoma nuolatine. Dažnai suprantama kaip silpno mokesčių administravimo priežastis, kur auditas turi labai ribotus išteklius ir tai laikoma vienintele galimybe pasiekti mokesčių

¹¹ Franzoni L. A., „Amnesties, Settlements and Optimal Tax Enforcement“ *Economica*, Vol. 67, No. 266 (May 2000), p. 153.

¹² Malherbe J. „Tax amnesties“. *Kulwer law international BV*, The Netherlands. 2011, p. 3.

įsipareigojimų laikymosi. Tačiau paprastai tai tik paskatina mokesčių vengimą ir mokesčių sistemos nelygybę.

Mokesčių amnestijos yra skirstomos į dvi grupes: finansines ir teises. Pirmuoju atveju tai reiškia mokesčių mokėtojų deklaruotų ar nedeklaruotų mokesčių realų sumažinimą. Šis sumažinimas gali būti pasiekiamas keliai būdais, pavyzdžiui, sumažinant ar panaikinant palūkanas ir baudas, mokamas už nesumokėtus ar nedeklaruotus mokesčius, arba mokestinius įsipareigojimus, sumažinant jų dydžius¹³. Antruoju atveju, amnestijos apima civilinių ar baudžiamųjų sankcijų atidėjimą ar panaikinimą.

Kai tik yra nusprendžiama pritaikyti amnestiją, tam, kad nekiltų neapgalvotų problemų, išliktų pasitikėjimas mokesčių administratoriumi, valstybės valdžia bei būtų įgyvendintas teisės aktų aiškumo principas, reikia nurodyti pagrindinius amnestijos aspektus.

Pirmasis aptartinas aspektas yra tinkamumas. Tai vienas svarbiausių aspektų, kadangi juo atskleidžiama, kurie mokesčių mokėtojai galės ja pasinaudoti. Įprastai tokia galimybė tenka bet kuriam mokesčių mokėtojui, kuris turi anksčiau neapmokestintų mokesčių, kol nesumokėti mokestiniai įsipareigojimai nėra žinomi mokesčių administratoriui. Tokių mokesčių mokėtojų, kuriems jau yra pradėtas mokestinis tyrimas, traktavimas yra kintamas – vieniems amnestija yra pritaikoma, kitiems ne. Be to, gali dalyvauti ir nuolatiniai, ir ne nuolatiniai šalies gyventojai. Taip pat panašios taisyklės yra taikomos ir juridiniams asmenims.

Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad sprendimas dėl tinkamumo turi svarbią reikšmę surenkant pajamas iš amnestijos. Jei asmenims, žinomiems mokesčių administratoriui iš anksčiau kaip pažeidėjai, yra leidžiama pasinaudoti mokestine amnestija, tai visos iš jų surinktos pajamos net ir be amnestijos pritaikymo būtų galimos surinkti. Tai reiškia, kad amnestijos pagalba faktiškai surinktos pajamos, kartais gali būti pervertinamos.

Antrasis aspektas yra mokestinių amnestijų taikymo apimtis. Nustatant amnestijos apimtį reikia apibrėžti ne tik kokiems asmenims yra taikoma amnestija, bet ir kokiems konkreitiems mokesčiams. Dauguma amnestijų programų yra susijusios su vienu mokesčių šaltiniu, pavyzdžiui, pajamų mokestis, pelno mokestis, nekilnojamojo turto mokestis ir pan. Mokesčio, kuriam taikoma amnestija, apribojimai taip pat riboja ir galinčius dalyvauti mokesčių mokėtojus, kadangi ne visiems reikia mokėti nekilnojamojo turto mokestį, pelno mokestį ar kitus mokesčius. Yra pasaulyje tokių amnestijų, kurių

¹³ Kai kuriais atvejais tik bausmės ir palūkanų komponentai, kurie dažnai sudaro didžiausią bendrą mokesčių dalį, yra atleidžiami iš dalies arba visiškai. Kitais atvejais, pagrindinis mokesčių įsipareigojimas yra sumažintas. Arba mokesčių administratorius nustato gražinimo grafiką, pagal kurį palūkanos ir baudos nebesikaupia, arba palūkanos vertinamos taikant mažesnes nei rinkos palūkanų normas. Toks perskirstymas yra laikomas amnestija, nes sumažėja grynoji dabartinė skolos vertė.

metu jomis gali pasinaudoti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys, kurie yra atsakingi už bet kokį mokestį, kurį jie turėtų sumokėti, arba bet kurį mokesčių administratoriaus administruojamą mokestį.

Yra taikoma tokia taisyklė, kad mokesčių amnestija taikoma tik neapskaičiuotiems mokestiniams įsipareigojimams, kurie nėra audituojami ir yra taikomi tik tiems mokestiniams įsipareigojimams, kurie nebuvo atrasti mokesčių inspektorių, taip pat tiems, kurie nėra tyrimo objektas audito metu. Nors kai kuriais atvejais yra galimybė pastaruosius įtraukti į mokestinę amnestiją, net jei audito metu nėra laikomi tyrimo objektu, tačiau jo metu buvo įvertinti ir yra susiję. Kai kuriose valstybėse taip pat galimybė įtraukti į mokestinę amnestiją, net jei mokestiniai įsipareigojimai yra ginčijami teisme. Tačiau tai reikštų mokesčių vertinimo pripažinimą, teismo proceso nutraukimą ir atsisakymą diskusijų ateityje šiuo klausimu.

Trečiasis aspektas yra paskatos. Kaip minėta anksčiau, viena iš amnestijos reikšmių yra atleidimas. Amnestijoje yra nurodoma, nuo kurių sumų yra atleidžiama: neapmokėtų mokesčių, palūkanų, delspinigių ar baudų. Tai yra tam tikras sankcijų panaikinimas, tačiau nesumokėti mokesčiai bei palūkanos, delspinigiai ir baudos turi skirtingus vertinimus. Beveik visų amnestijų metu yra sumokami visi mokesčiai, tačiau kai kurių amnestijų metu yra leidžiama perskaičiuoti mokesčius ir pritaikyti amnestijos metu galiojančius tarifus. Pakankamai senai taikyta amnestija Indijoje yra puikus pavyzdys, kadangi 1997 m. mokesčio tarifas kai kuriais laikotarpiais iki amnestijos siekė 97,75 procentus, tačiau pritaikius amnestiją buvo suvoktas kaip neteisingas ir perskaičiuotas į maksimalų tuo metu galiojantį 30 procentų tarifą¹⁴. O amnestijos palūkanoms gali būti pritaikytos atleidžiant nuo jų visų arba nuo jų neatleidžiant, bet sumažinant palūkanų normas. Taigi mokesčių administratoriaus prerogatyva yra sumažinti ar visiškai atleisti nuo tam tikrų sumų, o didesniai paskatinimui, siekiant pritraukti mokesčių mokėtojus bei juos paskatinti susimokėti, verta atsisakyti net ir didesnių mokėtinų sumų.

Ketvirtasis aspektas yra amnestijos trukmė. Dažniausiai amnestija suteikiama ribotam laikotarpiui. Įprasta, kad jos terminas prasideda nuo dviejų mėnesių ir trunka iki vienerių metų, tačiau terminai gali būti ir kitokie. Tokiomis laikinomis amnestijomis pabrėžiama, kad yra suteikiama vienkartinė galimybė ja pasinaudoti ir deklaruoti visus nedeklaruotus mokesčius. Tačiau yra valstybių, kuriose taikoma ir kitokia praktika, pavyzdžiui, Indijoje yra siūloma pasinaudoti šešiomis amnestijomis jau nuo 1970-ųjų

¹⁴ „India: sustaining rapid economic growth” The World Bank. Washington D. C. 1997, p. 16.

metų, taip pat ir Belgija bei Argentina siūlo daugkartines amnestijas¹⁵. Be to yra kelios Europos valstybės, kurios taiko nuolatinės amnestijas.

Taigi, mokestinės amnestijos aiškumas yra svarbus siekiant suprasti jos taikymo apimtį, kad mažiau abejonių keltų asmenys norintys ir galintys ja pasinaudoti, būtų vykdomas paprastesnis procesas bei pasiekti mokesčių tikslai. Tai taip pat padeda ne tik įsigilinti į taikymo ypatumus, bet lengviau atskirti nuo panašių mokesčių teisės institutų.

Nagrinėjamos mokestinės amnestijos yra svarbus vientisumas ir nepertraukiamumas, kadangi padaroma pertrauka su įprastais apmokestinimo principais negali būti pateisinama, nebent prieš pradėdant taikyti amnestiją būtų kruopščiai pasirengta ir sudarytos sutartys su rinkos dalyviais ir pagrindinėmis mokesčių mokėtojų grupėmis. Įstatyminis įsipareigojimas mokėti mokesčius yra glaudžiai susijęs su politinės demokratijos veikimu. Nusistovėjusioje visuomenėje žmonės moka mokesčius ne tik dėl to, kad laiko tai neišvengiama prievole, bet ir dėl to, kad jie supranta esančios tarpusavio priklausomybės svarbą tarp jų pareigų vykdymo ir bendradarbiavimo visuomenėje. Kai šios mokesčių sistemos ypatybės neryškios dėl neveiksmingų mokesčių įstatymų, tokie įstatymai negali būti vadinami efektyviais ar teisingais. Mokesčių amnestijos programa gali būti sėkminga, jei ji prisideda kuriant verslo aplinką, kuri neleidžia pajamoms likti paslėptomis ir taip išvengti apmokestinimo. Sėkminga amnestijos programa leidžia atleisti atgailaujančius mokesčių nesumokėjusius subjektus nuo sumų susijusių su mokesčio nesumokėjimu, tačiau praneša, kad tie, kurie ateityje nebus sąžiningi, bus patraukti atsakomybėn, kuri sukels sunkesnes pasekmes. Dėl to net mokesčių pažeidėjai gali norėti išviešinti ir įteisinti sudarytus sandorius bei su jais gautas pinigines sumas apmokestinti priklausanciais mokesčiais be papildomų pasekmių.

Trumpai tariant, mokestinės amnestijos yra vyriausybės programos, kurios leidžia trumpam laikotarpiui mokesčių slėpėjams savanoriškai grąžinti anksčiau išvengtus mokėtinus mokesčius, tačiau jiems netaikomos sankcijos ir baudžiamasis persekiojimas, ką toks mokesčių vengimo išaiškinimas paprastai sukelia. Tipiška valstybės mokesčių amnestija turi tris bendrąsias charakteristikas. Pirma, mokesčių amnestija yra trumpalaikė, paprastai trunka nuo dviejų iki trijų mėnesių, bet gali būti ir ilgalaikė. Antra, dalyvavimas amnestijoje yra savanoriškas. Asmenys gali nuspręsti nedalyvauti, tačiau nedalyvavimo pasekmės gali būti tokios, kad jei bus išaiškinti vėliau, gali grėsti griežtesnė bausmė, kai kuriais atvejais net baudžiamoji atsakomybė. Galiausiai, pritaikius amnestiją paprastai

¹⁵ Alm J. „Tax policy analysis: The introduction of a Russian tax amnesty“. Georgia state university.1998, p.3.

neskiriamos baudos ir kitokios sankcijos, susijusios su mokesčių vengimu, bet išlieka pagrindinė mokėtinų mokesčių suma.

Nesvarbu, ar amnestijos programa bus sėkminga, ar po programos įgyvendinimo bus išaiškinti paslėpti sandoriai ir ekonomika taps skaidresnė. Sėkminga amnestijos programa negali būti įsivaizduojama be viešumo, t. y. pasiektų rezultatų paskelbimo. Amnestijos programos rezultatai turi būti atviri visuomenei ir spaudai. Tačiau kai nėra atskleidžiamos nuslėptos pajamos ir visuomenė nėra informuota, kad buvo išaiškinta daug siekusių išvengti mokesčių mokėjimo, amnestija gali nepasiekti savo tikslų.

1. 3. Mokestinės amnestijos privalumai ir trūkumai

Kiekvienos valstybės Vyriausybė siekia, kad žmonės būtų patenkinti jų vykdoma politika, o prie to prisideda mokestinės amnestijos. Paprastai suvokiant, kad nereikės mokėti viso mokesčio ar su juo susijusių sumų, mokestinė amnestija suprantama tik kaip teigiamas dalykas. Tam tikrais atvejais ji gali būti naudinga mokesčių politikos priemone, kuria siekiama pagerinti mokesčių sistemos veiksmingumą bei teisingumą. Tačiau svarbu nepervertinti galimybių ir įvertinti visas galimas pasekmes, kurios atsirastų mokesčių mokėtojams praradus pasitikėjimą valstybės valdžia, kai būtų ieškoma būdų kaip nuslėpti mokesčius.

Tarp mokestinės amnestijos privalumų yra įvardinama idėja, kad amnestijos skatina pažeidėjų atgailą ir (arba) skatina jų pasiryžimą bendradarbiauti ateityje¹⁶. Visuomenė ne visada sugeba tiksliai įvertinti įstatymų pažeidimo išlaidas ir gaunamą naudą jų nesilaikant, pavyzdžiui, vengiant mokesčių, ir nors atsiradusi atgaila yra didelė, baimė dėl sunkių sankcijų už praeitę elgesį kartais trukdo atskleisti pažeidimą. Amnestija daro teigiamą poveikį, kai atgailauti galima „pigiau“, todėl labiau tikėtina, kad žmonės grįš prie sąžiningo elgesio (pavyzdžiui, reguliariai pradės mokėti mokesčius), kadangi iš dalies nuostoliai, atsirandantys dėl nedeklaruotų pajamų, kompensuojami apmokestinamųjų asmenų naudai. Nors valstybė ir bus pasiryžusi atsakyti gauti visą nesumokėto mokesčio sumą, šiuo atveju amnestijos nauda yra tik dalinis visuomenės noro elgtis sąžiningai atstatymas ir numatomas ne nuolatinis ateities pagerėjimas, kadangi tie, kurie nuslėpė didelius mokesčius, vis tiek nebus linkę pasitaisyti, nes susimokėti teks nemažą sumą net ir pritaikius amnestiją.

Geros ekonomikos žinios taip pat suteikia motyvaciją domėtis ir siekti pasinaudoti amnestija. Vykstant liberalizavimo procesams bei matant besiplėtojančią ekonomiką

¹⁶ Malik, Arun S., and Robert M. Schwab. „The Economics of Tax Amnesties“ Journal of Public Economics 46. 1991.

tarptautiniu mastu, juridiniai asmenys suvokia, kad didesnė nauda bus pasiekta vedant teisėtą buhalteriją ir atskleidus savo mokesčius įrašus. Tačiau įmonei, kuri ilgesnį laiką slėpė mokesčius, perėjimas prie teisėtos veiklos gali tapti sudėtingas, kadangi tai reikš didelės išlaidas, dėl pritaikytų sankcijų už nuslėptą veiklą praeityje. Bet vis dėlto, net ir patyrus didelės išlaidas, amnestija laikytina naudinga priemone, kadangi suteikia pagrindą išviešinus savo veiklą veikti teisėtai ir sąžiningai, be to veiklos iškėlimas į viešumą taip pat prisideda ir prie bendro vidaus produkto augimo.

Amnestijos gali būti efektyvios, kai jos yra sukurtos apmokestinimo srityje diskriminacijos pagrindu. Amnestijos apskritai yra diskriminuojančios, nes jos reiškia palankesnę padėtį tiems, kurie vengė mokesčių, palyginant su tais, kurie nuo pat pradžių laikėsi įstatymų, arba tiems, kurie jau buvo nubausti prieš amnestijos atsiradimą. Atlikdamos panašų vaidmenį, primena kainų diskriminaciją, kuria neteisėtai gali būti padidinamas įmonės pelnas. Pavyzdžiui, subjektas nori įsigyti brangią prekę, jis suranda pardavėją, kuris pasiūlo mažiausią kainą su sąlyga, kad bus perkama be sąskaitos ar čekio, tad taip atsiveria naujos šešėlinės rinkos, o pardavėjas užsidirba didelį pelną prekes nurašydamas kaip brokuotas ar nebenaudojamas. Taigi, jei daug subjektų, slepiančių ar nemokančių mokesčių, tai pamatys (kad prekę galima parduoti už mažesnę kainą, pasiekiant didesnę pelną), juos pritrauks ateityje laukiamos amnestijos, kas atrodo neteisinga sąžiningųjų mokesčių mokėtojų atžvilgiu, o ateityje pakeisti savo vykdomos verslo tvarkos neketins. Tačiau manytina, kad taip valstybė gali pasiekti didesnę pelną nei kad pasiekia iš reguliarių mokesčių mokėtojų, dėl nesąžiningų mokesčių mokėtojų pritraukimo pasinaudoti mokesčine amnestija, kuri gali pastatyti juos į palankesnę padėtį ar net suteikti privilegijų, tokių kaip audito veiksmų nepradėjimas ar pradėto audito nutraukimas. Todėl kartais privilegijuotas apmokestinimas ar skirtingas asmenų traktavimas gali padėti skatinti biudžeto investicijas bei prisidėti prie ekonomikos stabilizavimo.

Kitas efektyvumu pagrįstas racionalus sprendimas, kaip pasinaudoti diskriminacine politika, yra susijęs su matomumu, siekiant išvengti mokesčių mokėjimo¹⁷. Piliečiai, kurie pasitiki savo gebėjimu likti nepastebėtais, nėra linkę reguliariai pateikti savo mokesčių deklaracijų, tačiau jie gali būti pasirengę sumokėti, kad būtų išvengta teisės pažeidimų padarymo pripažinimo, ir todėl juos sudomina siūlomos amnestijos. Nors gali būti sunku iš anksto išskirti tuos, kuriuos sunkiau apmokestinti, tai tampa aišku vėliau, nes kuo labiau matomas subjektas – tuo greičiau pradeda laikytis teisės sureguliuotų mokesčių

¹⁷ Marchese C, Cassone A. „Tax amnesty as price-discriminating behavior by a monopolistic government“ Euro. J. Law Econ. 9. 2000.

mokėjimų, o mažiau pastebimi dar išdrįsta palaukti. Tad jei siūloma palanki amnestija, pastarasis nori ja pasinaudoti. Mokesčių administracija padengia alternatyvias išlaidas, nes be amnestijos gali būti priverstos taikyti sankcijas vengiantiesiems, tačiau jei mokėjimas, atitinkantis amnestiją, atitinka numatomas sankcijas, rezultatas gali tapti teigiamu valdžios sektoriaus pajamų požiūriu.

Kai amnestija yra siūloma vengiančiam mokėti mokesčius subjektui, kuriam yra pradėtas mokestinis tyrimas, ji gali tapti puikia derybų forma. Kitaip tariant, mokesčių administratorius panaudoja amnestiją, kaip priemonę, kuria atsisako dalies numatomų pajamų, tačiau nepatiria išlaidų, kurias patirtų vykdydamas tolesnį tyrimą. Derybose yra tikimasi, kad tie, kurie linkę tartis dėl amnestijos taip pat yra akivaizdžiai pažeidę įstatymą. O tai reiškia, kad sutinka derėtis suprasdami, kad bylinėjantis teisme savo atsakomybės nebuvimo įrodyti nesugebės. Todėl savęs išviešinimas ir derybos, pasinaudoti siūloma amnestija, tampa geresne priemone, nei perkėlimas mokestinio tyrimo į teismą, kuomet pasekmės galėtų kainuoti daug daugiau.

Tiek išsivysčiusiose šalyse, tiek mažiau išsivysčiusiose mokestinės amnestijos yra veiksminga priemonė, nes, ypatingai mažiau išsivysčiusiose šalyse, padeda subjektams kompensuoti tam tikras patirtas išlaidas kai buvo vykdytas auditas ar vyko mokestinis ginčas. Tai reiškia, kad kai mokesčių administravimas nėra našus ir ilgalaikis, jis gali būti pagerintas pritaikius amnestiją, kadangi taip yra išsprendžiamos senos problemos, seni, užsitęsę bylinėjimosi procesai, atrandami nauji ištekliai, kurie tampa matomi, o naujos iškylančios problemos lengviau išsprendžiamos. Pasinaudojus šia galimybe mokesčių administratorius taip pat išsprendžia kitą opią problemą – sumažina korumpuotų auditorių pasipelnymą iš nuslepiamų mokesčių, o subjektai tuo pasinaudoja, kol mato, kad finansiškai taip jiems bus naudingiau.

Ne tik privalumai ir teigiami dalykai mokestinės amnestijos taikyme yra reikšmingi, mokesčių administratoriui svarstant ar pritaikyti mokestinę amnestiją, o mokesčių mokėtojai ar pasinaudoti ja, derėtų apžvelgti ir jos trūkumus.

Yra manoma, kad pagrindinis argumentas, kodėl amnestijos yra laikomos neigiamu dalyku – tai, kad kyla nepasitikėjimas valstybės organų gebėjimu taikyti mokesčių įstatymus¹⁸. Kaip yra pasakęs tarptautinės mokesčių konsultacinės firmos „Crystal Worldwide“ vadovas Peter Mihaly: „Dauguma tų, kurie grąžins savo pinigus, yra tie, kurie pasitiki dabartine vykdomąja valdžia“. Todėl valstybės valdžia žvelgia į ateitį, skatindama laikytis reikalavimų bei įsipareigojimų, tačiau subjektai yra labiau linkę prisiminti praeities patyrimus, tad jų pasitaisymas gali būti vienkartinis, nes suvokimas

¹⁸ Stella P „An economic analysis of tax amnesties“. J Public Econ., 46. 1991.

apie mokesčių vengimo riziką pasikeis nežymiai. Taigi tikėtina, kad ateityje vieni asmenys ir toliau vengs mokesčių, o kiti vengs mokesčių tikėdamiesi, kad ir jiems bus pritaikyta amnestija. Taip atskleidžiama silpna bei naivi valstybės pozicija, dėl kurios gali nukentėti ir kuriami biudžeto planai.

Kita problema yra ta, kad amnestijomis yra patiriamos didelės išlaidos, todėl sunku prognozuoti ir teisingai įvertinti kokios išlaidos bus patirtos¹⁹. Didelę dalį patiriamų išlaidų sudaro alternatyvios išlaidos, susijusios su subjektų atsisakymu vykdyti savo veiklą, dėl ko atsisakoma pajamų, kurias jie būtų pagaminę. Pavyzdžiui, jei yra pritaikyta amnestija, kuria susitarta atlikti įmokas dalimis ir kai kurios įmokos praleidžiamos, amnestija praranda savo teigiamą vertinimą, siekiant surinkti pajamas valstybei. Taip pat išlaidos patiriamos projektuojant bei reklamuojant amnestijas. Visame pasaulyje nuskambėjusi 2002 m. Jungtinėse Amerikos valstijose Mičigano valstijoje taikyta amnestija buvo reklamuojama šūkiu „Ateik pas mus prieš mums ateinant pas tave“ (angl. *Get to us before we get to you*). Tai taip pat gali apimti ir laiškų siuntimą, pateikiant informaciją apie amnestiją, ar kitokias išviešinimo priemones, kad kuo daugiau asmenų pasiektų žinia apie galimybes palengvinti savo mokesstinę padėtį. Tad informavimo pareiga yra nenuginčijama, bet dera apsvarstyti ar visuomet verta sutelkti tokias dideles investicijas, kai nėra žinoma grąža.

Teisingumo požiūriu, dauguma kritikų mano, kad amnestijos yra nepriimtinos, nes jose atskleidžiamas diskriminuojantis valstybės valdžios požiūris į piliečius. Konkrečiau kalbant, kai amnestija skiriama esant tokioms pačioms sąlygoms, pasinaudojantieji ja gali įvykdyti savo mokesčius įsipareigojimus mokėdami skirtingas sumas palyginant su tais, kurie savo įsipareigojimų laikėsi nuo pat pradžių, arba tie, kurie nesilaikydami įsipareigojimų buvo išviešinti, bet galiausiai savo įsipareigojimus vis tiek įvykdė. Kita vertus, jei dėmesys labiau koncentruojamas ne vienodoms taisyklėms, o socialiniams rezultatams, pasidaro akivaizdu, kad net be amnestijų sąžiningi mokesčių mokėtojai ir mokesčių slėpėjai paprastai susiduria su skirtingais jų faktiniais įnašais į valstybės biudžetą. Bet kol remiantis amnestija yra surenkami mokesčiai iš vengiančiųjų juos mokėti, tol ji laikoma naudinga ir išlygina anksčiau minėtą skirtumą, nes bet koku atveju, palyginus su mokesčių vengimu, sumokėti mokesčiai, net ir pasinaudojus amnestija, yra naudingesnis dalykas.

Neaiškumų iškyla nagrinėjant mokesčines amnestijas mokesčių sistemos teisėtumo klausimu. Taip yra dėl neaiškių mokesčių reformų projektų ar jų nebuvimo. Vyriausybei ieškant išteklių valstybės biudžetui papildyti ar jo deficitui finansuoti, ne visuomet iš visų

¹⁹ Baer K., Le Borgne E. L. „Tax amnesties“. IMF, Washington D. C. 2008.

pusių apgalvojamos aplinkybės bei veiksniai kilsiantys įvedus mokestinę amnestiją. Dėl to yra pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas, kuris reiškia, kad surenkant lėšas į biudžetą, neturi būti taikomos lengvatos ar kitokios išimtys bei negali būti iškreipiamos konkurencijos sąlygos. Todėl pažeidžiant mokesčių neutralumo principą atsiranda dar didesnis nepasitikėjimas vyriausybe, jos projektų bei reformų sudarinėjimu.

Taip pat amnestijos sukuria neigiamą pažiūrą į jas, kadangi iškyla grėsmė pažeisti lygiateisiškumo principą. Kaip yra įtvirtinta Lietuvos Respublikos Konstitucijoje bei kituose įstatymuose, tarp jų ir MAĮ 7 straipsnyje – visi mokesčių mokėtojai yra lygūs. Tačiau dažnai valstybės politikai siekdami pritraukti rinkėjus savo pažadais, tarp kurių yra ir mokesčių mokėtojų naštos sumažėjimas, kas reiškia, kad vieni subjektai bus išskirti iš kitų. 2005 m. Lietuvos Respublikos Prezidentas Valdas Adamkus išreiškė savo nuomonę apie mokesčių lengvatas, kurios kaip ir mokestinės amnestijos suteikia mokesčių mokėtojui palankesnę padėtį, todėl yra kritikuotinos. Tuometinis prezidentas teigė, kad jos „iškraipo mokesčių sistemą, mažina jos skaidrumą, kuria paskatas jomis piktnaudžiauti, apsunkina mokesčių administravimą bei suteikia privilegijas atskirų produktų gamintojams ar paslaugų teikėjams, o kitus diskriminuoja. Taip yra pažeidžiamas lygiateisiškumo principas ir iškraipomos konkurencinės sąlygos, lyginant su kitų paslaugų tiekėjais Lietuvoje“²⁰. Nevienodas teisinis reguliavimas yra galimas, bet norint nepažeisti asmenų lygiateisiškumo principo turi būti nurodomi objektyvūs teisinės padėties tarp subjektų skirtumai.

Amnestijos yra kritikuojamos dėl to, kad atsirandančios išorinės paskatos kelia grėsmę vidinėms paskatoms, kurios sako elgtis teisėtai. Šiuolaikinėje visuomenėje daug dalykų priklauso nuo vidinių paskatų, kurias atspindi kiekvieno subjekto moralė, o išorinių paskatų įvedimas, paremtas pelnu, kurį gali suteikti amnestija tiek tiems, kurie ja pasinaudoja, tiek tiems, kurie to nedaro, ir taip yra išstumama visuomenė nuo moralinės perspektyvos. Tai gali turėti neigiamą poveikį reikalavimų laikymuisi, nes daugeliu atvejų tikslus ekonominis skaičiavimas rodo, kad mokesčių vengimas „moka“, todėl reikėtų tikėtis, kad visuomenė vedama išorinių paskatų prisidės prie plataus masto vengimo.

Yra įrodymų, kuriuose teigiama, kad mokestinės amnestijos sukuria per mažai papildomų mokesčių pajamų ir taip pat turi palyginti nedidelį mokesčių mokėjimo laikymosi poveikį ateityje, po amnestijos pritaikymo. O ir ilgalaikis mokesčių moralės blogėjimo poveikis turėtų būti dažniau įtrauktas siekiant nustatyti kiek naudinga taikyti

²⁰ Prezidentas grąžino Seimui pakartotinai svarstyti PVM įstatymo pakeitimo įstatymą 2005 m. gruodžio 28 d.. [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. vasario 20 d.] Prieiga per internetą: <http://archyvas.lrp.lt/lt/news.full/6294>.

amnestiją. Be to, ne retai yra tikima, kad praėities mokesčių amnestijų teigiamas poveikis yra pervertinamas.

Taigi ne visi, kurie nori pasinaudoti amnestija, yra laikytini mokesčių slėpėjais. Kartais net sąžiningi mokesčių mokėtojai gali bijoti, kad padarė klaidų dėl savo mokesčių deklaracijų ir nori išvengti audito ar kreipimosi į teismą, taip pat jie gali norėti išvengti dėl to kylančių išlaidų. Ypač besivystančiose šalyse, kuriose mokestinės kontrolės vykdymas dažnai yra sudėtingas piliečiams, amnestijos gali kreiptis į sąžiningus mokesčių mokėtojus. Tad apibendrinant galima teigti, kad amnestijų vaidmuo šiuo atveju yra dviprasmiškas. Viena vertus, jos duoda naudos dalyviams, kurie yra sąžiningi ir to nusipelno socialiniu požiūriu; tačiau, kita vertus, jie gali reikšti, kad mokesčių administratorius skatina nesąžiningas paskatas²¹, kad galėtų pasinaudoti savo netinkamu veikimu.

²¹ Franzoni L. A., „Amnesties, Settlements and Optimal Tax Enforcement“ *Economica*, Vol. 67, No. 266 May 2000.

2. Mokestinių amnestijų taikymas Europos Sąjungos šalyse

Daugybė išsivysčiusių ir besivystančių valstybių mokestines amnestijas laiko fiskalinės programos dalimi. Ne išimtis Europos Sąjunga, kuri yra vieninga bendrija, susidedanti iš valstybių, siekiančių bendrų tikslų. Siekiant kuo tvaresnės ekonomikos bei visuomenės, kuri siekia vieningų vertybių modelio, taip pat plataus verslo vystymo, yra sprendžiami įvairūs klausimai ekonominiu požiūriu. Todėl mokesčių sureguliuavimas prisideda prie valstybių narių tikslų įgyvendinimo.

Kiekviena Europos Sąjungos šalis narė turi laisvą pasirinkimo teisę kokius mokesčius, taip pat kokius nuo jų visiškus ar dalinius atleidimo būdus taikyti. Šiuo atveju paminėtinos kelios išimtys, kuriomis gali pasinaudoti valstybės. Pavyzdžiui, pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifas yra konkrečiai apibrėžtas ir jo dydis negali būti mažesnis nei 15 procentų bei didesnis nei 27 procentai, tačiau suteikiama pakankamai didelė laisvė pasirinkti šiame intervale (mažiausią tarifą yra pasirinkęs Liuksemburgas – 15 procentų, o didžiausią Vengrija – 27 procentai, kitos šalys tarifus pasirinkusios 19-22 procentų intervale). Be to valstybei narei yra suteikiama galimybė pritaikyti lengvatinių vieną arba du tarifus, kurių dydis ne mažesnis nei 5 procentai²² (Lietuvoje lengvatiniai tarifai yra du: 5 procentų yra taikomas vaistų įsigijimui, neįgaliųjų technikai, laikraščiams ir 9 procentų – šilumos energijai, knygoms, reguliaraus susisiekimo maršrutų keleivių vežimui). Vertėtų nepamiršti ir Lietuvoje taikomo nulinio PVM tarifo, kuris taikomas paslaugoms susijusioms su sveikatos priežiūra, švietimu, paštu, draudimu ir pan. Tad valstybėms narėms duodama ribota laisvė pasirinkti, tačiau kiekviena atskirai tvarko ir taiko savo fiskalines, mokestines programas.

Kaip minėta anksčiau, mokestinės amnestijos yra panašios į mokestines lengvatas, todėl kartais tam tikros neapmokestinimo priemonės gali būti palaikytos amnestijomis. Europos Sąjungoje yra priimta visuotinė praktika, kad tiesioginių mokesčių reglamentavimas priklauso valstybių narių kompetencijai, tačiau tai įgyvendinama tik laikantis Europos Sąjungoje įtvirtintų reikalavimų. Todėl yra numatyta ne viena taisyklė, kuomet mokesčiai tam tikram subjektui gali būti netaikomi. Šiuo atveju paminėtina 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva Nr. 2011/96/ES²³, kuri suteikia pelno mokesčio lengvatą patronuojančiajai įmonei, t. y. paskirstant pelną patronuojančioji įmonė, esanti vienoje valstybėje, nėra apmokestinama, kadangi dukterinė įmonė, esanti kitoje valstybėje, sumoka pelno mokestį ir taip tas pats pelnas nebūna apmokestinimas dvigubai

²² 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.

²³ 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.

(neapmokestinama abiejose valstybėse) ir patronuojančioji įmonė nuo gautų dividendų nebeturi mokėti mokesčio. Ši mokestinė lengvata taikoma Europos Sąjungoje, tačiau valstybės turi visišką laisvę susitarti ir su trečiosiomis šalimis, dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Taigi iš šios lengvatos apibrėžimo paaiškėja, kad kartais ji gali atrodyti kaip mokestinė amnestija vien dėl atleidimo nuo mokesčių mokėjimo, tačiau joje nėra nei vieno amnestijai būdingo požymio, todėl kiekvienas mokestinis atleidimas turi būti vertinamas atsižvelgiant į kiekvieną aplinkybę, sąlygas ir būdingus požymius.

Nors Europos Sąjunga yra linkusi lengvatų taikymą mažinti, valstybių narių piliečiai noriai naudojami finansinės naštos sumažinimo galimybėmis. Todėl ir valstybės turi teisę sumažinti tam tikrus tarifus pagal savo įstatymus, jei tik mano, kad taip bus surinkta daugiau mokesčių, mokesčių sistema bus skaidresnė, bus užkirstas kelias mokesčių slėpimui bei, pavyzdžiui, suteikta pagalba smulkiems verslininkams. Šių tikslų galima pasiekti amnestijų pagalba, tad remiantis Europos Sąjungos valstybių pavyzdžiais atliekama tolimesnė mokestinės amnestijos analizė.

2.1. Airijos Respublikos mokestinės amnestijos

Mokestinės amnestijos nauda atsiskleidė 1982-1992 m. Airijos Respublikoje, vykstant „mokesčių revoliucijai“, kuomet reikėjo stabilizuoti Airijos bendrą vidaus produktą. Šį sukilimą lėmė suvokimas, kad mokestinė našta ateinančiais metais turi kilti, o to pagrindinis tikslas ir efektyvumo pasiekimas turėjo užkirsti kelią mokesčių našos padidėjimui ateityje. 1988 m. valstybės valdžia pristatė amnestiją, kuri mokesčių mokėtojams dešimt mėnesių leido sumokėti nesumokėtus pajamų mokesčius, nepritaikant palūkanų, baudų ar kitokių civilinių ar baudžiamųjų persekiojimų²⁴. Tuo metu, valdžia padidino auditorių kiekį ir nacionaliniuose laikraščiuose skelbė mokesčių vengėjų pavardes. Taip pat pristatė naują mokesčių sistemą, kuri buvo veiksminga mokesčių amnestijos taikymo pabaigoje, kadangi buvo padidintos palūkanų normos ir bausmės bei padidinti mokesčių pažeidimų tyrėjų įgaliojimai.

Ši amnestija netikėtai pranoko vyriausybės lūkesčius, kadangi buvo tikėtasi surinkti apie 50 milijonų dolerių, o galiausiai buvo surinkta virš 750 milijonų dolerių²⁵. Toks rezultatas priklausė nuo kelių faktorių. Airijos vyriausybė niekada anksčiau nebuvo taikiusi jokios kitos amnestijos ir įsivaizdavo, kad ši amnestija yra pirmoji ir paskutinė galimybė sulaukti atleidimo už mokesčių mokėjimo vengimą.

²⁴ Bose P., Jetter M. „Liberalization and tax amnesty in a developing economy“ Volume 29, Issue 3, May 2012, Economic Modelling, p. 763.

²⁵ Ten pat.

Toks pasisekimas atskleidžia tai, kad naujovės bei pasiūlytos galimybės pritraukia itin daug mokesčių mokėtojų, ypač pažadais, kad tokios galimybės daugiau nebus. Visgi ši Airijos amnestija, kaip tikėtasi, nebuvo paskutinė. 1992 m. įvyko visuotiniai vyriausybės rinkimai, o po jų, kitais metais, nepraėjus net dešimtmečiui po žymiosios amnestijos pritaikymo, buvo pasiūlyta naujoji. Manoma, kad reikia keisti Airijos politiką bei pagyvinti demokratišką valdymą. Tačiau ji buvo vertinama kritiškai valstybės Finansų departamento ir mokesčių komisarų, kadangi šalis jau turėjo patirties bei žinojo, kad amnestija yra tik priemonė nesąžiningiems verslo subjektams, kadangi mokesčių vengimas yra labiausiai paplitęs tarp jų. Taip pat laikyta, kad antroji amnestija, vietoj to, kad išryškintų subjektų paslaptis, tik dar labiau jas pagilino, o taip pat suteikė lūkesčių ateityje sulaukti dar vienos mokesstinės amnestijos.

Airijos pavyzdys yra vienas tinkamiausių, kadangi atskleidžia vieną iš mokesčių vengėjų sumanymų, kaip apgaulingai pasinaudoti siūloma mokesčių lengvata, dėl ko Airijos valdžia labiausiai jai ir priešinosi. Verslo subjektai savo pinigus laikė paslėptose sąskaitose ir fiktyviose ne rezidentų sąskaitose, kurias yra lengva perkelti į užsienį, todėl piniginės lėšos sunkiai susekamos ir buhalterinės ataskaitos to neparodo, todėl nesąžiningai įmonei nesukeliant įtarimų lengva pasinaudoti mokesnine amnestija, nes atskleidžiama tik dalis nuslėptų lėšų, o tolimesnė veikla būna išviešinta ir tampa daug lengviau veikti ateityje.

Nors mokesčių mokėtojai ir toliau vengė deklaruoti savo pajamas ir mokėti mokesčius, visgi 1988 m. mokesčių reforma ir su ja įvesta pajamų mokesčio amnestija pasitarnavo ilgalaikėje perspektyvoje. Keleri metai iki jos įvedimo Airijos valstybės skola siekė 112 proc. bendro vidaus produkto, tačiau pasaulinė ekonomika pradėjo augti, kūrėsi vieninga Europos Sąjungos rinka. Siekiant bendro tikslo, palapsniui Airijos valstybės skola buvo sumažinta ir 2007 m. siekė vos 25 proc. bendro vidaus produkto²⁶. Apibendrinant galima teigti, kad nors tai buvo pasiekta mokesčių reformos vykdytos programos veiksnių visuma, mokesstinė amnestija prisidėjo prie didesnio taupymo ir šešėlinės ekonomikos mažinimo pradžios valstybėje.

2.2. Italijos Respublikos mokesstinės amnestijos

Labiausiai pasižyminti mokesčių amnestijų gausa Europoje galima laikyti Italijos Respubliką. Čia nuo XX a. pr. buvo priimta apie šešiasdešimt mokesčių amnestijų, tai reiškia, kad vidutiniškai daugiau nei po vieną amnestiją kas dvejus metus. Iki 1971 m.

²⁶ Kinsella S. „Is Ireland really the role model for austerity?“ Cambridge Journal of Economics, Volume 36, Issue 1, January 2012, p. 232.

spalio 9 d. mokesčių reformos, mokestinės amnestijos buvo susijusios tik su baudžiamąja atsakomybe, todėl bendrosios baudžiamosios atsakomybės amnestijos buvo skirtos ir mokestiniams nusikaltimams. Pirmoji mokestinė amnestija, naujosios mokesčių reformos skirta mokesčių mokėtojų apmokestinimui buvo kaip priemonė padėti pereiti prie naujosios mokesčių sistemos, kad būtų kompensuotas šioks toks pajamų praradimas bei suteikiama pagalba valstybės pareigūnams pereiti prie naujo darbo pobūdžio ir krūvio.

Didžiausias siekis yra atrasti stambiausius mokesčių vengėjus, kadangi jų nuslėpti mokesčiai atneštų ženkliai didesnės naudos biudžetui. Tačiau anot mokslininkų, 1991 m. ir 1994 m. Italijos mokesčių amnestijos programų poveikis buvo nesėkmingas, nes buvo per sudėtinga atskirti didžiuosius (pagrindinius) ir nedidelius (pavienius) mokesčių slėpėjus²⁷. Pagrindiniai mokesčių slėpėjai nedalyvavo amnestijos programose, nes nebuvo numatytos pakankamai efektyvios sąlygos jiems išviešinti savo veiklą²⁸. Skirtingai nei pavieniai mokesčių slėpėjai, kurių vengimas buvo vienkartinis arba nedidelio masto, o ir mokesčiai, kuriuos būtų tekę susimokėti, tiek tuo metu, tiek amnestijos taikymo laikotarpiu jiems buvo pakeliami, tačiau praeityje noras pasilikti lėšas sau, o vėliau noras pasitaisyti ar kitokios moralinės vertybės ėmė viršų.

Italijos mokesčių sistemoje vyrauja struktūrinis mokesčių amnestijos metodas²⁹, kuris numato palankius atsiskaitymo procedūrų atvejus, spontaniškam netinkamam elgesiui ar klaidoms atstatyti į tinkamą padėtį. Vienas iš jų yra baudos sumažinimas laiku pateikus deklaraciją. Šiuo atveju yra sumažinamas baudos dydis, kurį turi sumokėti kai mokestiniai įsipareigojimai yra ištaisomi prieš metinės deklaracijos pateikimo terminą. O kita priemonė, gali būti panaudojama mokesčių administratoriui pasikvietus mokesčių mokėtoją į posėdį prieš atliekant oficialų mokestinį tyrimą ir sudarius susitarimą, kuriuo mokesčių mokėtojui sutikus su mokėtinomis sumomis bei atsisakius galimybės ginčyti bet kokį specifinį elementą, skiriama tik atitinkama dalis baudos bei nepradedamas mokestinis tyrimas, kuris galėtų sukelti daugiau kainuojančias baudas ar kitokias sankcijas. Tai yra tam tikrų derybų vedimas, pasiūlant mokesčių mokėtojui lengvesnę ir finansiškai naudingesnę išeitį, o mokesčių administratoriui – greitą mokesčių surinkimą ir laiko koncentravimą nelinkusiems derėtis mokesčių mokėtojams. Tačiau galimas ir neigiamas šių metodų vertinimas, kadangi, autorės nuomone, subjektas kartais gali jaustis „įstumtas į kampą“ ir neturintis kito pasirinkimo, tik sudaryti susitarimą, nes, pavyzdžiui, neturi pakankamai argumentų, kad įrodytų teisingai deklaravęs pajamas, nors mokestinis

²⁷ Malherbe J. „Tax amnesties“. Kulwer law international BV, The Netherlands. 2011, p. 18.

²⁸ Marchese C. and Privileggi F., „Tax Amnesties and the Self-Selection of Risk-Averse Taxpayers“ Eur. J. L. & Econ., Vol. 18 (2004), p. 320.

²⁹ Malherbe J. „Tax amnesties“. Kulwer law international BV, The Netherlands. 2011, p. 19.

tyrimas dar net nebuvo pradėtas ir mokesčių administratorius pats tik įtaria neteisėtą veiklą.

Viena svarbiausių reformų buvo 2002-2004 m., tuo metu mokesčių amnestija buvo sukurta kaip pasaulinė reforma, tačiau niekada taip ir nebuvo visiškai užbaigta. Amnestija atsirado dėl to, nes Italijos įstatymuose buvo numatyta, kad įmonės, laikančios pinigines lėšas užsienio bankuose ar turimą turtą užsienyje, kuris viršija 10000 eurų, turi tai įrašyti į savo metines ataskaitas. Dėl šio įstatymo daugelis subjektų slėpdavo savo lėšas bei turtą, kad nebūtų apmokestinti. Todėl norėdama susigražinti į užsienį eksportuotas neapmokestintas lėšas Italijos vyriausybė priėmė Dekretą, pavadintą „Mokesčių skydu“ (it. *Scudo fiscale*)³⁰. O vėliau priimtos ir trys skirtingos amnestijos.

Mokesčių mokėtojas turi pateikti konfidencialią ataskaitą kartu su Italijos banku ar kita finansine įstaiga, kur išsamiai nurodoma koks turtas yra laikomas užsienyje. Tuo pačiu metu mokesčių mokėtojas sumoka specialų 5 proc. nedeklaruoto užsienio turto vertės mokesčių amnestijos mokestį, kuris galimas už pastaruosius 5 metus, tačiau nėra galimi išlaidų ar nuostolių atskaitymai. Tada minėtas Italijos bankas ar kita finansinė įstaiga neatskleisdama jokios informacijos sumoka visą reikalaujamą sumą ir mokesčių mokėtojui įteikia patvirtinimą (dokumentą), kad mokestis yra sumokėtas. Nuo to momento joks mokestinis tyrimas negali būti atliktas, o pateikus patvirtinimą turi būti nutrauktas, bei už tą laikotarpį negali būti skirtos baudos. Dėl tokios apsaugos sukūrimo ši amnestija yra vadinama „mokesčių skydu“.

Tačiau tuo ši amnestija nesibaigia, nes subjektas užsienyje laikytą turtą (laidus, akcijas, vertybinius popierius, juvelyrinius dirbinius ir pan.) turi sugrąžinti į Italiją iš bet kurios pasaulio valstybės, kadangi tai gali būti neįmanoma, tuo pačiu metu buvo numatyta išimtis, Europos Sąjungos valstybėje narėje ir toliau laikyti savo turtą su sąlyga, kad jis bus deklaruojamas ataskaitose. O to nepadarius grėstų padidintos bausmės: nuo 280 iki 400 kartų didesnės nei faktiškai vengiamas mokestis. Jei nebūtų šios išimties, būtų galima konstatuoti Europos bendrijos Steigimo sutarties³¹ 56 straipsnio pažeidimą, kuriame numatyta, kad draudžiami kapitalo judėjimo apribojimai.

Kartu su „Mokesčių skydu“ viena iš taikytų amnestijų buvo skirta pridėtinės vertės mokesčiui (toliau – PVM), kurio apmokestinamasis asmuo nuo 1998 m. iki 2001 m. nedeklaravo savo ataskaitoje. Jos esmė yra tokia, kad subjektas deklaruodamas nurodytu laikotarpiu nuslėptas parduotas prekes ir suteiktas paslaugas bei sumokėdamas dalį mokėtino PVM, yra atleidžiamas nuo bet kokių administracinių mokestinių ar

³⁰ Ten pat. p. 20.

³¹ Europos Bendrijos Steigimo sutartis. Valstybės žinios, 2004-01-03, Nr. 2-2.

baudžiamųjų sankcijų. Taip pat didėjant pirkimo – pardavimo sumoms, atitinkamai numatytas baudos procentinės dalies mažėjimas, bei įtvirtintas minimalus baudos dydis. Ši amnestija yra vertinama neigiamai, kadangi sumokėdami neproporcingai mažą vienkartinę sumą, palyginant su suma, kurią jie būtų sumokėję laiku deklaruodami PVM sumas, taip apmokestinamieji asmenys išvengia sankcijų.

Europos Teisingumo Teismas 2008 m. liepos 17 d. Sprendime³² nurodė, kad Italijoje įvestas įstatymas dėl PVM amnestijos taikymo, paneigia bendrą PVM sistemos pagrindą sudarančių tuo metu galiojančios Europos Tarybos Šeštosios direktyvos³³ straipsnių turinį ir todėl veikia pačią šio mokesčio sandarą. Dėl didelio neatitikimo tarp realiai mokėtinų sumų ir sumų, kurias sumoka apmokestinamieji asmenys norėdami pasinaudoti aptariama mokestine amnestija, jie faktiškai atleidžiami nuo mokesčio. Dėl ko realiai sutrinka mokesčių sistemos tinkamas funkcionavimas bei iškreipiamas mokesčių neutralumo principas, todėl yra sukeliama grėsmė vienodam mokesčių surinkimui visose Europos Sąjungos valstybėse narėse. Remiantis Šeštosios direktyvos ketvirtąja konstatuojamąja dalimi, kuria siekiama bendros rinkos bei sąžiningos konkurencijos tiek nacionaliniu, tiek Bendrijos lygiu, bei Teismo nuomone, Italijoje įvesta mokestinė amnestija trukdo vystytis bendrai rinkai, nes atleidžiami nuo mokesčių asmenys nebeturi sumokėti didelių mokesčių sumų, todėl palankesnės padėties jiems sukūrimas pažeidžia valstybės pareigą užtikrinti tinkamą mokesčių surinkimą.

Nepaisant neigiamo požiūrio į mokestinių amnestijų pobūdį, jų mastas jau 2001 m. buvo didžiulis ir valstybės biudžetas buvo gausiai papildytas. Beveik 15 proc. apmokestinamųjų asmenų kreipėsi dėl amnestijos dėl PVM mokėtinų sumų deklaravimo, t. y. virš 800.000 Italijos gyventojų „Mokesčių skydo“ pagalba Italijos valdžia iš Šveicarijoje laikytų lėšų susigražino 56 mlrd. eurų bei sugeneravo 1,4 mlrd. eurų mokesčių³⁴. Šio dekreto pagalba buvo stengiamasi nubrėžti liniją tarp praeities nusizengimų ir naujos galimybės reabilituoti situacijose, kurios buvo užsitęsusios jau per ilgai. Tačiau dažnas mokestinių amnestijų pritaikymas nebegąsdina mokesčių mokėtojų savo pasekmėmis, kadangi praėjus nedaug laiko yra tikimasi, kad bus vėl pritaikyta nauja amnestija.

2009 m. „Mokesčių skydas“ buvo pakartotas kitu pavadinimu „Neeiliniu mokesčiu už užsienio finansinių ir paveldimo turto repatriaciją“ (it. *Imposta straordinaria sul*

³² Europos Teisingumo Teismas 2008 m. liepos 17 d. Sprendimas *Europos Bendrijų Komisija prieš Italijos Respubliką*, Nr. C-132/06.

³³ 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas.

³⁴ Lugano „Italy's fight against tax-dodging. Track and shield“ [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 2 d.] Prieiga per internetą: <https://www.economist.com/finance-and-economics/2009/12/15/track-and-shield>.

rimpatrio di attivita` finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato)³⁵, kurio metu subjektai turėjo sudaryti sąrašą, panašų į metinę ataskaitą, kur turėjo nurodyti visą turimą turtą užsienio valstybėse, o toliau sekė tie patys veiksmai kaip ir „Mokesčių skyde“. Šios amnestijos metu buvo nustatyta 80 mlrd. eurų turto vertės užsienyje bei sugeneruota apie 4 mlrd. eurų pajamų į Italijos biudžetą.

Italijos amnestijos, nors ir formaliai lieka „ypatingos“ priemonės, de facto yra nuolatinis Italijos mokesčių sistemos veiksnys³⁶. Nors pagal tam tikrą aspektą Italijos mokesčių sistemos teisiniai dokumentai gali atitikti tradicinę tarptautinę mokesčių amnestijos apibrėžtį, Italijoje jie suvokiami kaip priemonės, kuriomis siekiama sumažinti teismų apkrovą mokesčių vengimo klausimais, efektyviausiomis priemonėmis susigrąžinti subjektų kapitalą į savo valstybę bei taip surinkti kuo daugiau valstybės biudžeto pajamų. Taip pat, galima daryti prielaidą, kad net ir dažnos mokesčių amnestijų programos atneša pastebimą naudą, tačiau dėl šios priežasties atsiranda tikimybė, kad mokesstinis skaidrumas, tolimesnis įstatymų laikymasis, kapitalo grįžimas į valstybę niekada nebus maksimaliai įgyvendintas, nes vis bus laukiama naujos palankiausios mokesstinės amnestijos.

2.3. Vokietijos mokesstinės amnestijos

Vokietija yra laikoma viena stipriausių politiškai bei ekonomiškai šalių Europoje. Tačiau net ir joje esantiems subjektams mokesstinė našta gali pasidaryti nepakeliama ar tokia didelė, kad nusprendžiama jos išvengti įvairiomis priemonėmis. Todėl vyriausybė imasi priemonių, kurios mokesčiais padėtų padidinti valstybės biudžetą, o viena jų yra mokesčių amnestijų pritaikymas.

Vokietijos situacija primena Italiją, kadangi ir šioje valstybėje buvo stengiamasi susigrąžinti Vokietijos gyventojų lėšas, esančias Liuksemburgo, Austrijos bei Šveicarijos jurisdikcijose, nes pastarųjų šalių bankai bei mokesčių institucijos nesikeisdavo informacija su Vokietijos bankais bei mokesčių institucijomis. Tad remiantis Vokietijos valdžios nuostatomis, nedeklaruodami lėšų, esančių kitose šalyse, subjektai veikia neteisėtai ir padaro mokesčius pažeidimus³⁷. Taip yra manoma, kadangi turtas užgyvenamas ir susikuriamas iš pajamų, gautų Vokietijoje, tačiau jų nedeklaravus, nekyla

³⁵ Dr Claudio Del Giudice „The Italian tax amnesty of undeclared foreign assets“ [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 2 d.] Prieiga per internetą: <http://www.delgiudice.clara.net/ENG/SCUDO2.htm>.

³⁶ Malherbe J. „Tax amnesties“. Kulwer law international BV, The Netherlands. 2011, p. 18.

³⁷ Joachim Borggäfe, Dr. Thomas A. Jesch, Andreas Köster-Böckenförde, Dr. Andreas Striegel, Martin Weger and Dr. Matthias Kestler. „German Tax Package 2004: A Summary“, 2004. [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 04 d.] Prieiga per internetą: <http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=24341>.

pareiga susimokėti atitinkamus Vokietijos įstatymuose įtvirtintus mokesčius ir turtas lyg „kabo“ kažkur, tačiau realiai apie jį bei jo šaltinį informacijos nėra.

Viena žymiausių amnestijų buvo pritaikyta 2004 m., kai buvo nustatyta, jog mokesčių surinkimo procese vyksta per daug sukčiavimų bei nustatyta labai aplaidžių taisyklių pažeidimų, susijusių su 1993 – 2002 metais turėjusių būti surinktų mokesčių iš apmokestinamų įplaukų³⁸. Joje buvo numatyta, kad turi būti deklaruojamos nedeklaruotos pajamos ir turtas bei remiantis joje nurodyta informacija susimokėti atitinkamą baudą. Mokėjimų tarifas buvo nustatytas procentine išraiška, sumažinta vienkartinė išraiška bei neatsižvelgiant į pajamų, paveldėjimo, PVM sumas. Lyginant su kitose valstybėse taikytomis amnestijomis, kuriose taip pat buvo pritaikytas baudų mokėjimas, Vokietijoje taikyta amnestija yra laikoma griežčiausia, kadangi nustatytas tarifo dydis buvo 25 proc. arba 35 proc., o tai yra didžiausias iš visų valstybių narių³⁹. Tačiau nepaisant didelio tarifo, pasinaudoti mokesčine amnestija vis tiek apsimokėjo, nes gresiančios pasekmės būtų finansiškai sužlugdžiusios mokesčių mokėtoją.

Tuo laikotarpiu taip pat buvo vykdoma mokesčių reforma, tad pritraukti kuo daugiau lėšų į valstybės biudžetą buvo siekiamybė. Tam įgyvendinti pasitelkiama mokesčinė amnestija, kuria pasinaudoti galėjo tik tie asmenys, kurie atskleidė net dešimt metų slėptus mokesčius. Pasirinktas toks laiko tarpas, kadangi mokesčių slėpimas nusižengimu pradėtas laikyti nuo 1993 m. O savo sukčiavimo iškeisti į amnestiją negalėjo tie, kurie nusprendė atskleisti tik dalį savo nusižengimų, tikėdamiesi išvengti likusių neatskleistų pajamų bei paslėpto sukaupto turto. Bet lūkesčiai pasitvirtino, nes iš amnestijos metu tikėtusi surinkti piniginių sumų, buvo surinkta daugiau.

Dar vienos amnestijos poreikis atsirado, kai pasikartoję panaši situacija į ankstesnę. 2014 m. kai garsus Vokietijos futbolo žaidėjas vadybininkas buvo nuteistas kalėti 3,5 metų kalėjime už norėjimą nuslėpti 27,2 mln. eurų mokesčių⁴⁰. Tuo metu žiniasklaida labai smarkiai domėjosi šia byla bei visai kitais asmenimis, kurie turėjo galimybę pasielgti taip pat, todėl daugiau nei 40 tūkst. vokiečių, turinčių sąskaitas Šveicarijos, Austrijos ar Liuksemburgo bankuose, pasinaudojo vyriausybės išleista mokesčių amnestija bei deklaravo savo turimas pajamas užsienyje mainais į nebaudimą baudžiamosiomis sankcijomis. Asmenys pasinaudoję amnestija ne tik turėjo susimokėti nesumokėtus

³⁸ Kellner M. „Tax Amnesty 2004/2005 – An Appropriate Revenue Tool?“ German Law Journal. Public Law, Vol. 05 No. 04. p. 342.

³⁹ Devroe, W. „Tax Amnesty and Community Law“. Maastricht Journal of European and Comparative Law, 12(3). 2005, p. 219.

⁴⁰ „Bayern president Hoeneß jailed for three-and-a-half years over tax evasion row“ 2014 [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 04 d.] Prieiga per internetą: <https://www.dailymail.co.uk/sport/football/article-2580091>.

mokesčius, bet ir metines palūkanas už juos. Taigi norit pritraukti kuo daugiau žmonių pasinaudoti mokestine amnestija, kuri iš šalies pažvelgus atrodo visiškai finansiškai nenaudinga, reikia numatyti tokias gresiančias sankcijas, kurios pasibaigus amnestijos taikymo laikotarpiui labiau išgąsdintų ir pastūmėtų apsvarstyti pasinaudojimo amnestija galimybe. Tuo pačiu, yra matoma, kad dėl nesąžiningų mokesčių mokėtojų veiksmų, valstybė neturi finansiškai nukentėti ir būti tokia atlaidi pažeidėjams sumažindama mokėtinų mokesčių sumas bei visiškai atleisdama nuo baudų ar delspinigių, tad patirdami didesnius nuostolius subjektai gali nebenorėti ateityje daryti mokestinius pažeidimus. Svarbus veiksnys, prisidėjęs prie nemažo skaičiaus amnestijos dalyvių, yra Šveicarijos bankų politikos pasikeitimai, kurie paskatino tarpinstitucinį bendradarbiavimą kovojant su mokesčių mokėjimo vengimu⁴¹. Asmenys, laikantys savo pinigus Šveicarijos bankuose nuo 2014 m. turi pateikti įrodymus, kad tas užsienyje turimas lėšas deklaravo Vokietijoje, o to nepadarius – jų sąskaitos yra uždaromos.

Taigi apibendrinant Vokietijoje taikytas mokesčines amnestijas, yra pastebima, kad mokesčių mokėtojai, vengiantys juos susimokėti, kuo toliau, tuo mažiau šansų turi išvengti mokestinių tyrimų, patikrinimų, nes ne tik ta valstybė, kurioje reikia mokėti mokesčius, bet ir kitos valstybės stengiasi padėti viena kitai bei kuo anksčiau surasti mokesčių vengėjus ir juos apmokestinti. Tai padeda ne tik savitarpio pagalba, tarptautinės sutartys, bet ir pačios valstybės bausmių politika, kuri dažniausiai išgąsdina mokesčių mokėtojus bei atgraso nuo mokesčių vengimo.

2.4. Belgijos mokesčinės amnestijos

Belgijoje 1945 m. mokesčių mokėtojams, kurie pranešė apie 1940–1944 m. uždirbtas pajamas, buvo suteikta mokesčių amnestija⁴². Pagrindinis tikslas tuo metu buvo skatinti mokesčių mokėtojus susimokėti mokesčius, kuriuos buvo atsisakę mokėti kitos valstybės kontroliuojamai valdžiai. Kiek vėliau, 1983 m. Liberalų partijos pritarimu buvo balsuojama dėl mokesčių amnestijos, kurioje teigiama, kad sumos, investuotos į tam tikrą profesinį turtą ir naujas akcijas, buvo laikomos iš reguliariai apmokestinamo šaltinio

⁴¹ Buvo pasirašyti tarptautiniai reglamentai: Užsienio sąskaitoms taikomų mokestinių prievolių vykdymo aktas (FATCA) ir Automatinio keitimosi informacija aktas (AEI). Šios iniciatyvos reikalauja, kad bankai ir kiti piniginių lėšų saugotojai, dokumentuotų savo klientų mokesčių būklę ir prirėikus atitinkamoms mokesčių institucijoms praneštų apie tam tikrus kliento duomenis ir susijusią finansinės sąskaitos informaciją. Šie standartai reikalauja, kad dalyvaujančių šalių finansų įstaigos nustatytų visus klientus, kurie yra kitos dalyvaujančios šalies jurisdikcijos rezidentai. Nustačius tokį asmenį, apie kurį reikia pranešti, finansų įstaiga informuoja atitinkamą informaciją savo vidaus mokesčių institucijoms, kurios perduoda duomenis tos jurisdikcijos, mokesčių institucijai, kurioje mokesčių tikslais asmuo yra atskaitingas.

⁴² Malherbe J. „Tax amnesties“. Kulwer law international BV, The Netherlands. 2011, p. 30.

pajamomis. Tačiau Socialistų partijai esant valdžioje buvo grasinama atšaukti amnestiją, tad dėl vieningos nuomonės nebuvimo amnestija buvo nesėkminga.

2004 m. prieš įvedant Europos Sąjungos santaupų direktyvą, skirtą esamiems iškraipymams, kliudantiems veiksmingai apmokestinti iš palūkanų gautas taupymo pajamas, pašalinti⁴³, Belgijos vyriausybė pasinaudojo proga pasiūlyti mokesčių mokėtojams vienkartinę mokesčių amnestiją. Anot Belgijos valdžios, tai buvo pagrindinė vienintelė sureguliuojanti programa mokesčių nedeklaruojantiems asmenims, tačiau teiginys, kad ji vienintelė, vertinamas skeptiškai dėl to, kad ši mokestinė amnestija buvo pristatyta iš karto po kitos amnestijos pasibaigimo. Ji buvo prieinama tik privatiems asmenims, rezidentams ar ne rezidentams. Ankstesnėje Belgijos praktikoje buvo numatytas diskriminacinis požiūris mokesčių teisės klausimais į rezidentus ir ne rezidentus, tačiau įgyvendinant Europos Tarybos Direktyvą Nr. 77/799/EEB⁴⁴ yra svarbus aspektas, kad valstybės gali keistis informacija apie asmens deklaruojamas pajamas. Prie šio diskriminacinio požiūrio pakeitimo prisidėjo Europos Teisingumo Teismas 2007 m. kovo 22 d. Prejudiciniu sprendimu⁴⁵, kuriame nurodė, kad būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą nepateisina skirtingo vertinimo, todėl mokesčių mokėtojams ne rezidentams reikia taikyti tas pačias taisykles kaip ir mokesčių mokėtojams rezidentams.

Mokestinės programos Europoje yra artimos ir buvo vykdytos panašiu ar net tuo pačiu laikotarpiu, kadangi buvo susiduriama su tapačiomis problemomis. Kaip ir kitų valstybių, taip ir Belgijos amnestijos pagrindinis tikslas buvo užkirsti kelią pinigų plovimui. Ši programa padengė su nedeklaruotu nesumokėtu mokesčiu susijusias sumas už nedeklaruotas pinigines lėšas ar vertybinius popierius, kurie turėjo būti laikomi užsienio banko sąskaitoje. Siekiant neprarasti galimų lėšų į valstybės biudžetą bei pamokyti mokesčių mokėtojus, programoje buvo numatytos baudos išreikštos procentinėmis išraiškomis, tačiau kiek mažesnėmis nei buvo Vokietijos vykdomoje mokestinėje amnestijoje, tad ši programa laikytina švelnesne.

Atskleidus savo pajamas bei vertybinius popierius, turimus užsienio bankuose, Belgijos finansinės institucijos suteikė garantijas, itin panašias į taikytas Italijoje. Šios institucijos mokesčio mokėtojo vardu išduoda sertifikatą, kuris tampa svarbia nebaudžiamumo priemone. Šis sertifikatas suteikia imunitetą nuo atsakomybės už mokesčius, socialinio draudimo įmokas, mokesčių didinimą, palūkanas ir nuobaudas.

⁴³ 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo.

⁴⁴ 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir pridėtinės vertės mokesčio srityje.

⁴⁵ Europos Teisingumo Teismas 2007 m. kovo 22 d. Prejudicinis sprendimas *Raffaele Talotta prieš Belgiją*, Nr. C-383/05.

Taip pat šiuo sertifikatu yra apsaugomi asmenys, iš kurių mokesčių mokėtojas gavo šį turtą, be to nebėra leidžiamas mokesčių institucijų tyrimas tų pačių pajamų kilmei bei apmokestinimui nustatyti, nebent atsiranda įtarimų, kad atliekama kita nusikalstama veika, kuri finansuojama iš tų pinigų, siekiant jais pridengti tą veiką (pavyzdžiui, vykdomas terorizmas, prekiaujama narkotinėmis medžiagomis, žmogaus organais ir pan.).

Tiek pastaroji amnestija, tiek visos kitos galiojusios Belgijoje buvo laikinos, tačiau pasak Belgijos Mokesčių teisės asociacijos partnerio Jonathan Chazkal naujas įstatymas, įsigaliojęs 2016 m. Rugpjūčio 1 d., išliks amžinai⁴⁶. Taip manoma, nes remiantis šiuo įstatymu Belgijos gyventojai turės vieną galimybę per visą gyvenimą pasinaudoti juo. Subjektas turi atskleisti visą savo turėtą kapitalą bei sumokėti 36 proc. mokesčių už septynerių metų kapitalą. Dėl ilgo laiko tarpo ir didelių mokesčių šis įstatymas nėra lengvai finansiškai pakeliamas, tačiau įrodžius, kad kapitalas jau buvo apmokestintas Belgijoje ar kitoje valstybėje, taip pat nurodžius kapitalo kilmę, kaip gautą paveldėjimo būdu, yra įmanomas tokio mokesčio išvengimas ir įstatymo netaikymas. Kaip ir anksčiau aptartoje amnestijoje, taip ir šioje nauda yra ta, kad suteikiamas garantija, užtikrinanti civilinį ir baudžiamąjį imunitetą. Ir nors atskleidus savo pajamas pritaikomi dideli mokesčiai, mokesčių administratorius skatina įstatymu pasinaudoti, nes atliekant mokesčių tyrimą grėstų dar didesnės baudos bei baudžiamasis persekiojimas.

Taigi tai yra geras postūmis Belgijos valstybei link skaidresnės mokesčių politikos vystymo, didesnio biudžeto surinkimo bei ekonomikos padėties gerinimo. Per vienerius metus buvo pateikta virš 1600 paraiškų dėl amnestijos pritaikymo, o tai reiškia, kad vis daugiau žmonių nori veikti skaidriai, susimoka mokesčius bei su jais susijusias baudas.

2.5. Vengrijos mokesčių amnestijos

Vengrija yra Europos Sąjungos valstybė narė, kuri nepasižymi stipria ekonomine ar politine galia. Tačiau visuomet to siekia, norėdama atitikti Europos Sąjungoje taikomus standartus, pagerinti vargingai gyvenančių asmenų turtinę padėtį. Dėl aukštų tarifų taikymo mokesčių srityje, dažnas net negalvodamas pasirenka jų išvengti iš viso, o apie tolimesnes pasekmes net nepagalvoja.

Kadangi Vengrija tik bando kelti savo ekonomiką, daugumą dalykų pritaiko iš užsienio valstybių pavyzdžių, tad jos taikomos amnestijų programos taip pat yra panašios į anksčiau girdėtas. Vengrijoje mokesčių sistema keičiasi pakankamai dažnai, tačiau

⁴⁶ „Belgium offers final tax amnesty before automatic exchange of information“ [Interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 05 d.] Prieiga per internetą: <https://www.worldfinance.com/wealth-management/tax/belgium-offers-final-tax-amnesty-before-automatic-exchange-of-information>.

mokestinės amnestijos iki 2008 m. dar nebuvo. Pagal amnestijos programą daugelis šalių (įskaitant Vengriją) dalijasi pajamomis, kurios bus renkamos iš neapmokestinamų pajamų, gautų iš į užsienį išvežtų investicijų, apmokestinimo.

2008 m. Vengrijos mokestinė amnestija buvo taikoma dividendams ir kapitalo prieaugiui, gaunamam iš užsienio kontroliuojamų korporacijų akcijų pirkimo. Bendrąja prasme ši amnestija gali būti išskiriama į dvi grupes. Visų pirma, kai subjektas yra įmonė, kaip pelno mokesčio mokėtojas, kuris gauna iš kontroliuojamų užsienio bendrovių dividendų arba kapitalo prieaugio iš dalinio ar visiško tokių bendrovių akcijų išpirkimo, tuo atveju mokesčio bazė sumažinama 75 proc. gautų pajamų, taip pat pritaikomas 16 proc. pelno mokestis ir 4 proc. papildomas mokestis. Antruoju atveju, kai asmuo gauna dividendus iš mokesčius mokančios bendrovės ar kapitalo prieaugio iš dalinio ar visiško tokių bendrovių akcijų išpirkimo, jis privalo sumokėti fiksuotą 10 proc. mokestį už gautas pajamas⁴⁷.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad amnestija taikoma ne visai atvejais deklaruojant gautas pajamas. Valstybės mokesčių sistemoje yra numatytos išimties, kada mokesčių amnestija negali būti pritaikyta. Pirmiausia, amnestija netaikoma, kai norima deklaruoti pajamas, kurių kilmė nustatoma iš nusikalstamos veiklos. Taip pat amnestija nebus pritaikyta, jei pajamos gautos iš kelių valstybių: Andoros, Lichtenšteino ar Monako, kadangi šios šalys nebendradarbiavo mokesčių teisės srityje.

Amnestijos projekto veiksmingumas yra mažas, kadangi jis nebuvo pilnai suderintas su valstybės ekonomine politika. Siekiant pritraukti investicijų valstybės viduje, Vengrijos piliečiai, kaip apmokestinamieji asmenys, buvo reikalaujami pasirašyti Vengrijos vyriausybės obligacijas, o tai aiškiai įtvirtina asmenų diskriminaciją pilietybės atžvilgiu bei pažeidžia laisvo kapitalo judėjimo principą, įvirtintą Europos Bendrijos sutarties 56 straipsnyje⁴⁸. Kadangi ši problema jau buvo aptikta anksčiau, 2005 m. Portugalijos mokestinėje amnestijoje, Europos Komisija inicijavo šio pažeidimo procedūrą Vengrijos nenaudai. Įvedus šia amnestiją, pastebėta, kad ji akivaizdžiai pažeidžia sąžiningų mokesčių mokėtojų teisingumo jausmą. Taip yra, nes amnestijos programa buvo įvesta netikėtai ir nuo pat pradžių buvo tikimasi, kad ji bus nesėkminga, nebent atsirastų asmenų galinčių ją pakankamai pagrįsti. Šia amnestija siekta pritraukti didžiuosius mokesčių vengėjus, tačiau dėl programos neaiškumo ir nepatrauklumo, nesuteikiant itin palankių sąlygų, daugelio nesužavėjo ir tuo metu ja pasinaudojo nedaug subjektų.

⁴⁷ Deak D. „Hungary’s Halfway Tax Amnesty“ Tax Notes Int’l, February 16, 2009, p. 604.

⁴⁸ Europos Bendrijos Steigimo sutartis. Valstybės žinios, 2004-01-03, Nr. 2-2.

Ilgalaikėje perspektyvoje pastebima, kad jau 2012 m. Vengrijos biudžeto pajamos padidėjo apie 10 milijardų Vengrijos forintų (HUF), tačiau taip pat buvo apskaičiuota, kad Vengrijos subjektų nedeklaruotų piniginių lėšų, vertybinių popierių ir kitų pajamų šaltinių, išvežtų į užsienį, mokėtinų mokesčių sumos siektų tūkstančius milijardų forintų. Todėl amnestijų nauda galima abejoti, bet vis tik tam tikri tikslai, ypatingai silpnesnėse ir pastovumu nepasižyminčiose valstybėse, kartais yra pasiekiami ne visa galima apimtimi, o po truputį.

2016 m. pb. Vengrijos parlamentas priėmė pakeitimą dėl ofšorinių kompanijų, įvedant naują mokesčių amnestiją bei keičiant taisykles dėl užsienio bendrovių, priklausančių Vengrijos mokesčių mokėtojams⁴⁹. Pagal naująsias nuostatas amnestija galėjo būti taikoma kapitalo pajamoms, uždirbtoms iki 2016 m. birželio 30 d., taikant 10 proc. lengvatinį mokesčio tarifą ir susijusį savikontrolės mokestį. Be to, iki 2017 m. birželio 30 d. asmenys galėjo įsigyti visas akcijas, kurias užsienio subjektai turėjo Vengrijos bendrovėse, tokių asmenų naudai be jokių baudų, sankcijų ar kitų mokestinių įsipareigojimų. Tačiau vienintelė sąlyga buvo apie tokius pervedimus pranešti Vengrijos bankui, kuris veikia anonimiškumo principu ir perveda mokėtinas sumas Vengrijos mokesčių administratoriui bei išduota mokestinį pažymėjimą, tam atvejui, jei būtų pradėtas mokestinis tyrimas. Pagal naujas taisykles, kad įmonė būtų kvalifikuojama kaip „kontroliuojama užsienio bendrovė“ (t. y. ofšorinė kompanija), asmuo turi turėti daugiau kaip 50 proc. bendrovės akcijų. Be to, bendrovė turi „ofšorinį“ statusą tik tuo atveju, jei užsienio bendrovės sumokėto pelno mokesčio suma yra mažesnė nei pusė sumos, kurią bendrovė mokėtų Vengrijoje. Pagal persvarstytą Asmens pajamų mokesčio įstatymą, pajamų, atsirandančių dėl mažos mokesčių normos, mokesčių našta išlieka 33 proc. Paminėtina ir kita naujovė numatanti, kad jei tokia valstybė turi mokesčių sutartį su Vengrija, ši taisyklė nėra taikoma.

Taigi mokestinės amnestijos atskleidžia tiek gerus, tiek prieštaringai vertinamus valstybių sprendimus mokesčių teisės srityje. Valstybių narių pasiekti rezultatai akivaizdžiai pagerina finansinę padėtį, pagerina mokesčių mokėtojų būklę, pakeičia požiūrį į valstybės institucijas. Vis didėjantis pasauliniu mastu bendradarbiavimas tarp valstybių, kuomet yra keičiamasi naudinga informacija, padeda efektyviau surinkti informaciją apie mokesčių mokėtojų turimą turtą kitose valstybėse bei susigrąžinti kapitalą. Be to pasiekti rezultatai bei jų išviešinimas padeda valstybėms dalintis viena su kita tiek teigiama, tiek neigiama patirtimi.

⁴⁹ „Tax amnesty and changes relating to offshores companies“ KCG Partners [interaktyvus] [žiūrėta kovo 5 d.] Prieiga per internetą: <https://www.kcgpayers.com/tax-amnesty-changes-relating-offshore-companies/>.

3. Mokestinės amnestijos Lietuvoje

Nuo senų senovės mokesčiai suprantami kaip neišvengiama prievolė. Nors šiais laikais natūraliai suprantama, kad mokesčiai mokami pinigine išraiška, tačiau laikais kai dar nebuvo pinigų, buvo mokama auksu, sidabru, gyvuliais, maisto produktais ir pan. Iki XIV a. mokesčiai buvo natūriniai, o vėliau, pradėjus kaldinti monetas, peraugo į piniginius.

Vienas ryškiausių pirmųjų įvykių Lietuvos mokesčių teisės sistemoje laikytinas 1775 m. Lietuvos mokesčių įstatymas. Nors jis nebuvo labai išsamus, tačiau šiokie tokie pagrindai mokesčių sistemai buvo padėti. Šiame įstatyme buvo aptariamoms bendrosios nuostatos: mokesčių principai, rūšys, dydžiai, apmokestinimo pagrindas ir kiti pamatiniai klausimai (muitai, gėralų mokestis, žydų pagalvės mokestis ir kt.). Svarbu ir tai, kad šiame įstatyme buvo aptartos ir taikytos lengvatos tam tikriems gyventojų luomams. Pavyzdžiui, bajorų solidarumas lėmė smulkiųjų bajorų (neturinčių pavaldinių bei didelių plotų žemių) mokesčių sumažinimą trečdaliu, tam kad pastarieji galėtų savo vaikus išleisti į mokyklas, kurios steigtos parapijose⁵⁰. Dar viena nuo mokesčių atleidžiama grupė buvo Vilniaus vyskupijos klebonai, kurie steigdami parapijose mokyklas ir joms suteikė imunitetą nuo mokesčių. Dėl politinių paskatų, po pirmojo valstybės padalinimo, sumažinti mokesčiai stačiatikių klebonams, o iš humanitarinių paskatų ligoninės ir prieglaudos atleistos nuo mokesčių. Ir nors tuo metu tai nebuvo įvardinta kaip mokestinės amnestijos, tačiau taikytomis lengvatomis suteikta pradžia atleidimui nuo mokesčių ar su jais susijusių sumų sumokėjimo vystytis.

Kaip minėta anksčiau, mokesčių lengvatomis siekiama palengvinti mokesčių našą subjektams ar jų grupėms, mokantiems mokesčius. Mokesčių lengvatų pobūdis bei taikymas neatsiejamas nuo istorinių įvykių bei tradicijų. Paprotys kartais ateina, susiformuoja ir yra įtvirtinamas iš pakankamai senų laikų ir klausimas, kad turėtų būti kitaip, ne visada iškyla. Pavyzdžiui, kaip yra įtvirtinta įstatyme bei yra įprasta neapmokestinamos religinių bendruomenių, dvasininkų ir panašių asmenų gaunamos pajamos⁵¹. Lengvatų pobūdis bei taikymas taip pat glaudžiai susijęs politikos socialiniu bei ekonominiu kryptingumu. Pagrindinės gairės suformuluotos Penkioliktosios Vyriausybės programoje⁵², kurioje numatyta atsisakyti kai kurių mokesčių tarifų,

⁵⁰ Z. Kiaupa „1775 m. Lietuvos mokesčių įstatymas“ *Lituanistica*. 2008. T. 54. Nr. 3(75), p. 1–11, p. 4.

⁵¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų įstatymas // *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085. 17 str. 42 p.

⁵² Penkioliktosios Vyriausybės programa: patvirtinta Lietuvos Respublikos Seimo 2008 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. XI-52 // *Valstybės žinios*, 2009, Nr. 146-5870.

įsipareigota peržiūrėti kitas taikytas mokesčių lengvatas, tam kad būtų paliktos tik socialiniu požiūriu pagrįstos, orientuotos į taupymą lengvatos.

Atskiri mokesčių įstatymai numato išimtis, taikomas apmokestinamiesiems asmenims, kai šie nėra apmokestinami ar apmokestinimas yra palengvinamas, pritaikant kokią nors lengvatą. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Lietuvos istorijoje mokesčių amnestija, kaip atskiras institutas, pritaikyta iki 2019 m. nebuvo. Tačiau bandymų ir siūlymų ją pritaikyti buvo.

Ekonominis nuosmukis pasiekė Lietuvą 2008 m. Tuo metu, krentant ekonomikai, augo valstybės skola, kurią lėmė ir ilgalaikis deficitinio biudžeto formavimas. 2010 m. Lietuvos Respublikos Seimo (toliau – Seimo) opozicijos nariai stebėdami situaciją, kad daug mokesčių mokėtojų siekia nuslėpti mokėtinus mokesčius dėl geresnės asmeninės finansinės padėties, bei norėdami surinkti papildomų lėšų į valstybės biudžetą, pasiūlė priimti mokestinę amnestiją⁵³. Anot amnestiją siūliusiųjų asmenų, ji būtų pagyvinusi Lietuvos ekonomiką, o be to jos efektyvumu net neabejojo, kadangi visoje Europoje jau buvo matyta daugybė sėkmingų pavyzdžių. Manoma, kad ne tik sugrįžtų piniginės lėšos į biudžetą, bet ir mokesčių administratoriaus darbo krūvis būtų palengvintas. Tačiau valdantieji politikos atstovai Seime nebuvo nusiteikę keisti mokesčių sistemą ir į siūlymus palengvinti mokestinę naštą pokriziniu laikotarpiu verslo atstovams bei mažinti šešėlinę ekonomiką žiūrėjo skeptiškai.

Tuo pačiu metu buvo inicijuota ir peticija, kuria siekta panašių tikslų bei norėta palengvinti naujų verslo subjektų padėti mokesčių akivaizdoje, siekiant išvengti jų ankstyvo bankroto ir padėti sukaupti kapitalą. Kaip amnestija pasiūlyta, kad naujieji verslo subjektai nemokėtų tam tikrų mokesčių pirmuosius savo įsisteigimo metus⁵⁴. O atgalinis veiksnys būtų naujų darbo vietų sukūrimas bei ekonomikos stiprinimas, kadangi vėliau įsijungus į mokesčių mokėtojus, subjektas sukauptų tam tikrą kapitalą, užmezgęs ryšius sumokės didesnius pelno, akcizų ar pridėtinės vertės mokesčius, nuo kurių didelės žalos nepajus. Tačiau iš karto yra matoma, kad asmenys inicijavę šį pasiūlymą nežinojo kas yra amnestija mokesčių prasme, todėl nederėtų laikyti šio pasiūlymo mokestine amnestija, o labiausiai tinkantis apibrėžimas šiam pasiūlymui yra lengvata. O ir susidomėjimo nesulaukusi peticija nepadarė pagrindo nei mokestinės amnestijos sampratos išaiškinimui, nei naujos lengvatos pradžiai šalyje.

⁵³ „Darbiečių žinios“ 2010 m. sausis Nr. 1. p. 4 [interaktyvus] [žiūrėta kovo 13 d.] Prieiga per internetą: https://issuu.com/darbopartija/docs/darbieciuzinios_01.

⁵⁴ „Mokesčių amnestija verslininkams“ [interaktyvus] [žiūrėta kovo 13 d.] Prieiga per internetą: <https://www.peticijos.lt/visos/3112/mokesciu-amnestija-verslininkms/>.

Naujausi Seime pristatyti siūlymai taikyti amnestiją privalomojo sveikatos draudimo mokesčiams pristatyti praeitų metų vasarą. Ši amnestija suteiktų galimybę nurašyti susidariusias skolas „Sodrai“ asmenims, kurie Lietuvoje negyvena ir nevykdo čia jokios veiklos⁵⁵. Siūlymas pakankamai konkretus ir apgalvotas, bet dar ne iki galo suformuluotas. Nurodomas konkretus „Sodros“ mokestis, nuo kurio būtų atleidžiama. Įvardinami asmenys, kurie norėdami pasinaudoti amnestija turėtų atitikti tam tikrus kriterijus: pirmiausia turėtų deklaruoti savo išvykimą į kitą valstybę, bet nenuspręsta dėl siūlomo termino, t. y. kiek laiko asmuo turėtų būti išvykęs iš Lietuvos ir nesinaudoti čia teikiamomis socialinio draudimo paslaugomis, kad galėtų pasinaudoti amnestija. Dabartinė esama situacija dažnai vertinama neigiamai, nes asmeniui, kuris moka mokesčius kitoje valstybėje, tik dėl to, kad nedeklaravo išvykimo, skaičiuojamos privalomojo draudimo įmokos, dėl ko susidaro skola. Taip yra apsunkinamas bei prailginamas ir „Sodros“ darbuotojų darbas, kadangi asmenys įrodę, kad yra apdrausti kitoje valstybėje, atleidžiami nuo susidariusių skolų, o sumokėti pinigai jam gražinami. Šiuo siūlymu didžiausias dėmesys skiriamas emigrantams, tarp kurių yra tokių, kurie apsvarstytų galimybę grįžti į gimtinę, tačiau nuo to atgraso slegiančios skolos.

Taigi svarstymų dėl mokestinės amnestijos reikalingumo praeityje buvo ne vienas, tačiau galutinio pritarimo jas pritaikyti Lietuvoje sulaukta nebuvo iki nuspėsta šiemet pritaikyti mokestinę amnestiją.

3. 1. Mokestinė amnestija, kaip atleidimo nuo baudų ir delspinigių priemonė

Trumpalaikių amnestijų Lietuvoje nėra buvę, tačiau į jas panašūs institutai yra įtvirtinti įstatymuose. Kaip minėta anksčiau, mokestine amnestija paprastai nėra nubraukiamas pats mokestis, bet yra sumažinamos arba iš viso neskaičiuojamos su mokesčio nesumokėjimu susijusios sumos: baudos, palūkanos ar delspinigiai. Todėl iškyla klausimas, ar būtų galima atleidimus nuo baudų ar delspinigių laikyti nuolatine amnestija.

Mokesčių mokėtojas netinkamai atlikdamas arba neatlikdamas savo pareigos mokėti mokesčius gali būti nubaustas bauda. Paprastai ji skiriama už savavališką mokėtino mokesčio sumažinimą, kuris buvo neapskaičiuotas, nedeklaruojamas ar buvo neteisėtai pritaikytas sumažintas mokesčio tarifas. Baudos dydį nustato mokesčių administratorius atsižvelgdamas į eilę kriterijų (bendradarbiavimą, pažeidimo pobūdį, pažeidimo pripažinimą, lengvinančias, sunkinančias aplinkybes ir pan.). Nors taikytinų

⁵⁵ LVSŽ Seimo rudens sesijos pasiūlymai [interaktyvus] [žiūrėta kovo 13 d.] https://www.lvzs.lt/lt/index.php?option=com_content&view=article&id=2218#.XK0DBZj7TIU.

baudų intervalas yra platus (nuo 10 iki 50 proc. trūkstamo mokesčio sumos dydžiui), taikomų baudų vidurkis yra 30 proc. Tai reiškia, kad baudos dydžiu siekiama pamokyti mokesčių mokėtoją ateityje nebedaryti pažeidimų, bet taip pat neužkrauti per didelės baudos naštos, kadangi subjektas turės susimokėti ne tik paskirtą baudą, bet ir trūkstamą mokesčio sumą.

Atleidimo nuo baudų priemonė yra įtvirtinta MAĮ 141 straipsnyje⁵⁶. Nuo paskirtos baudos mokesčių mokėtojas yra atleidžiamas Valstybinės mokesčių inspekcijos, kadangi ji yra pagrindinis mokesčių administratorius Lietuvoje skiriantis mokestines baudas, arba mokestinį ginčą dėl baudos nagrinėjanti institucija (centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar teismas)⁵⁷. Tačiau yra numatyti atvejai, kai Valstybinė mokesčių inspekcija paskiria baudą, tačiau nuo jos atleisti įgaliojimų neturi. Kai remiantis Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo⁵⁸ pagrindu bauda skiriama mokesčių mokėtojui, nuo jos atleisti įgaliojimus turi Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba. Taip pat yra ir su Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymu⁵⁹ paskirtomis baudomis, nuo kurių atleisti gali tik Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos regionų aplinkos apsaugos departamentas.

Mokesčių administratorius nuo paskirtų baudų mokėjimo atleidžia tik įsitikinęs, kad mokesčių mokėtojas ar esamos aplinkybės atitinka įstatyme numatytas sąlygas, t. y. atitinka visus reikalaujamus pagrindus. Visų pirma mokesčių mokėtojas turi imtis iniciatyvos ir įrodyti, kad nėra kaltas dėl padaryto mokestinio pažeidimo. Šioje situacijoje yra taikoma prezumpcija, kad mokesčių mokėtojas laikomas kaltu, nebent įrodo esant priešingai. Antrasis atleidimo nuo baudos pagrindas yra toks, kad nustatomos pažeidimo metu buvusios aplinkybės, dėl kurių padarytas pažeidimas, tačiau jos nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios bei jis tokių aplinkybių nenumatė ir numatyti negalėjo. Prie šių aplinkybių yra priskiriamos nenugalimo jėgos (*force majeure*) aplinkybės, kurios negali būti numatomos, išvengiamos ar kitokiais būdais pašalinamos. Trečiasis pagrindas yra žalos valstybės biudžetui nepadarymas mokesčio mokėtojo atskira veika. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojas savo atskira veikla pažeisdamas mokesčių įstatymą gali būti atleidžiamas nuo baudos mokėjimo, jei ta veikla nepadarė realios žalos valstybės biudžetui, pavyzdžiui, deklaravus pajamas, deklaruojama per didelė PVM grąžintina suma, tačiau realiai ji dar neišmokėta. Ketvirtasis pagrindas yra mokesčių

⁵⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

⁵⁷ Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras // <http://www.vmi.lt>.

⁵⁸ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas // Lietuvos aidas, 1991-05-31, Nr. 107-0.

⁵⁹ Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas // Lietuvos aidas, 1991-04-05, Nr. 67-0.

administratoriaus klaidos nustatymas, kai suteikdamas konsultaciją mokesčių mokėtojui klaidingai jį informuoja ir pastarasis pažeidžia įstatymą. Šiuo atveju reikalingi įrodymai negali būti žodiniai, o tinkamam klaidos konstatavimui turi būti pateikiamas telefoninis pokalbio įrašas ar mokesčių administratoriaus raštas, kuriais yra įmanoma identifikuoti abi puses bei paklausimo parametrus. Taigi siekiant būti atleistam nuo baudos mokėjimo reikia atitikti sąlygas bei didesnės iniciatyvos imtis pačiam mokesčių mokėtojui.

Taip pat svarbu tai, kad nuo baudos mokesčių mokėtojas atleistas nebus, jei nėra sumokėta visa suma, susijusi su mokėtinu mokesčiu, jei suma nėra priverstinai išieškota arba jei sumokėjimo terminas nėra atidėtas arba išdėstytas.

Mokestinė prievolė sumokėti delspinigius atsiranda, kai mokesčių mokėtojas laiku nesumoka deklaruoto ar deklaruotino mokėtino mokesčio arba už apgaulės būdu gražintą mokesčio permoką (kai dėl mokesčių mokėtojo kaltės pateikiama klaidinga informacija). Delspinigių apskaičiavimo tvarka yra nustatyta Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu „Dėl delspinigių už ne laiku sumokėtų mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“⁶⁰, kuriame numatyta vidutinę praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinę palūkanų normą didinti 10 procentinių punktų. Delspinigiai skaičiuojami kas dieną nuo kitos dienos po to kai pasibaigė mokesčio sumokėjimo terminas arba nuo tos dienos kai buvo gražinta neteisėta mokesčių permoka. Įstatymas numato keletą delspinigių skaičiavimo pagrindų, tačiau esant įprastinėms sąlygoms delspinigiai nebesiskaičiuoja nuo tos dienos kai į valstybės biudžetą yra sumokamas visas mokestis arba atsiranda kiti prievolės pasibaigimo pagrindai.

Atleidimo nuo delspinigių institutas įtvirtintas MAĮ 100 straipsnyje⁶¹. Jame numatyta, kad atleidimo nuo delspinigių pagrindai yra tokie patys, kaip ir atleidimo nuo baudų, tačiau yra numatyta papildoma aplinkybė – mokestis neprivalo būti sumokėtas ar atidėtas jo mokėjimo terminas. Taip pat yra reglamentuota, kad atleidimą gali numatyti kiti specialūs mokesčių įstatymai. Numatytas pagrindas skirtas tik fiziniams asmenims, kuris taikomas kai ekonominiu ar socialiniu požiūriu išieškojimas nėra tikslingas, tačiau savo sudėtingą ekonominę ar socialinę padėtį (pavyzdžiui, pateikti dokumentus įrodančius, kad asmuo yra pensininkas, serga sunkia liga, kuriai reikalingas gydymas, yra neįgalus, bedarbis ir pan.) įrodyti turi pats asmuo.

⁶⁰ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. gegužės 14 d. įsakymas Nr. 1K-188 „Dėl delspinigių už ne laiku sumokėtų mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2004-05-20, Nr. 82-2971.

⁶¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

Atleidimo nuo baudų ir delspinigių institutai yra panašūs savo pagrindais bei skyrimo tvarka, todėl jų pritaikymo momentas taip pat yra toks pat. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakyme „Dėl Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių patvirtinimo“⁶² reglamentuota, kad atleidimo momentas yra mokesčių mokėtojo prašymu arba mokesčių administratoriaus iniciatyva mokestinio patikrinimo rezultatų tvirtinimo metu, nagrinėjant mokestinį ginčą ar atliekant atskirą atleidimo procedūrą.

Mokesčių administratorius savo iniciatyva atleidžia subjektą nuo baudos ar delspinigių, kai jau yra žinoma apie sudėtingą asmens padėtį, jam jau yra suteikiama parama (pašalpa), nors pats asmuo dėl baudos ar delspinigių panaikinimo nesikreipė. Taip pat mokesčių administratorius akivaizdžiai neįžvelgdamas mokesčių mokėtojo kaltės, turėdamas tam pakankamai duomenų ir įrodymų, savanoriškai atleidžia mokesčių mokėtoją nuo baudų ir delspinigių. Tačiau dažniausiai iniciatyva turi būti iš mokesčių mokėtojo pusės, kadangi jam suteikiama finansinės naštos sumažinimo pagalba.

Taigi atsižvelgiant į atleidimo nuo baudų ir delspinigių esmę, priežastis, pagrindus galima įžvelgti mokestinei amnestijai būdingus bruožus. Apibrėžti bei sukongretinti asmenys, kuriems galima pritaikyti atleidimo institutą. Už konkrečius nesumokėtus, nedeklaruotus ar klaidingai deklaruotus mokesčius yra skiriamos baudos ar delspinigiai, nuo kurių mokesčių mokėtojai gali būti atleisti. Be to nurodoma atleidimo apimtis, t. y. atleidžiama dalinai ar pilnai. Bet pasinaudojimo trukmė yra neapibrėžta, tai reiškia, kol galioja įstatymas. Pagrindinis skirtumas tarp šių institutų yra taikymo momentas, kadangi mokestinė amnestija pritaikoma papildžius mokestinę deklaraciją, o atleidimas nuo baudų ar delspinigių galimas pateikus prašymą mokesčių administratoriui. Be to atleidimas nuo baudų ir delspinigių gali būti taikomas ateityje skiriamoms sankcijoms, o mokestinės amnestijos tik už praeityje nedeklaruotas pajamas. Todėl įsigilinus į visas aplinkybes, mokestinės amnestijos bei atleidimas nuo baudų ir delspinigių gali būti laikomos panašiomis ir kartais painiojamomis mokestinėmis priemonėmis, palengvinančiomis finansinę mokesčių mokėtojų padėtį, tačiau dėl savo esminių skirtumų neturėtų būti tapatinamos.

⁶² Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 26 d. viršininko įsakymas Nr. VA-144 „Dėl Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2004-07-31, Nr. 118-4408.

3. 2. Mokestinės amnestijos, taikomos 2019 m. sausio – liepos mėn., ypatybės, tikslai ir pasekmės

Lietuvoje 2019 m. – mokesčių reformos metai. Jos metu siekiama pagerinti mokesčių mokėtojų padėtį, gerinti šalies ekonominę padėtį, didinti skaidrumą, surinkti daugiau mokesčių bei didinti mokesčių mokėtojų pasitikėjimą valstybės institucijomis. Naująja mokesčių reforma padidinti darbo užmokesčiai tiek daugiau uždirbantiems – 2,5 proc. daugiau, tiek mažiau uždirbantiems – 6,5 proc. daugiau, padidintas neapmokestinamųjų pajamų dydis, sumažinta mokestinė našta laisvųjų profesijų atstovams, autoriams, galimybė susigrąžinti gyventojų pajamų mokestį už sumokėtas numatytas paslaugas bei taikoma mokesčių amnestija ir kitos reformos⁶³. Tačiau reformos netobulumai pastebimi jau dabar. Nėra mažinama socialinė atskirtis, kas smarkiai kelia nepasitikėjimą ypatingai mažesnes pajamas gaunantiems asmenims, o taip pat nenustatytos mokestinės iniciatyvos pritraukiančios subjektus Lietuvoje tapti mokesčių rezidentu tiek verslui, tiek gyventojams.

Mokesčių mokėtojai Lietuvoje yra skatinami mokesčių administratoriaus švelniomis priemonėmis: mokesčių mokėtojų švietimu, surenkamų lėšų skaidrinimu, jų panaudojimo aiškinimu ir pan. Tačiau tam, kad būtų užtikrintas mokesčių surinkimas, prireikia ir kitokių priemonių: valstybės kontrolės, sankcijų pritaikymo, teisinės atsakomybės. Bet net ir žinodami visas grėsmes bei jų bijodami, subjektai pasiryžta mokesčių įstatymų pažeidimų darymui. Noras pasilikti sau, o ne pasidalinti, yra būdingas net ir labiausiai išsilavinusiems, pasiturintiems žmonėms, bei verslo atstovams.

Valstybė siekdama, MAĮ projekto Nr. IX-2112 Aiškinamajame rašte⁶⁴, numatytų tikslų, kurie yra šešėlinės ekonomikos mažinimas, bendros valstybės ir visuomenės bei atskirų jos grupių darna ir pažangos siekimas, tikslingai įteisino vienkartinę galimybę asmenims, nustatyta tvarka ir terminais deklaravusiems atitinkamas mokėtinų mokesčių sumas, būti atleistiems nuo neigiamų teisinių pasekmių – paskelbė pirmąją Lietuvoje mokestinę amnestiją, kuri pradėjo galioti šių metų sausio 1-ąją dieną ir bus vykdoma iki liepos 1-osios dienos. Šia mokestine amnestija Valstybinė mokesčių inspekcija suteikia galimybę mokesčių mokėtojams anonimiškai deklaruoti praeityje nedeklaruotas pajamas ir mokesčius už jas susimokėti be papildomų sankcijų – baudų ir delspinigių. Taigi sankcijos yra panaikinamos, surenkant mokesčius už tai, kas turėjo būti sumokėta laiku, o taip pat įgyvendinami tikslai: skatinamas pasitikėjimu pagrįstas bendradarbiavimas tarp

⁶³ Mokesčių reforma. Lietuvos Respublikos Vyriausybė [interaktyvus] [žiūrėta kovo 14 d.] <https://lrv.lt/uploads/main/documents/files/Mokes%C4%8Di%C5%B3%20reforma.pdf>.

⁶⁴ Aiškinamasis raštas dėl Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40(1) straipsniu įstatymo projekto Nr. XIIP-2208.

mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo, didinamas skaidrumas bei stiprinama valstybės ekonominė padėtis.

Šiuo metu, remiantis įvairių vertinimų duomenimis, Lietuvoje šešėlinė ekonomika sėkmingai klesti ir sudaro 15 – 24 proc. nuo bendro vidaus produkto⁶⁵. Anot Valstybinės mokesčių inspekcijos Teisės departamento direktorės R. Virvelienės, tikslų sumų kiek mokesčių bus surinkta pasakyti ir apskaičiuoti yra sudėtinga, tačiau siektinos bendros visų MAĮ ir kitų įstatymų pakeitimų sumos šiemet turėtų siekti apie 200 mln. eurų, o ateinančius kelerius metus šiek tiek mažiau – apie 160 mln. eurų. Gerą pradžią pažymi Valstybinė mokesčių inspekcija, kuri per kelis mokestinės amnestijos veikimo mėnesius jau išnagrinėjo 94 mokesčių mokėtojų prašymus dėl periodinių mokėjimų sudarymo ir juos sudarė, kuriuos įvykdžius laiku bus surinka apie 400 tūkst. eurų. Tad aiškus ir tikslus mokestinės amnestijos pasiteisinimas galės būti patvirtintas tik pasibaigus jos galiojimo laikotarpiui, žinant kiek subjektų pasirinko ją pasinaudoti, savanoriškai atsiskleisti ir panoro prisidėti prie ekonominės padėties gerinimo.

Siekiant didesnio susidomėjimo mokestine amnestija yra viešinami įvairūs statistiniai duomenys. Subjektai girdėdami teigiamus skaičius gali susidomėti tokiomis galimybėmis. Dabartinė mokestinė amnestija palies daug Lietuvos mokesčių mokėtojų. Apie tokią galimybę Valstybinė mokesčių inspekcija elektroniniu būdu informavo virš 150 tūkst. mokesčių mokėtojų, iš kurių 125 tūkst. fiziniai asmenys ir 25 tūkst. įmonių. Remiantis mokesčių administratoriaus pateikiamais duomenimis, iš viso nurašyta delspinigių suma sieks 7 mln. eurų, iš kurių 3,4 mln. eurų fiziniams asmenims, o 3,6 mln. eurų įmonėms⁶⁶. Tai parodo, kad įmonės, kaip mokesčių mokėtojai, generuodamos didesnes pajams, yra linkusios slėpti didesnes pinigines sumas. Nors per kelis mėnesius nebūtų galima tikėtis svarbių pokyčių ir galutinių tikslų įgyvendinimo, bet susidomėjimas nepaneigiamas. Kaip atskleidžia Valstybinės mokesčių inspekcijos Teisės departamento direktorė R. Virvelienė, per du mėnesius nuo mokestinės amnestijos taikymo pradžios dėl informacijos pateikimo kreipėsi virš 600 asmenų telefonu ir virš 9 tūkst. apsilankė internetiniame tinklalapyje. Tad yra matomas susidomėjimas, kuris vis dar auga.

Ši mokestinė amnestija turi ne vieną faktorių, kuris ją padaro išskirtine ir tuo pačiu aiškesne kiekvienam mokesčių mokėtojui. Buvo pasirinkta pasiremti užsienio praktika ir

⁶⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės kanceliarija „Šešėlinės ekonomikos mažinimas“ [interaktyvus] [žiūrėta kovo 14 d.] <https://lrvk.lrv.lt/lt/naujienos/seselines-ekonomikos-mazinimas-demesys-sektorinems-veikloms-ir-samoningumo-kelimui>.

⁶⁶ Valstybinės mokesčių inspekcijos konsultacinė medžiaga [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 14 d.] Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/aprasymas/-/asset_publisher/Djwe6gNL5Io9/content/150-tukst-mokesciu-moketoju-vmi-automatiskai-atleido-nuo-delspinigiu-%E2%80%93-beliko-sumoketi-mokescius.

pritaikyti Lietuvos amnestijai kelis išskirtinius bruožus – anonimiškumas ir vienkartinė galimybė. Mokesčių administratorius ypatingai pabrėžia, kad dabartinė mokesčių amnestija yra vienkartinė galimybė susimokėti mokesčius, kadangi numatytas terminas, per kurį ja galima pasinaudoti (2019 m. nuo sausio 1 d. iki liepos 1 d.). Tai reiškia, kad ateityje šia mokestine lengvata pasinaudoti niekas nebegalės pasibaigus jos terminui. Bet šiame darbe apžvelgus ne vienos valstybės turėtas patirtis, įvedus pirmąją mokestinę amnestiją, galima tikėtis dar vienos ateityje, kadangi pirmųjų amnestijų patirtis yra naudingiausia tiek mokesčius renkančiam subjektui, tiek pačiam mokesčių mokėtojui. Kitas jai būdingas bruožas yra anonimiškumas. Valstybinė mokesčių inspekcija nesieks asmenų identifikavimo, kadangi deklaracijos teikiamos bendraja tvarka, t. y. jokių papildomų dokumentų siekiant pagrįsti gautas pajamas nereikia, o svarbiausia tai, kad nereikia teikti prašymų norint pasinaudoti mokestine amnestija, kadangi tai vyksta automatiškai. Tačiau anonimiškumo požymis kritikuotinas, kadangi žinant tai, kad mokesčių mokėtojai gali vėl imtis neteisėtų veikų, jie neturėtų būti pamirštami kaip mokesčius siekę nuslėpti asmenys ir jų patikrinimai turėtų būti atliekami dažniau, siekiant užtikrinti mokesčių įstatymų laikymosi ateityje. O užtikrinus visišką jų anonimiškumą, prarandama ateities kontrolės veiksmų užtikrinimo galimybė.

Nedeklaruotoms pajamoms ir nesumokėtiems mokesčiams yra keliamos kelios sąlygos. Jie turi apimti 2014-2018 m., o esant pageidavimui apimti visus penkerius metus. Subjektas gali deklaruoti pajamas pasirinktinai: už kažkuriuos vienerius metus arba už visus metus kartu. Tačiau nedeklaruotos pajamos už ankstesnius laikotarpius, kurie neįeina į 2014-2018 m., yra nedeklaruotinos norint pasinaudoti mokestine amnestija. Be to, labai svarbi ir reikšminga sąlyga yra ta, kad nedeklaruotos pajamos, nors ir neturi būti pagrįstos, tačiau negali būti gautos iš neteisėtos veiklos, pavyzdžiui, prekybos narkotikais, kontrabandos, pajamų iš korupcijos ir kitais nusikalstamos veikos atvejais.

Dažnu atveju iškyla klausimas, ar nuo visų nesumokėtų mokesčių bus neskaičiuojami delspinigiai ir neskiriamos baudos. Mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo visų Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamų mokesčių delspinigių ir baudų, išskyrus žemės mokestį, kurį vienintelį už gyventoją apskaičiuoja pats mokesčių administratorius. Valstybinė mokesčių inspekcija yra pateikusi sąrašą mokesčių, kurie patenka į mokesčių amnestijos ratą Gyventojų pajamų mokesčiui (GPM), Pridėtinės vertės mokesčiui (PVM), Pelno mokesčiui, akcizams ir kitiems mokesčiams pagal LR

MAI⁶⁷. Todėl reikėtų nesumaišyti ir nesitikėti būti atleistam nuo visų mokėtinų mokesčių, nes pavyzdžiui, Sodros administruojami mokesčiai yra priskiriami vieniems labiausiai vengiamų ir pamirštų mokėti mokesčių, tačiau jiems mokestinė amnestija nėra taikoma. Bet dėl teiktų pasiūlymų, ateityje gali būti pasiektas susitarimas ir dėl šios institucijos administruojamų mokesčių amnestijos.

Norintiems pasinaudoti mokestine amnestija apribojimų nėra daug ir reikia atitikti tik keletą požymių. Visų pirma, asmuo turi būti mokesčių mokėtojas, kuris versdamasis teisėta veikla nedeklaravo pajamų ir nesumokėjo už jas priklausančių mokesčių anksčiau nurodytais metais. Taip pat ji taikoma visiems asmenims: gyventojams ir įmonėms, kurios nėra bankrutuojančios, bankrutavusios ar restruktūrizuojamos. Taigi išimčių, kam amnestija nebus pritaikyta yra mažai, tad asmenų ratas yra platus ir visapusiškas, o ankstesnės mokesčių nedeklaravimo priežastys paprastai nėra svarbios, tik kad nebūtų susiję su neteisėta veika.

Deklaruodamas pajamų patikslinimą subjektas gali sukelti tam tikras pareigas ir kitiems asmenims. Paprastai tai būdinga darbo teisiniams santykiams, kai darbdavys pripažįsta mokėjęs neoficialų darbo užmokestį darbuotojams. Tokiu atveju, yra laikoma, kad darbdavys savanoriškai atsiskleidžia, todėl gali pasinaudoti galimybe būti atleistas nuo Valstybinės mokesčių inspekcijos deklaruojamo gyventojų pajamų mokesčio delspinigių. Taip įvykus, dėl didesnės papildomų pajamų sumos gali skirtis gyventojų pajamų mokesčio mokėtinos sumos bei neapmokestinamas pajamų dydis, tuomet ir darbuotojui atsiranda pareiga patikslinti savo metinę pajamų deklaraciją. Taip gali atrodyti, kad yra pažeidžiamas išskirtinis mokestinės amnestijos bruožas anonimiškumas, nes pataisius deklaraciją vienam mokesčių mokėtojui, tenka deklaraciją taisyti ir kitam, nors pastarasis to gal net neplanavo, o gal net ir nežinojo, kad darbo užmokestis buvo mokamas neoficialiai, ir dėl pirmojo turės patirti finansinių pasekmių. Tačiau iškyla klausimas, jei darbdavys neatskleistų, jog jis pasinaudojo amnestija, ar darbuotojui kiltų sunkesnės pasekmės nedeklaravus papildomų pajamų. Manytina, kad nežinant apie tokią galimybę, pasekmės neturėtų kilti, o tik turėtų būti apie mokėtiną trūkstamą mokesčio sumą, bet ar taip bus, matysime tik pasibaigus mokestinei amnestijai.

Kaip išsiaiškinta anksčiau, mokestinės amnestijos pasinaudojimo galimybė yra automatinė ir jokių atskirų prašymų teikti nereikia, todėl procedūra yra palengvinama. Veiksmus galima suskirstyti į du etapus: pirmasis – mokesčių deklaracijos papildymas; antrasis – mokesčių susimokėjimas. Pirmuoju atveju procedūra yra tokia pati, kokia ji yra

⁶⁷ Valstybinės mokesčių inspekcijos konsultacinė medžiaga [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 15 d.] Prieiga per internetą: http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.12.3/-/asset_publisher/00hS/content/nuo-koku-mokesciu-delspinigiu-taikomas-atleidimas-/10174.

kiekvienais metais pildant mokesčių deklaraciją, kuri būtina norint pagrįsti savo pajamas ir turimą turtą ir šiuo atveju tiek tikslinti, tiek užpildyti galima už penkerius metus, tačiau esminis skirtumas yra tas, kad pritaikius amnestiją nereikės mokėti baudų ir delspinigių. Antrajame etape svarbu tai, kad per 20 dienų nuo deklaracijos patikslinimo reikia susimokėti mokesčius už deklaracijoje nurodytas pajamas. Tačiau gali nutikti taip, kad mokėtina suma yra tokia didelė, kad asmuo nepajėgus jos susimokėti per tokį trumpą laikotarpį, todėl yra numatyta galimybė sudaryti periodinių mokėjimų grafiką. Dėl šio grafiko sudarymo asmuo turi kreiptis per 20 dienų nuo deklaracijos patikslinimo. Jis yra sudaromas Valstybinės mokesčių inspekcijos siūlymu laikotarpiui iki dviejų metų, o mokesčių mokėtojo siūlymu gali būti susitariama ir dėl trumpesnio mokėjimo laikotarpio, bet ne ilgesnio, kuris einant laikui, patekus į sunkesnę padėtį, gali būti tikslinamas. Periodiškumas reiškia tai, kad susitariama mokėjimus atlikti sutartu laiku, iki tam tikros dienos, pavyzdžiui, kas mėnesį iki mėnesio 15 dienos, kas ketvirtį ir pan. Todėl svarbiausia yra tai, kad nustatytu laikotarpiu delspinigiai skaičiuojami nebus, nebent mokesčių mokėtojas per 20 dienų arba dvejus metus, sudarius mokėjimų grafiką, nesumokės mokesčių, tuomet delspinigiai bus priskaičiuoti, o vėliau galimas ir prievolių užtikrinimo priemonių panaudojimas (turto areštas ar hipoteka, periodinių mokėjimų atveju). Taip yra siekiama užtikrinti, kad susitarimo būtų laikomasi ir neprireiktų naudoti papildomų priemonių.

Yra numatytas atvejis, kuomet atrodytų, kad išsisukti nuo nesumokėtų mokesčių priskaičiuotų delspinigių ir baudų jau nepavyks, bet mokesčių administratorius leido pasinaudoti mokestine amnestija net ir pradėjus mokestinį patikrinimą už laikotarpį įeinantį į mokestinės amnestijos taikomą laikotarpį. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojas pats galėjo deklaruoti savo pajamas iki 2018 m. gruodžio 31 d., nedeklaruotas laikotarpiu nuo 2014 m. iki 2018 m. ir pasinaudoti mokestine amnestija, jei Valstybinė mokesčių inspekcija yra pradėjusi mokestinius kontrolės veiksmus, bet dar nėra surašytas patikrinimo aktas, kuriuo įforminami mokestinio patikrinimo rezultatai ir mokestinis patikrinimas pasibaigia. Taip pat teigiamas dalykas, svarstantiems atskleisti savo pajamas, yra tai, kad mokestinės amnestijos taikymo laikotarpiu nauji mokestiniai patikrinimai nebus pradėti.

Pokyčiai ir pasekmės mokesčių teisės srityje bei mokesčių mokėtojų finansinėje padėtyje po mokestinės amnestijos taikymo laikotarpio pasibaigimo yra neišvengiami. Mokesčių mokėtojas bus vertinamas pagal patikimumą, t. y. jis bus laikomas patikimu ar nepatikimu pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos taikomus kriterijus. Tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys pasinaudoję mokestine amnestija pagerins savo padėtį ir reputaciją

visuomenėje ir tarp verslo partnerių. Kaip nurodo Valstybinė mokesčių inspekcija savo komentaruose, taip pat bus pagerinti mokesčio mokėtojo, kuris pasinaudojo amnestija ir atskleidė savo pajamas, rodikliai, pagal kuriuos:

1. mokesčių mokėtojas yra priskiriamas „patikimiems“ mokesčių mokėtojams, tuomet jam bus taikoma supaprastinta bei greitesnė mokesčių permokos grąžinimo ir mokestinių nepriemokų įskaitymo kito mokesčių mokėtojo turima permoka tvarka;
2. VMI neįtrauks jo į „rizikingųjų“ sąrašus (palyginimui rizikingai įvertintieji bet kuriuo metu gali būti atrinkti kontrolės veiksams, t. y. mokestiniam patikrinimui).⁶⁸

Tačiau pasekmės, kurias patirs mokesčių mokėtojas, kuriam nustatytas įstatymų pažeidimų padarymas ir kuris pagal numatytus kriterijus neatitiks minimalių patikimumo kriterijų, nebus pateikęs mokesčių deklaracijos bei nepasinaudos mokestinės amnestijos galimybe, yra numatytos itin nenaudingos. Patikimumo kriterijai yra nustatomi ir vertinami pagal tai, ar per pastaruosius trejus metus subjektui buvo apskaičiuota daugiau kaip 15000 eurų mokesčių ir paskirta baudų už neapskaitytas pajamas, baudų suma už administracinius nusižengimus per paskutinius metus yra 1500 eurų ar didesnė, per paskutinius trejus metus asmuo baustas už nelegalų darbą ar teistas už sukčiavimą, neteisėtą praturtėjimą, nusikaltimus ekonomikai ir verslo tvarkai ir finansų sistemai. Tokie kriterijai vertinami kaip griežti, kadangi jei subjektas juos atitinka, reiškia turėjo paskatų elgtis nesąžiningai ir mokėtinas sumas pasilikti sau bei neatitikti net minimalių patikimumo kriterijų.

Atsiradusiomis pasekmėmis ypatingai bus pakenkta viešiesiems asmenims, nors nepatogumų patirs ir labiau vengiantys viešumos. Visų pirma, toks mokesčius mokantis asmuo praras teisę dalyvauti viešuosiuose pirkimuose, kas pakenks jo finansinei veiklai ir plėtrai. Antra, subjektas neteks paramos gavėjo statuso, o tai sumažins gaunamas įplaukas. Trečia, pablogės finansavimosi galimybės per kredito įstaigas, kadangi nepatikimumas skatina vengti sudarinėti sandorius su tokiais asmenimis. Taip pat viena ryškesnių pasekmių yra ta, kad tikrinimo laikotarpis bus prailgintas iki 5 metų, kai tuo tarpu patikimų mokesčių mokėtojų tikrinimo laikotarpis – 3 metai. Na ir galiausiai savigarbą mažinanti pasekmė – padarytų pažeidimų viešinimas, kas pablogins visuomeninę padėtį ir su verslo partneriais susijusius santykius.

⁶⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos konsultacinė medžiaga [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 16 d.] Prieiga per internetą: http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.12.3/-/asset_publisher/00hS/content/kokie-pokyciai-ir-kokia-nauda-laukia-tu-kurie-pasinaudos-sia-vienintele-galimybe-savanoriskai-atsiskleisti-10174.

Nepatikimų mokesčių mokėtojų statusą turintieji susidurs ir su mokestinėmis pasekmėmis, kurių nežinantieji ar nesidomintieji mokestine amnestija galės, jog buvo abejingi ir laiku nesidomėjo atsivėrusiomis galimybėmis. Po 2019 m. liepos 1 d. bus atnaujinami mokestiniai kontrolės veiksmai, kurie tampa vis paprastesni dėl didėjančio įvairių tiek Lietuvos, tiek užsienio institucijų bendradarbiavimo bei keitimosi informacija. Jais bus nustatyti praeityje padaryti pažeidimai, o juos nustačius galimas net baudžiamosios atsakomybės taikymas. Mokestinės pasekmės bus negailestingos savo dydžiu ir reikšme. Pirmiausia, mokesčių mokėtojui, negalinčiam pagrįsti savo pajamų (paprastai įvardinama kaip neteisėtas praturtėjimas), už jas bus priskaičiuojama mokesčių suma ir paskiriama bauda, kuri sieks nuo 50 iki 100 procentų nuo priskaičiuotos mokesčių sumos – palyginant su praeitais metais, baudos dydis išaugo dvigubai. Taip pat, nustačius, kad per paskutinius penkerius metus, subjektas jau buvo nubaustas bauda, tai apskaičiuotos baudos dydis padvigubinamas, kai tuo tarpu praeitais metais baudos už pakartotinius nebuvo dvigubinamos iš viso. Be to, ypatingas reguliavimas numatytas, kadangi mokesčių mokėtojui (fiziniam asmeniui ar juridinio asmens atstovui) bei kitiems asmenims už nustatytą įstatyme pareigų nevykdymą numatomos atsakomybės, remiantis Lietuvos Respublikos Administracinių nusižengimų kodeksu (toliau Administracinių nusižengimų kodeksas) arba Lietuvos Respublikos Baudžiamuoju kodeksu (toliau - Baudžiamasis kodeksas). Aktualu tai, kad remiantis šių metų atnaujinimais Administracinių nusirengimų kodekse numatyta, kad baudos padidėjo net 30 proc. Taigi apibendrinant galima teigti, kad numatytos gresiančios pasekmės ypatingai paveiks mokesčių mokėtojų finansinę padėtį bei padarys poveikį veiklos tęstinumui, todėl jos labiausiai ir skatina pasinaudojus amnestija pasitaisyti bei sąžiningai mokėti mokesčius.

Taigi Lietuvoje 2019 m. sausio 1 d. – liepos 1 d. taikoma mokestinė amnestija yra išskirtinė savo įgyvendinamais bruožais, tikslais, būsimomis pasekmėmis, kuo skatina vis daugiau mokesčių mokėtojų pasinaudoti šia pirmąja vienkartinė, anonimiška galimybe, kokios analogiškos ateityje jau nebebus. Tai išskirtinė galimybė susitvarkyti tiek moralinius, tiek asmeninius finansinius reikalus, be baimės ateityje turėti skaudesnes pasekmes, kurios gali apimti administracinės ir baudžiamosios atsakomybės pritaikymą.

3. 3. Mokestinės amnestijos ryšys su baudžiamojoje teisėje taikomomis normomis

Minint žodį amnestija, įprastai pirmiausia pagalvojama apie baudžiamojoje teisėje taikomą amnestijos institutą, kuris atleidžia asmenį nuo bausmės atlikimo įkalinimo įstaigoje. Jos pritaikymo procesas palyginus su mokestine amnestija yra sudėtingesnis, o ir pagrindiniai tikslai bei pasekmės skiriasi. Bet galima atrasti panašumų: mokestine ir

baudžiamąją amnestiją yra tikimasi, kad subjektas, kuriam pritaikyta amnestija pasitaisys ir ateityje naujų pažeidimų ar nusikaltimų nebedarys; taip pat asmuo atleidžiamas nuo pritaikytų sankcijų (mokesčių prasme nuo baudų ir delspinigių, baudžiamąja – bausmės). Taigi dėl savo pobūdžio amnestija abiejose teisės šakose turi bendrumų, nors savo taikymu bei būdingais bruožais yra skirtingos.

Remiantis MAĮ 143 straipsniu, asmenims atsakingiems už padarytus pažeidimus veikimu ir neveikimu, už įstatymo normų nesilaikymą ir pareigų nevykdymą gali būti taikoma administracinė arba baudžiamoji atsakomybė⁶⁹. Svarbu tai, kad minėtų atsakomybių klausimai taikomi pagal atitinkamus įstatymus, o pareiga mokėti mokesčius bei atleidimo nuo jos pagrindai yra numatyti mokesčių teisės aktuose. Taip yra, nes skiriasi pareigos ir atsakomybės teisiniai pagrindai, esmė ir tikslai, todėl jos gali būti taikomos vienu metu. Pritaikius mokesčių įstatymuose įtvirtintą atsakomybę ir baudžiamąją atsakomybę, gali būti manoma, kad taip yra baudžiama du kartus, tačiau tai neprieštarauja dvigubo baudimo (*non bis in idem*) principui. Šį principą yra išaiškinęs Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas Nutartyje Nr. A¹⁴³-2619/2011⁷⁰, kai asmuo vežęs kontrabandines cigaretes buvo nubaustas cigarečių konfiskavimu ir administracine bauda (už muito, akcizo, jų delspinigių išvengimą), 12 500 litų bauda už akcizais apmokestinamų prekių gabenimą neturint muitų, akcizų ir pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimą patvirtinančių dokumentų. Dvigubo baudimo principas nėra vien tik Lietuvoje taikomas principas, bet ir Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos (toliau – Konvencija) 7 protokolo 4 straipsnio 1 dalyje⁷¹ įtvirtinta taisyklė, kuria siekiama užtikrinti teisinio tikrumo garantijas, kad niekas negali būti persekiojamas ar baudžiamas tos pačios valstybės institucijų už nusikaltimą, dėl kurio jis jau buvo išteisintas arba nuteistas galutiniu nuosprendžiu pagal tos valstybės įstatymus ir baudžiamąjį procesą. Todėl, kad nebūtų padarytas šio principo pažeidimas, reikia įsitikinti esant keturiems kriterijams: ar asmuo buvo baudžiamas, baudžiamas už tą pačią veiką, baudžiamas pakartotinai, baudžiamas tas pats asmuo. Tad kaip nustatė Teismas, pagal Administracinių teisės pažeidimų kodeksą skirta bauda prilyginama kriminalinei baudai ir bauda pagal MAĮ negalėjo būti paskirta, kadangi buvo identiškų aplinkybių visuma ir bauda pagal Administracinių teisės pažeidimų kodeksą jau buvo įsiteisėjusi.

Baudžiamoji atsakomybė gali būti taikoma tais atvejais, kai mokestinės kontrolės metu mokesčių administratorius nustato veikas, turinčias nusikaltimo ar kito teisės

⁶⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

⁷⁰ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. Nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011.

⁷¹ Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos Septintasis protokolai // Valstybės žinios, 2000-11-10, Nr. 96-3016.

pažeidimo požymių, tokios veikos yra padaromos nuosavybei, turtinėms teisėms, ekonomikai ir verslo tvarkai, finansų sistemai. Tokiu atveju turi būti pranešama teisėsaugos institucijoms, kurios pradėtų išsamesnę kontrolę tam, kad išaiškintų veikas, turinčias baudžiamųjų nusižengimų požymių. Be to svarbu teisiniame procese tai, kad teismų išnagrinėtose baudžiamosiose ir administracinių pažeidimų bylose nustatyti faktai ir aplinkybės mokestiniuose teisiniuose santykiuose iš naujo neįrodinėjami, jais yra remiamasi atliekant mokestinį patikrinimą ar nagrinėjant mokestinius ginčus. Taigi mokesčių teisė ir baudžiamoji teisė turi nemažai bendrumų dėl atsakomybės taikymo įstatymus pažeidžiančiam subjektui, dėl ginčų nagrinėjimo ir kitų taikymo subtilybių.

Siekiant atrasti ryšį tarp mokestinės amnestijos ir baudžiamosios teisės normų yra svarbu tai, kad už mokestinius pažeidimus pagal mokesčių teisės normas yra skiriamos piniginės baudos, o pagal baudžiamosios teisės normas galimos ne tik piniginės baudos, bet ir su laisvės apribojimu susijusios bausmės. Todėl Baudžiamajame kodekse numatytos bausmės yra taikomos tik tada, kai laikoma, kad veikos rezultatų mastas yra daug didesnis, kas padidina jos pavojingumą ir ji yra kriminalizuojama.

Svarbus ryšys tarp mokestinių amnestijų ir baudžiamosios teisės normų yra tas, kad atsižvelgiant į esamas aplinkybes, padaryto pažeidimo mastą gali būti taikoma administracinė arba baudžiamoji atsakomybė, kadangi abiejose mokestinius teisinius santykius reguliuojančiose šakose yra reglamentuojami tapatūs pažeidimai. Jie nėra identiškai taikomi ir priklauso ne tik nuo nuslėptų mokesčių dydžio. Baudžiamojo kodekso 220 straipsnyje⁷² yra numatyta atsakomybė už valstybės įgaliotai institucijai pateiktus deklaracijoje užpildytus neteisingus duomenis apie gautas pajamas, pelną ir turtą. Šie neteisingi duomenys gali pasireikšti realių pajamų, sandorių kainos sumažinimu, o jei nelegalias pajamas siekiama legalizuoti ir sandorių sumos yra neadekvačiai išdidinamos, tuomet taikomas 216 straipsnis, kuriame reglamentuojamas nusikalstamu būdu gauto turto legalizavimas. Nagrinėjamo straipsnio nusikaltimo būtinas požymis yra tikslas išvengti mokesčių. Taip yra daroma mokesčių mokėtojų, kurie nenori mokėti didelių mokesčių sumų ar išviešinti savo veiklos, kai tuo tarpu baudžiamosios atsakomybės kilimo galimybė atsiranda tik siekiant nuslėpti itin dideles sumas. Tačiau subjektai ne visada yra susipažinę su teisinėmis normomis ir jų taikomomis pasekmėmis, todėl gresiančios pasekmės nėra žinomos, kurios dažnu atveju galėtų atgrasyti nuo nusikaltimo darymo.

⁷² Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas // Valstybės žinios., 2000, Nr. 89-2741.

Panašus ryšys yra su Baudžiamojo kodekso 221 straipsniu⁷³, kuriame numatyta bausmė už dokumentų, deklaracijų, ataskaitų nepateikimą, t. y. kai mokesčių mokėtojas nepateikia deklaracijos ar kitų dokumentų, nors mokesčių administratorius apie tai priminė, bet subjektas vis tiek siekė išvengti daugiau nei 100 MGL dydžio mokesčių. Pagrindinė šio ryšio esmė yra ta, kad mokestinė amnestija yra galima deklaruojant nedeklaruotas pajamas, tuomet negresia baudos ar delspinigiai. Todėl savanoriškai pasinaudojus mokestine amnestija, ši veika praranda pavojingumą ir nebelieka nusikaltimo kvalifikavimui reikalingų požymių.

Nors yra teigiama, kad mokestinė amnestija yra taikoma už pamirštus deklaruoti mokesčius, tačiau ar mokestis buvo pamirštas deklaruoti, ar tyčia nedeklaruotas įrodyti būtų sudėtinga. Todėl svarbiausia, norint pasinaudoti vienkartinio atleidimo nuo baudų ar delspinigių tereikia, kad pajamos nebūtų įgytos verčiantis baudžiamojo įstatymo uždraustomis veikomis (prekyba narkotikais, žmonėmis, kontrabanda, pajamoms iš korupcinių nusikaltimų ar pinigų plovimo bei kita nusikalstama veika).

Norint pripažinti asmenį kaltu dėl veikos padarymo ir pradėti jam mokestinį patikrinimą ar ikiteisminį tyrimą reikalinga mokesčių administratoriaus ar prokuroro iniciatyva. O pasinaudodamas amnestija mokesčių mokėtojas savanoriškai dalyvauja atsiskleidime, todėl tai galėtų būti pripažinta, kaip numatyta Baudžiamojo kodekso 23 straipsnyje, savanorišku vykdytos nusikalstamos veikos atsisakymu, o tai panaikintų asmens baudžiamąją atsakomybę, arba taptų atleidimo nuo baudžiamosios atsakomybės sąlyga, asmeniui ar veikai praradus pavojingumą ar ją pripažinus mažareikšme (Baudžiamojo kodekso 36 ir 37 str.). Vertinant tokį veikos darymo atsisakymą, tai galėtų būti įvardijama kaip žalos atlyginimas ir susitaikymas su valstybės institucijos atstovu, o pagal Baudžiamojo kodekso 38 straipsnį, tai taip pat yra galima sąlyga siekiant atleidimo nuo baudžiamosios atsakomybės. Savanoriškumo pagalba ne tik galima išvengti bausmių skyrimo, bet ir prisidėti prie mokesčių administratoriaus išteklių, skiriamų patikrinimo procesams, sumažinimo bei dėmesio ir darbo krūvio paskirstymo pavojingesniems pažeidėjams.

Taigi minėtais nusikaltimais yra apsunkinamas mokesčių surinkimo procesas, pažeidžiamas finansų sistemos stabilumas, neprisidedama prie ekonomikos kėlimo ir skaidrinimo. Artimas baudžiamosios teisės normų ir mokestinės amnestijos ryšys apsunkina veikos kvalifikavimą ir galimybę pritaikyti mokestinę amnestiją. Tačiau yra vis didinamos mokesčių mokėtojo galimybės atsiskleisti, parodyti norą prisidėti prie skaidresnės valstybės ateities, nesukeliant sunkumų mokesčių administratoriui ar kitai

⁷³ Ten pat.

institucijai bei pačiam mokesčių mokėtojui pasitinkant minimalias pasekmes. Šiuo metu vykdoma mokestinė amnestija sustabdė visus galimus mokestinius patikrinimus, o nuo liepos 1 d. bus galimi nauji. Todėl nepanorūsius pasinaudoti mokestine amnestija, mokesčių administratorius įspėja dėl gresiančios baudžiamosios atsakomybės ateityje.

Išvados

1. Mokestinė amnestija yra naudinga priemonė, kurios esmė yra atleisti visiškai ar iš dalies mokesčių mokėtojus, nedeklaravusius savo pajamų ar pamiršusius tai padaryti, nuo baudų ir delspinigių susimokėjimo, o žvelgiant pasauliniu mastu dažnai ir paties mokesčio dydžio (tarifo) sumažinimu. Tai gali atrodyti neteisinga sąžiningų mokesčių mokėtojų atžvilgiu, kadangi prieš įstatymą visi yra lygūs, tad ir mokesčiai bei su jų nesumokėjimu susiję padariniai skirtis neturėtų. Bet atskleidus mokestinės amnestijos sampratą bei tikslus manytina, kad nors amnestijos pagalba mokesčiai yra surenkami pavėluotai bei skirtingai traktuojant asmenis, vis tik galutinis rezultatas – surinkti mokesčiai – yra pasiekiamas. O ties tuo nėra apsiribojama, kadangi pasiekiami ir kiti tikslai: prisidedama prie ekonomikos stabilizavimo, šešėlinės ekonomikos mažinimo, visuomenės pasitikėjimo valdžia didinimo, moralinių vertybių išskelimo ir t. t.

Yra manoma, kad mokestinės amnestijos turėtų būti vengiamos, nepaisant tiesioginių pajamų, kadangi jos mažina mokestinius įsipareigojimus ir visiškai neapmokestina mokesčių mokėtojų. Dėl šių priežasčių tikėtina atsiras moralinė rizika ateityje nulemsianti didesnę mokesčių įsiskolinimą ir galbūt didesnę tikimybę kitai mokestinei amnestijai. O tai vertintina neigiamai ir dėl mokestinės amnestijos poveikio trumpalaikiškumo, kuris kaip tik turėtų užtikrinti ateities pastovumą mokesčių surinkimo srityje.

Mokestinės amnestijos gali būti laikomos tinkama priemone padedančia išspręsti užsistovėjusias mokestines problemas, nesibaigiančius mokestinių tyrimų procesus. Tai lyg tarpusavio susitarimas su mokesčių administratoriumi, kuris naudingas abiem pusėm. Todėl valstybės padėties analizavimas yra būtinas svarstant ar pritaikyti mokestinę amnestiją, ar reglamentuoti mokestinę lengvatą, ar kitaip pertvarkyti mokestinę sistemą.

2. Mokestinė amnestija yra daugelio pasaulio valstybių fiskalinės sistemos dalis. Nors mokesčių sistemos nėra suvienodintos visoje Europos Sąjungoje, tačiau vieningumas yra siekiamybė. Yra reguliuojami tam tikri bendri klausimai mokesčių teisės srityje, paliekant tam tikrą diskreciją valstybei narei pasirinkti. Europoje valstybės susiduria su panašiomis problemomis surenkant mokesčius, todėl iškyla poreikis paskelbti amnestiją, kuria būtų pasiekiami tie patys tikslai. Dėl tokio panašumo valstybės turėtų dalintis patirtimi ir padėti kitoms pasimokyti iš padarytų klaidų ar pasiektų teigiamų rezultatų. Pastebėta tendencija, kad mokestinių amnestijų pritaikymą valstybės renkasi ne vieną ar kelis kartus, o dažnu atveju naudoja pastoviai, kas kelerius metus, tačiau taip būti

neturėtų, kadangi suvokiamas amnestijos dažnumas neretai priverčia mokesčių mokėtojus palaukti palankesnių sąlygų ir suteiktomis galimybėmis iš karto nepasinaudoti.

Kai kurios valstybės drąsiai renkasi mokestines amnestijas, kaip veiksmingą priemonę mokesčių surinkimo į valstybės biudžetą srityje, taip pat kaip kapitalo sugražinimą į valstybę. Tai tampa vis lengviau įgyvendinti, kadangi plečiasi valstybių tarpusavio bendradarbiavimas, kuris įtvirtinamas tarptautinėmis sutartimis, keičiantis informacija apie mokesčių mokėtojus. Tai juos gąsdina ir mažina galimybes paslėpti savo nedeklaruotą ir dėl to neapmokestintą turtą.

3. Pritaikyti mokesčių amnestiją Lietuvoje buvo svarstyta anksčiau, tačiau dėl per didelių neaiškumų ir trumpos mokestinės patirties, amnestija pritaikyta nebuvo. Įvairūs siūlymai tolimesnių etapų ir pritarimo nesulaukė, tad buvo pamiršti ir nebesvarstyti. Yra svarbu, kad amnestijų priėmimo galimybės būtų vertinamos ilgalaikėje perspektyvoje, kaip veiksmingas būdas sukurti išteklius valstybės biudžetui arba kaip reakcija į per didelę mokesčių sumą. Tačiau atsiradus pirmajai mokestinei amnestijai, remiantis kitų šalių patirtimis, yra tikėtina sulaukti dar vienos mokestinės amnestijos, tačiau galbūt siauresnės, o galbūt taikomos kitiems mokesčiams.

Šiais metais nuo sausio 1-osios iki liepos 1-osios, Lietuvoje paskelbus mokesčių reformą, nuspręsta pritaikyti mokestinės amnestijos institutą. Tai išskirtinė pirmoji ir vienkartinė galimybė mokesčius mokantiems asmenims pateikti papildomą deklaraciją už 2014-2018 metus ir susimokėti priklausančius valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamus mokesčius be jokių sankcijų, t. y. be baudų ir delspinigių. Pasibaigus mokestinės amnestijos taikymo laikotarpiui yra numatytos sankcijos, kurios kils nepasinaudojus amnestija, tarp kurių yra ir baudžiamosios atsakomybės taikymo galimybės padidėjimas. Taip pat subjektai bus suskirstyti į „patikimuosius“ ir „rizikinguosius“ mokesčių mokėtojus. Jie bus vertinami skirtingai ir pasekmės bei tolimesni patikrinimo veiksmai bus atliekami skirtingais terminais. Dėl šių pasekmių ir tikima, kad bus pabloginama subjektų visuomeninė padėtis ir su verslo partneriais susiję santykiai. Tačiau be šių būsimų rezultatų vargu ar būtų efektyviai pasiekiami visi išsikelti tikslai.

Šaltiniai

I. Teisės norminiai aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992. Nr. 32-1040.
2. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas // Valstybės žinios., 2000, Nr. 89-2741.
3. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų įstatymas // Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.
5. Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas // Lietuvos aidas, 1991-04-05, Nr. 67-0.
6. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas // Lietuvos aidas, 1991-05-31, Nr. 107-0.
7. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. gegužės 14 d. įsakymas Nr. 1K-188 „Dėl delspinigių už ne laiku sumokėtų mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2004-05-20, Nr. 82-2971.
8. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 26 d. viršininko įsakymas Nr. VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2004-07-31, Nr. 118-4408.
9. Penkioliktosios Vyriausybės programa: patvirtinta Lietuvos Respublikos Seimo 2008 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. XI-52 // Valstybės žinios, 2009, Nr. 146-5870.
10. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.
11. Europos Bendrijos Steigimo sutartis. Valstybės žinios, 2004-01-03, Nr. 2-2.
12. Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos Septintasis protokolas // Valstybės žinios, 2000-11-10, Nr. 96-3016.
13. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo.
14. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas.

15. 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir pridėtinės vertės mokesčio srityje.

II. Specialioji literatūra

1. A. Medelienė, B. Sudavičius. Mokesčių teisė. –Vilnius: VĮ Registrų centras. 2011.
2. A. Vaišvila. Teisės teorija. –Vilnius: Justitia. 2000.
3. B. Sudavičius „Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste“. Teisė. 2010.
4. Z. Kiaupa „1775 m. Lietuvos mokesčių įstatymas“ Lituania. 2008. T. 54. Nr. 3(75), p. 1–11.
5. Aiškinamasis raštas dėl Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40(1) straipsniu įstatymo projekto Nr. XIIIP-2208.
6. Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras // <http://www.vmi.lt>
7. Tarptautinių žodžių žodynas, Vilnius, 2013.
8. Alm J. „Tax policy analysis: The introduction of a Russian tax amnesty“. Georgia state university. 1998.
9. Baer K., Le Borgne E. L. „Tax amnesties: theory, trends, and some alternatives“. International Monetary Fund, Washington D. C. 2008.
10. Bose P., Jetter M. „Liberalization and tax amnesty in a developing economy“ Volume 29, Issue 3, May 2012, Economic Modelling.
11. Deak D. „Hungary’s Halfway Tax Amnesty“ Tax Notes Int’l, February 16, 2009.
12. Devroe, W. „Tax Amnesty and Community Law“. Maastricht Journal of European and Comparative Law, 12(3). 2005.
13. Franzoni L. A., „Amnesties, Settlements and Optimal Tax Enforcement“ Economica, Vol. 67, No. 266. May 2000.
14. Herman B. Leonard and Richard J. Zeckhauser, „Amnesty Enforcement and Tax Policy“, National Bureau of Economic Research, Working Paper No. 2096, Cambridge, Mass. Dec. 1986.
15. „India: sustaining rapid economic growth“ The World Bank. Washington D. C. 1997.
16. Kellner M. „Tax Amnesty 2004/2005 – An Appropriate Revenue Tool?“ German Law Journal. Public Law, Vol. 05 No. 04.
17. Kinsella S. „Is Ireland really the role model for austerity?“ Cambridge Journal of Economics, Volume 36, Issue 1, January 2012.

18. Malherbe J. „Tax amnesties“. Kulwer law international BV, The Netherlands. 2011.
19. Malik, Arun S., and Robert M. Schwab. „The Economics of Tax Amnesties“ *Journal of Public Economics* 46. 1991.
20. Marchese C., Privileggi F., „Tax Amnesties and the Self-Selection of Risk-Averse Taxpayers“ *Eur. J. L. & Econ.*, Vol. 18. 2004.
21. Marchese C. „Tax amnesties“ IEL paper in comparative analysis of Institutions, economics and law, No. 17.
22. Marchese C., Cassone A. „Tax amnesty as price-discriminating behavior by a monopolistic government“. *Euro. J. Law Econ.* 9. 2000.
23. Stella P. „An economic analysis of tax amnesties“. *J Public Econ.*, 46. 1991.

III. Teismų praktika

1. Europos Teisingumo Teismas 2007 m. kovo 22 d. Prejudicinis sprendimas *Raffaele Talotta prieš Belgiją*, Nr. C-383/05.
2. Europos Teisingumo Teismas 2008 m. liepos 17 d. Sprendimas *Europos Bendrijų Komisija prieš Italijos Respubliką*, Nr. C-132/06.
3. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. Nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011.

IV. Interneto prieiga

1. Advanced English Dictionary [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. vasario 19 d.] Prieiga per internetą: <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/tax-relief>.
2. Lietuvių kalbos žodynas. [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. vasario 20 d.] Prieiga per internetą: <https://www.lietuviuzodynas.lt/terminai/Amnestija>.
3. Prezidentas gražino Seimui pakartotinai svarstyti PVM įstatymo pakeitimo įstatymą 2005 m. gruodžio 28 d.. [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. vasario 20 d.] Prieiga per internetą: <http://archyvas.lrp.lt/lt/news.full/6294>.
4. Lugano „Italy's fight against tax-dodging. Track and shield“ [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 2 d.] Prieiga per internetą: <https://www.economist.com/finance-and-economics/2009/12/15/track-and-shield>.
5. Dr Claudio Del Giudice „The Italian tax amnesty of undeclared foreign assets“ [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 2 d.] Prieiga per internetą: <http://www.delgiudice.clara.net/ENG/SCUDO2.htm>.
6. Joachim Borggäfe, Dr. Thomas A. Jesch, Andreas Köster-Böckenförde, Dr. Andreas Striegel, Martin Weger and Dr. Matthias Kestler. „German Tax Package

- 2004: A Summary”, 2004. [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 04 d.] Prieiga per internetą: <http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=24341>.
7. „Bayern president Hoeness jailed for three-and-a-half years over tax evasion row“ 2014 [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 04 d.] Prieiga per internetą: <https://www.dailymail.co.uk/sport/football/article-2580091>.
 8. „Belgium offers final tax amnesty before automatic exchange of information“ [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 05 d.] Prieiga per internetą: <https://www.worldfinance.com/wealth-management/tax/belgium-offers-final-tax-amnesty-before-automatic-exchange-of-information>.
 9. „Tax amnesty and changes relating to offshores companies“ KCG Partners [interaktyvus] [žiūrėta kovo 5 d.] Prieiga per internetą: <https://www.kcgpartners.com/tax-amnesty-changes-relating-offshore-companies/>.
 10. „Darbiečių žinios“ 2010 m. sausis Nr. 1. p. 4 [interaktyvus] [žiūrėta kovo 13 d.] Prieiga per internetą: https://issuu.com/darbobartija/docs/darbieciuzinios_01.
 11. „Mokesčių amnestija verslininkams“ [interaktyvus] [žiūrėta kovo 13 d.] Prieiga per internetą: <https://www.peticijos.lt/visos/3112/mokesciu-amnestija-verslininkms/>.
 12. LVSŽ Seimo rudens sesijos pasiūlymai [interaktyvus] [žiūrėta kovo 13 d.] https://www.lvzs.lt/lt/index.php?option=com_content&view=article&id=2218#.XK0DBZj7TIU.
 13. Mokesčių reforma. Lietuvos Respublikos Vyriausybė [interaktyvus] [žiūrėta kovo 14 d.] <https://lrv.lt/uploads/main/documents/files/Mokes%C4%8Di%C5%B3%20reforma.pdf>.
 14. Lietuvos Respublikos Vyriausybės kanceliarija „Šešėlinės ekonomikos mažinimas“ [interaktyvus] [žiūrėta kovo 14 d.] <https://lrvk.lrv.lt/lt/naujienos/seselines-ekonomikos-mazinimas-demesys-sektorinems-veikloms-ir-samoningumo-kelimui>.
 15. Valstybinės mokesčių inspekcijos konsultacinė medžiaga [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 14 d.] Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/aprasymas/-/asset_publisher/Djwe6gNL5Io9/content/150-tukst-mokesciu-moketoju-vmi-automatiskai-atleido-nuo-delspinigiu-%E2%80%93-beliko-sumoketi-mokescius.
 16. Valstybinės mokesčių inspekcijos konsultacinė medžiaga [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 15 d.] Prieiga per internetą: http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.12.3/-/asset_publisher/0OhS/content/nuo-kokiu-mokesciu-delspinigiu-taikomas-atleidimas-/10174.

17. Valstybinės mokesčių inspekcijos konsultacinė medžiaga [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 16 d.] Prieiga per internetą: http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.12.3/-/asset_publisher/00hS/content/kokie-pokyciai-ir-kokia-nauda-laukia-tu-kurie-pasinaudos-sia-vienintele-galimybe-savanoriskai-atsiskleisti-/10174.

Santrauka

Magistro baigiamajame darbe yra nagrinėjamos mokestinės amnestijos. Teoriškai analizuojant mokestines amnestijas, pateikiama trumpa mokestinių lengvatų samprata. Daug plačiau, atskleidžiant mokestinių amnestijų sampratą ir remiantis užsienio autorių šaltiniais, aptariamos jų rūšys, taikymo galimybės, pagrindiniai taikymo aspektai. Taip išaiškinama, kada amnestijos tampa aiškios ir lengviau suprantamos mokestines amnestijas taikantiems mokesčių administratoriams bei mokesčių mokėtojams. Taip pat aptariama mokestinių amnestijų reikšmė, kuri svarbi siekiant, kad kuo daugiau mokesčių mokėtojų jomis pasinaudotų, apsvartę jos privalumus ir trūkumus, o be to ir valstybės valdžia apsvartytų jos tikslus ir galimą jų pasiteisinimą.

Kadangi mokestinės amnestijos yra taikomos įvairiose pasaulio valstybėse, jų aktualumui atskleisti yra pasirinkti ir aptariami mokestinių amnestijų taikymo pavyzdžiai keliose Europos Sąjungos valstybėse narėse: Airijoje, Italijoje, Belgijoje, Vokietijoje ir Vengrijoje. Šių valstybių pavyzdžių pagalba parodoma, kokių tikslų bei rezultatų pasiekta ir su kokiais sunkumais susidurta pritaikant mokestines amnestijas. Nagrinėjant valstybių patirtis, viena iš kitos pasimoko ir stengiasi tokių pačių klaidų nedaryti ar pritaikyti teigiamus dalykus.

Didžiausias dėmesys šiame darbe skiriamas mokestinei amnestijai Lietuvoje. Pasitelkiamos istorinės galimybės ir teikti pasiūlymai, norint ją pritaikyti. Mokestinė amnestija gretinama su mokestinėmis lengvatomis – atleidimu nuo baudos ar delspinigių mokėjimo, kurios savo esme yra artimos ir galėtų būti laikomos ilgalaikėmis mokestinėmis amnestijomis. Šiuo metu yra taikoma trumpalaikė pirmoji vienkartinė mokestinė amnestija Lietuvoje. Pasitelkiant Valstybinės mokesčių inspekcijos išsamiais išaiškinimais atskleidžiamas jos pritaikymas, keliami tikslai bei būsimos pasekmės pasibaigus amnestijos taikymo laikotarpiui. Dėl gresiančių pasekmių, kurios gali sukelti tiek administracines, tiek baudžiamąsias bausmes, yra aptartas ryšys tarp baudžiamosios teisės normų taikomų mokesčių srityje ir mokestinės amnestijos.

Summary

Tax amnesties

Master thesis analyzes tax amnesties. Theoretical analysis of tax amnesties provides brief concept of tax relief. There is much broader discussed, revealing tax amnesties concept and based on sources of foreign authors, their types, possibilities of application and main aspects of application. This explains when amnesties become clear and easier to understand for tax administrators applying tax amnesties and taxpayers using them. It is also overviewed the importance of tax amnesties, which is important to maximize the use of taxpayers by considering its strengths and weaknesses, and by the public authorities to consider its objectives and possible justifications.

As tax amnesties are applied in various countries around the world, the relevance of tax amnesties has been chosen and discussed in several Member States of the European Union: Ireland, Italy, Belgium, Germany and Hungary. The examples of these countries show what goals and results have been achieved and what difficulties have been encountered in adapting tax amnesties. Analyzing the experiences of all countries, each other learns from each other and tries not to make the same mistakes or to apply positive things.

The main consideration of this work is based on tax amnesty in Lithuania. Historical opportunities and all suggested offers are used to apply it. Tax amnesty is compared with tax reliefs, such as exemption from fines or late payment, which are essentially close and could be considered as long-term tax amnesties. Currently, a short-term first and one-time tax amnesty is applied in Lithuania. The detailed explanations of the State Tax Inspectorate reveal its application, goals and future consequences after the expiration of the amnesty period. The relation between the tax rules applicable to tax matters and the tax amnesty has been discussed due to the potential consequences that may result in both administrative and criminal penalties.