

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

LIUTAURAS LUKOŠIUS

Finansų teisės programos, magistrantūros dieninių studijų

**MOKESČIŲ VENGIMO TEISINĖS PROBLEMOS LIETUVOS
RESPUBLIKOS IR EUROPOS SAJUNGOS TEISMŲ JURISPRUDENCIJOJE**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovė – doc.dr. D.Vasarienė

Vilnius, 2007

ĮVADAS	3
1. Lietuvos Respublikos teismų jurisprudencija mokesčių vengimo bylose	6
1.1. Teismo sprendimo reikšmė.....	6
1.2. Mokesčių vengimo sąvoka	9
1.3. Mokesčių vengimo požymiai.....	12
1.4. Mokesčių vengimą draudžiančios normos	14
1.5. Mokesčių vengimas Lietuvoje.....	16
1.6. Mokesčių apskaičiavimas mokesčių vengimo atvejais	24
2. Mokesčio vengimo jurisprudencija Europos Sąjungos teismuose	28
3. Lietuvos Respublikos teismų jurisprudencija mokesčių slėpimo bylose	33
3.1. Mokesčių slėpimas Lietuvoje	34
3.2. Mokesčių apskaičiavimas mokesčių slėpimo atveju	35
3.3. Mokesčio bazės nustatymas baudžiamajame procese	39
3.4. Būhalterinės apskaitos tvarkymo pažeidimai	42
3.5. Mokesčių slėpimas sukčiaujant	46
IŠVADOS.....	52
Literatūra	54
Santrauka	60
Summary.....	61

IVADAS

Mokesčiai – tai kaina už valstybės egzistavimą, kurią įvairiais pavidalais moka valstybės piliečiai. Kadangi dėl mokesčių nesitariama, vienintelis būdas valstybės piliečiams įtakoti mokesčių sistemą ir jų dydį yra rinkimai, kur politinės partijos varžosi savo nuomonėmis ir tikslais, kaip pagerinti mokesčių surinkimą ir kartu juos mažinti. Tačiau, kad ir kokia mokesčių surinkimo sistema būtų sukurta, visuomenėje egzistuoja mokesčių vengimo reiškinys. Nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei. Be to, vieniems ūkinės veiklos subjektams nemokant mokesčių, kiti jos subjektai - sąžiningi mokesčio mokėtojai atsiduria jiems nepalankioje padėtyje, pažeidžiami esminiai laisvosios rinkos, besiremiančios sąžininga konkurencija, principai¹. Nustatant mokesčius siekiama gauti pajamų valstybės funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti. Mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos, paremiami ūkio plėtros prioritetai². Taigi mokesčių surinkimas yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti. Nemokant mokesčių, viešasis interesas yra pažeidžiamas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Tokiu būdu pažeidžiami ir mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės konstituciniai principai³. Taigi kokias priemones kovojant su mokesčių vengimu pasitelks valstybė ir kaip jomis bus naudojamosi, priklausys valstybės biudžeto surinkimas.

Temos aktualumas. Mokesčių vengimas nepraras savo aktualumo tol, kos egzistuos mokesčiai ir bus bandoma jų vengti. Valstybinės institucijos kovoti su mokesčių vengimu turi tiek administracinius, tiek baudžiamojo proceso poveikio priemones. Autoriaus nuomone, veiksmingiausia kova su mokesčių vengimu būtų gerai sureguliuota įstatyminė bazė, tačiau vargu ar įmanoma reglamentuoti absoliučiai visus mokesčių vengimą draudžiančias situacijas. Tam įstatymuose yra įtvirtinti bendieji principai, kurie gelbsti įstatymus taikančias instucijas situacijose, kai asmens veiksmai formaliai atitinka įstatymo reikalavimus, tačiau neatitinka įstatymo tikslų. Jei mokesčių mokėtojas nesutinka su mokesčių administratoriaus sprendimu jo atžvilgiu, jis turi

¹ LRKT 1997 m. liepos 10 d. nutarimas.

² LRKT 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas.

³ LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004 UAB „Tauja“ v Valstybinė mokesčių inspekcija, LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A1-495/2005 UAB „Boslita“ ir Ko prieš Valstybinė mokesčių inspekcija.

konstitucinę teisę kreiptis į teismą ir ginti savo teises. Taigi, kaip teismai interpretuos mokesčius įstatymus, kaip pritaikys juose įtvirtintus principus, priklausys mokesčio administratoriaus ir mokesčių mokėto tolesnis elgesys valstybės pajamų surinkimo procese.

Magistro baigiamojo darbo objektas – Lietuvos Respublikos ir Europos Sąjungos teismų jurisprudencija mokesčių vengimo bylose.

Magistro baigiamojo darbo dalykas – Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – LRKT), Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo (toliau – LVAT), Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) nutartys ir sprendimai, taip pat Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT) sprendimai mokesčių vengimo bylose. Didžiausias dėmesys kreipiamas į išplėstinių, plenarinių sesijų priimtus sprendimus ir nutarimus.

Magistro baigiamojo darbo tikslas – kompleksiškai išnagrinėti Lietuvos Respublikos aukščiausių teisminių instancijų, bei ETT sprendimus mokesčių vengimo ir slėpimo bylose, nustatyti su tuo susijusias problemas, pateikti sprendimų apibendrinimą.

Siekiant šio tikslo, magistro baigiamojo darbo autorius kelia tokius *uždavinius*:

- 1) pagrįsti teismo sprendimo svarbą mokesčių vengimo bylose, kaip pagrindinį teisės aiškinimo ir taikymo šaltinį;
- 2) apibrėžti mokesčių vengimo sąvoką, bei atriboti ją nuo mokesčių slėpimo sąvokos, pagrįsti jų atbimo svarbą teisės doktrina, taip pat apžvelgti ir išanalizuoti teisinio reglamentavimo ypatybes;
- 3) analizuoti Lietuvos Respublikos aukščiausių teisminių instancijų sprendimus mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo bylose, pateikti teisminės praktikos pavyzdžius, autoriaus nuomone, reikšmingiausiose bylose, bei tai pagrįsti;
- 4) išsiaiškinti teisminės praktikos tendencijas mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo bylose įstatymų keitimosi kontekste;
- 5) pateikti ETT jurisprudenciją mokesčių vengimo bylose, bei jos įtaką Lietuvos Respublikos teismams.

Iškeltiems uždaviniams įgyvendinti ir tikslui pasiekti autorius magistro baigiamajame darbe naudoja tokius teorinius ir empirinius mokslinio tyrimo *metodus*: 1) istorinį (šis metodas taikytas, apžvelgiant skirtingus mokesčio vengimą ir mokesčių slėpimą reglamentuojančių teisės aktų laikotarpius, aiškinantis konkrečius įstatymų pakeitimus ir teisminės jurisprudencijos tendencijas); 2) lyginamasis ir 3) analizės (šie metodai taikymi, lyginant ir analizuojant mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo sąvokas, jas reglamentuojančias normas, doktrinas, bei skirtingų Lietuvos Respublikos teismų jurisprudenciją); 4) apibendrinimo (šis metodas taikytas, apibendrinant magistro

baigiamajame darbe analizuojamų teismų praktikos išaiškinimus, taip pat formuluojant baigiamąsias išvadas bei pasiūlymus);

Reikia pabrėžti, kad magistro baigiamojo darbo tema yra labai plati. Statiškas teismų sprendimų perkėlimas į magistro baigiamąjį darbą neatskleitų mokesčių vengimo problemų, todėl šis reiškinys motyvuotai yra atribojamas nuo mokesčių slėpimo, ką patvirtina ne tik teisės doktrina, bet ir teismų praktika. Autorius analizuoja mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo doktrinos pagrindus, kaip tai įvirtinama teisės norminiuose aktuose, bei kaip juos interpretuoja Lietuvos Respublikos teismų ir ETT jurisprudencijoje. Tai padeda plačiau suvokti teisinės praktikos priimtų sprendimų motyvus, bei tolesnę perspektyvą.

Magistro baigiamojo darbo šaltiniai. Mokesčių vengimo tema susilaukia didelio visuomenės dėmesio, tačiau mokslinės literatūros šiuo klausimu Lietuvoje beveik nėra. Išskirtinis darbas lietuvių kalba, šiuo atveju yra A.Paulausko 2006 m. apginta daktaro disertacija „Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos“. Šis mokslininkas pirmasis išsamiai analizavo mokesčių vengimą, atribojo jį nuo mokesčių slėpimo, pateikė ne tik teorinę, bet ir praktinę šių reiškinių analizę. Tačiau apibendrintų straipsnių rašė ir kiti autoriai, tai V.Vasiliauskas⁴, A.Abromavičius⁵, M.Palijanskas⁶. Baigiamajame magistro darbe naudojama užsienio autorių literatūra, kuri nagrinėja teorines ir praktines problemas susijusias su mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo atribojimu, taip pat Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybų įstatymai. Žinoma, išskirtinis dėmesys kreipiamas į LRKT, LVAT, LAT, bei ETT jurisprudenciją pagrindžiant autoriaus išdėtytus motyvus.

Magistro baigiamojo darbo struktūra. Magistro baigiamąjį darbą struktūriškai sudaro įvadas, trys dalys bei išvados. Pirmojoje darbo dalyje pagrindžiama teismo sprendimo reikšmė taikant ir aiškinant mokesčių įstatymo normas. Taip pat, autorius analizuoja mokesčių vengimo doktriną, jo požymius, per įstatyminės bazės analizę pateikia LVAT praktikos formavimąsi mokesčių vengimo bylose. Antrojoje darbo dalyje, autorius nagrinėja ETT jurisprudenciją mokesčių vengimo bylose, išskiria kriterijus kuriais teismas remiasi sprenddamas mokesčių vengimo bylas, pateikdamas praktinius pavyzdžius. Paskutinėje, trečiojoje darbo dalyje, nagrinėjama LAT ir LVAT jurisprudencija mokesčių slėpimo bylose. Analizuojama ne tik norminė bazė, bet ir mokesčių bazės apskaičiavimo problemos, kvalifikavimo subtilybės išskiriant pavojingiausias veikas. Atskiras

⁴ Vasiliauskas V. Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba)// Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5. P. 30.

⁵ Abromavičius A., Ūkininkavimo tvarkos ir finansinių nusikaltimų kvalifikavimo problemos, Jurisprudencija, 1998 m. 10 (2).

⁶ Palijanskas M. Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas// Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 11. P. 82.

dėmėsysis skiriamas sunkiausioms mokesčių slėpimo veikoms už kurias numatyta baudžiamoji atsakomybė. Darbas užbaigiamas esminėmis tyrimo eigoje padarytomis išvadomis.

1. Lietuvos Respublikos teismų jurisprudencija mokesčių vengimo byloje

1.1. Teismo sprendimo reikšmė

Pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos 109 straipsnį teisingumą Lietuvos Respublikoje vykdo teismai. Teisėjai ir teismas, vykdydami teisingumą yra nepriklausomi ir klauso tik įstatymo⁷. Teismas ne tik taiko įstatymą, bei ir aiškina jį, t.y. atlieka teisės aiškinimo funkciją ne tik bylos šalims, bet ir kitiems teisės subjektams. Teisės aiškinimas – tai teisės subjektų (valstybės institucijų, organizacijų, pareigūnų, piliečių) intelektinė veikla, skirta teisės normos prasmei (teisių ir pareigų turiniui, jų santykiui) atskleisti, suvokti⁸. Teisės taikymas suprantamas, kaip praktinė tam tikrų įgaliotų subjektų veikla, kai teisiškai įvertinama individuali gyvenimo situacija ir nustatomas teisės subjektų teisės ir pareigos⁹. Kaip matome, teisę aiškinti gali ir asmenys nesantys profesionalūs teisininkai, tai gali daryti ir teisės aktą priėmusi institucija ar pareigūnas, pats teisės subjektas. Dažniausiai yra išskiriamas oficialus ir neoficialus teisės aiškinimas¹⁰. Dauguma Lietuvos autorių kaip pagrindinį kriterijų skirti oficialiam ir neoficialiam teisės aiškinimui pateikia subjektų ratą (t.y., oficialų aiškinimą atlieka viešas asmuo, o neoficialų – privatus asmuo). Vis dėlto jei oficialaus aiškinimo skiriamieji bruožai šalia specifinio aiškinimo subjekto (valstybės įgaliotos institucijos) yra ir aiškinimo privalomumas bei specifinis aiškinimo tikslas (teisės vieningumo užtikrinimas), tuomet ne kiekvienas įgaliotos institucijos aiškinimas bus oficialus¹¹. Teismų priimti sprendimai konkrečiuose ginčuose ir vienoda aukščiausiųjų teisminių instancijų praktika teisės aiškinime ir taikyme yra viena svarbiausių sąlygų, teisės subjektams tinkamai naudotis ir įgyvendinti savo teises. Tai ypač pasakytina apie mokesčių teisės¹² reguliuojamus visuomeninius santykius. LRKT aiškindamas Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 str. 3 d. „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“ turinį, konstatavo, kad šioje Konstitucijos

⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucija Žin. Nr. 33-1014109 str. 2, 3 dalys.

⁸ Vaišvila A. Teisės teorija, Justitia, Vilnius, 2004. 364 psl.

⁹ Mikelėnienė D., Mikelėnas V. Teismo procesas: teisės aiškinimo ir taikymo aspektai Justitia, Vilnius, 1999. 47 p.

¹⁰ Plačiau apie oficialųjį ir neoficialųjį teisės aiškinimą, bei kitus teisės aiškinimo būdus Vaišvila A., Teisės teorija, pls. 371-374;

¹¹ Šimašius R. Teisės aiškinimas ir jo privalomumas // Teisės problemos. 2004 Nr. 2 (44).

¹² Plačiau Sudavičius B. Mokesčiai kaip teisės kategorija // Teisė. 2006 (58).

normoje yra įtvirtinta, kokia teisės akto forma nustatomi mokesčiai¹³ – „mokesčius gali nustatyti tik įstatymas“. Dėl mokesčių nesitariama, mokesčio mokėtojų teisės ir pareigos tiesiogiai nurodomos mokesčių įstatymų normose. Už mokesčių įstatymų pažeidimus nustatyta ir taikoma ne tik finansinė, bet ir administracinė, baudžiamoji atsakomybė¹⁴. Mokesčių santykiai – tai valdingo pobūdžio teisiniai santykiai tarp mokesčio mokėtojų¹⁵ ir valstybės vykdomosios valdžios institucijų¹⁶. Šių institucijų priimti sprendimai yra privalomi mokesčių mokėtojams. LRKT yra konstatavęs¹⁷, kad „mokesčio mokėtojų ir mokesčius administruojančių pareigūnų santykiai turi būti grindžiami ne tik valdingų nurodymų veiksmingu įgyvendinimu, bet ir mokesčio mokėtojų realia galimybe ginti savo teisėtus interesus. Teisinėje valstybėje yra nustatomos garantijos, apsaugančios mokesčių mokėtojus nuo valdžios institucijų nepagrįstų reikalavimų. Iš mokesčių mokėtojų teisių apsaugos teisinių garantijų paminėtinos *inter alia* Konstitucijoje įtvirtintas mokesčių įstatyminis nustatymas ir pažeistų teisių gynyba, įskaitant jų teisminę gynybą.“ Galima pagrįstai teigti, kad mokesčius reglamentuojantys teisės aktai yra sudėtingi teisės aktai, juos aiškinti sunku ir asmeniui turinčiam teisinį ar finansinį išsilavinimą. Tam, kad palengvintų mokesčių įstatymo taikymą, Mokesčių administravimo įstatymas (toliau – MAĮ) numato centrinio mokesčio administratoriaus teisę leisti apibendrintus mokesčio įstatymo paaiškinimus, kurie turi būti suderinti su Lietuvos Respublikos Finansų ministerija. Šie mokesčių įstatymų apibendrinimai, kitaip komentarai, neturi teisės akto galios, tačiau išreiškia centrinio mokesčio administratoriaus nuomonę atitinkamo mokesčio įstatymo reglamentuojamais klausimais. Nors ši nuomonė yra rekomendacinio pobūdžio, MAĮ 12 str. 3 d. nustatyta - Mokesčių administratorius, šviesdamas, konsultuodamas ir kontroliuodamas mokesčių mokėtojus mokesčių mokėjimo klausimais, turi atsižvelgti į atitinkamo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo turinį. Autoriaus nuomone, tai yra nekorektiška MAĮ straipsnio formuluotė. Kaip praktinis tokio įstatymo taikymo pavyzdys galėtų būti LVAT 2004 m. balandžio 26 d. nagrinėta administracinė byla¹⁸, kurioje mokesčių mokėtojas savo poziciją argumentavo mokesčio įstatymo komentare pateiktais paaiškinimais. Dar daugiau, šiuos mokesčių mokėtojo argumentus palaikė ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK).

¹³ LRKT 1996 m. kovo 15 d., 1997 m. liepos 10 d., 1998 m. spalio 9 d. nutarimai.

¹⁴ LRKT 1997 m. liepos 10 d. nutarimas.

¹⁵ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. 2 str. 15 d. Mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesťį.

¹⁶ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. 2 str. 12. d. Mokesčių administratorius – už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje.

¹⁷ LRKT 1997 m. liepos 10 d. nutarimas.

¹⁸ LVAT 2004 m. balandžio 26 d. administracinė byla Nr.A⁶-281-04 *Valstybinė mokesčių inspekcija v AB „Kraft Foods Lietuva“*.

Mokesčių administratorius apeliaciniame skunde išdėstė savo nuomonę, apie jos pačios patvirtintus mokesčių įstatymo paaiškinimus – „mokesčio įstatymo komentare pateikiami bendro pobūdžio paaiškinimai dėl vienokių ar kitokių įstatymo taikymo, tačiau tikrasis mokesčių mokėtojo veiklos pobūdis ir tai, ar mokesčių mokėtojas teisingai taikė ir vadovavosi mokesčių įstatymais, atsižvelgiant į jų turinį ir prasmę, yra nustatoma mokesčio mokėtojo patikrinimo metu.“ Taigi mokesčių administratorius gali ir nesilaikyti savo paties mokesčių įstatymų taikymo pateiktais paaiškinimais.

MAĮ 141 str. 1 d. 4 p. numato, kad jei mokesčio mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais, mokesčio mokėtojas atleidžiamas nuo baudų, kurios yra paskirtos pagal MAĮ 139 ir 140 straipsnius. Norint taikyti šį straipsnį mokesčių mokėtojas turi įrodyti, kad bauda jam buvo paskirta dėl, pirma, klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo, arba, antra, mokesčių administratoriaus raštu pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais. Aptarta MAĮ norma, numatanti atleidimą nuo baudos yra lyg mokesčio administratoriaus „draudimo polisas“ siekiant išvengti atvejų, kai mokesčių mokėtojas pagrįstai remdamasis mokesčio administratoriaus konsultacija, padaro mokesčio įstatymo pažeidimus. Todėl verta sutikti su Dr.A.Paulausko išsakyta nuomone, kad „toks mokesčių administratoriaus elgesys daro žalą mokesčių mokėtojams, kelia nepasitikėjimą VMI, didina mokestinių ginčų skaičių¹⁹. Lietuvos MAĮ turi būti įtvirtintas teisiškai įpareigojančių paaiškinimų institutas (*legal binding*). Įtvirtinus šį institutą mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui, veikusiam pagal paklausime nurodytą modelį, mokesčių negalėtų apskaičiuoti daugiau, negu nurodyta paaiškiniame“. Pavyzdžiui, kaimyninėje Lenkijoje, mokesčių kodekso pataisa, įsigaliojusi nuo 2007 m. liepos 1 d. numato mokesčių mokėtojams galimybę kreiptis į mokesčių administratorių mokestiniais klausimais ir gauti kompetentingą atsakymą į jį²⁰. Galima tik apgailestauti, kad šiuo klausimu Lietuvoje nėra diskutuojama, priešingai nei tai buvo Lenkijoje, tačiau autoriaus nuomone, didėjantis mokestinių ginčų skaičius, administracinių bylų kiekis, privers ieškoti išeičių dėl mokesčių mokėtojų ir mokesčio administratoriaus glaudesnio bendradarbiavimo mokesčių įstatymo aiškinimo srityje.

Aiškus mokesčių įstatymų taikymas, autoriaus nuomone, labai priklauso nuo teismo sprendimuose suformuluotų precedentų atitinkamos kategorijos bylose. Pagal Administracinių bylų

¹⁹ PAULASKAS, A. *Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. P. 22.

²⁰ Plačiau apie tai

<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=10&PUBID=35&ISS=24101&SID=692826&TYPE=20>

teisenos įstatymą administraciniams teismams priskiriama mokesčių ginčų nagrinėjimas²¹. LVAT teismas formuoja vienodą administracinių bylų praktiką mokesčių įstatymų taikymo srityje. Šio teismo suformuoti precedentai mokesstinėse bylose, be jokios abejonės, daro įtaka ne tik mokesčio administratoriaus praktikai taikant įstatymus, bet ir mokesčių mokėtojų veikloje planuojant mokesčius. Kaip dar 1934 m. Jungtinių Amerikos Valstijų teisėjas *Learned Hand* pasakė – nėra nieko bloga veiklą organizuoti taip, kad būtų mokami kuo mažiau mokesčių. Nėra pareigos mokėti mokesčių daugiau, nei tai numato įstatymas²². Šiame darbe analizuojama LVAT praktika mokesčių vengimo bylose, kuriose sprendžiama mokesčių mokėtojo veiklos legalumas mokesčių įstatymams.

1.2. Mokesčių vengimo sąvoka

Mokesčių vengimo sąvoka vartojama visuomenės informavimo priemonėse, teisės, ekonomikos, finansiniuose žinyuose, teisės doktrinoje, įvairiuose teisės aktuose bei teismų sprendimuose. Šio darbo dalies tikslas – aptarti, ką valstybė laiko mokesčių vengimu, kaip tai yra įtvirtinta teisės norminiuose aktuose, bei kaip ši sąvoka yra analizuojama bei interpretuojama teismų sprendimuose.

Nei viename įstatyme nerasime nuostatos įpareigojančios mokesčių mokėtoją mokėti daugiau mokesčių, nei tai yra būtina. Tačiau mokesčių mokėtojai turi teisėtą galimybę savo elgesį modeliuoti taip, kad būtų minimizuotos esamos ir būsimos mokesstinės prievolės. Taigi, sąvokų apibrėžimas, jų aiškumas ir taikymas yra svarbi valstybės mokesčių politikos dalis formuojant prevencinę politiką bei taikant sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, turint vieną valstybei gyvybiškai tikslą – turėti pilnai surinktą valstybės biudžetą.

Prieš pradėdant analizuoti atskirus mokesčių vengimo apibrėžimus, reikia pažymėti, kad egzistuoja ir kitų sąvokų apibūdinančių mokesčių prievolių vengimą. Pirmiausia tai mokesčių slėpimo sąvoka, kuri dažnai tapatinama su mokesčių vengimu, tačiau tai yra klaidinantis požiūris ir kaip teisingai pastebi Dr. A.Paulauskas²³ „mokesčių vengimą būtina skirti nuo mokesčių slėpimo, nes šios mokesčių įstatymų pažeidimo kategorijos skiriasi savo esme, jos reglamentuojamos skirtingomis teisės normomis, mokesčio bazė apskaičiuojama skirtingais būdais“. Tačiau tiksliai

²¹ Lietuvos Respublikos Administracinių bylų teisenos įstatymas Žin., 1999, Nr. 13-308. 15 str. 4 d. „mokesčių, kitų privalomų mokėjimų, rinkliavų sumokėjimo, grąžinimo ar išieškojimo, finansinių sankcijų taikymo, taip pat dėl mokesčių ginčų“.

²² <http://www.capmag.com/article.asp?ID=1856>

²³ PAULAUSKAS A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. P.161.

apibrėžti mokesčio vengimo sąvoką, bei apibūdinti šį reiškinių neanalizuojant mokesčių slėpimo yra ne tik nepraktiška, bet ir metodologiškai netikslinga.

Sąvoka „vengimas“ lingvistinė prasme suprantama kaip stengimasis išsisukti, išsisukinėjimas²⁴. Stengimasis išsisukti – tai elgesio būdas, kuris parodo žmogaus sąmonėje susiformavusį valinį elementą – sąmoningą tam tikrų pasekmių siekimą²⁵.

Mokesčių vengimas – mokestinės prievolės minimizavimas naudojant legalius metodus. Gali būti palygintas su mokesčių slėpimu, kuris turi panašų tikslą, bet naudoja nelegalias priemones ir todėl yra nusikalstamas²⁶.

Mokesčių vengimas – darymas visko, kas įmanoma teisės ribose, kad būtų sumažinti mokesčiai²⁷. Mokesčio vengimo kontrastas yra mokesčio slėpimas.

Kanados valstybinė mokesčių agentūra mokesčių vengimą apibūdina kaip veiksmus kuriais siekiama sumažinti (minimizuoti) mokesčius, nors ir nepažeidžiant įstatymo raidės, tačiau prieštaraujant įstatymo dvasiai ir esmei²⁸.

Kritiškai įvertinus, suprasti skirtumą tarp mokesčių vengimo, kuris yra visiškai legalus būdas susimąžinti apmokestinamąsias pajamas ir mokesčių slėpimo, yra tas, kad pastarasis yra neteisėtas mokestinių prievolių, apgaulingai klastojant dokumentus nedeklaravimas²⁹.

Mokesčių vengimo ir slėpimo problema egzistuoja daugelyje visuomenių, nors šiuos reiškinius ir sunku tiksliai apibrėžti. Daugelyje vakarų valstybių yra daromas skirtumas tarp mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo. Mokesčių vengimas pripažįstamas teisėtas (*lawfull*), kai mokesčių slėpimas yra neteisėtas ir asmeniui užtraukia civilinę ar baudžiamąją atsakomybę. <...> Vengiant mokesčių, kita vertus, naudojamos teisės ir jurisdikcijos spragos tarp skirtingų valstybių, įskaitant ir mažų mokesčių šalis (*tax havens*)³⁰.

Mokesčių vengimą būtų galima apibrėžti, kaip dirbtinį veiklos modelio ar ūkinių operacijų sekos, siekiant mokestinės naudos, išdėstymą taip, kad jis formaliai atitiktų įstatymo nuostatas. Vengiant mokesčių naudojamos mokesčių teisės aktų nuostatomis, įtvirtinančiomis mokestines lengvatas ar specialias apmokestinimo schemas.³¹

²⁴ Dabartinis lietuvių kalbos žodynas IV leidimas 2000, 921 p.

²⁵ PAULAUSKAS A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. P.106.

²⁶ <http://www.finance-glossary.com/terms/tax-avoidance.htm?id=1395&ginPtrCode=00000&PopupMode=false>

²⁷ <http://www.economist.com/research/Economics/alphabetic.cfm?letter=T#taxavoidance>

²⁸ <http://www.cra-arc.gc.ca/agency/alert/avoiview-e.html>

²⁹ HAWKES V., ACT Companion to Treasury Management, Second edition, Woodhead Publishing 1999, p. 159.

³⁰ PHYLIS LAI LAN MO. Tax avoidance and anti-avoidance measures in Major Developing Economies, 2003 Praeger/Greenwood, p. 2.

³¹ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimas. *Mokesčių žinios*. 2006 m. vasario 6 d., Nr. 6(468) ir 2006 m. vasario 20 d.,

Mokesčių vengimas – mokestinės naudos siekimas dirbtinai organizuojant savo veiklą taip, kad ji formaliai atitiktų įstatymų reikalavimus. Mokestinė nauda tokiu atveju yra pagrindinis asmens tikslas, nes vykdant įprastinę veiklą toks veiksmų modelis nebūtų pasirinktas.³²

Mokesčių vengimas – intelektualus mokesčių slėpimas dirbtinai sukonstruotomis verslo schemomis, sandorių sekomis sumažinant arba iš viso panaikinant atitinkamo mokesčio bazę.³³

Mokesčių vengimas (*Tax avoidance*) – tai menas išsisukti nuo mokesčių mokėjimo nepažeidžiant įstatymo³⁴.

Tai gi, kaip matome, sąvoka mokesčių vengimas gali būti apibrėžiamai kuo įvairiausiai, pabrėžiant kiekvienam autoriui svarbiausia atrodantį bruožą. Galima kelti pagrįstą klausimą – kodėl egzistuoja skirtingos mokesčių vengimo sąvokos? Moksliniai darbai, straipsniai, įvairios tarptautinių organizacijų ataskaitos, diskusijos ir pan. parodo, kad egzistuoja daug nuomonių ir pozicijų kas yra mokesčių vengimas, kiekvienoje valstybėje tai gali būti apibrėžiama skirtingai, tai gali priklausyti ir nuo teisės sistemos (pavyzdžiui – bendrosios teisės ir kontinentinės). Mokesčių vengimo terminas apibrėžiamas lyginant su kitu terminu, mokesčių slėpimu ir atvirkščiai.

1998 m. birželio 5 d. vyko pirmoji Vakarų Europos mokesčių teisės profesorių konferencija Osnabriurke (Osnabrück, Vokietijoje). Be pagrindinės diskusijos apie mokesčių teisės mokslą Europoje, buvo diskutuojama ir piktnaudžiavimo sąvoką (*abuse*) skirtingų valstybių mokesčių teisės kontekste. Kaip ir tikėtasi, konferencijos metu išryškėjo daug skirtumų tarp Europos valstybių. Diskusijoje piktnaudžiavimo tema konstatuota, kad Europos šalys turi bendrą supratimą dėl mokesčių piktnaudžiavimo sąvokos, bet kaip tai yra traktuojama (aut.- įstatymiškai), skiriasi fundamentaliai.

Visos šalys sutarė, kad pažodinis mokesčių įstatymo interpretavimas negali būti tinkamas apmokestinimo atveju, nes be kita ko, tai nėra ir normos tikslas. Straipsniuose skirtuose kovoti su piktnaudžiavimu, tai gali būti sudėtinė ar svarbiausia dalis (aut.- kalbant apie tikslą), nustatant ar gaunamas mokestinis pranašumas. Tačiau ne visos šalys sutarė šiuo klausimu.

Kartais mokesčių vengimo (*tax avoidance*) sąvoka yra vartojama privilegijuotai, nors turėtų būti atskirta nuo panašių sąvokų kaip mokesčių planavimas (*tax planning*) ir mokesčių taupymas (*tax saving*). Šalys kurios naudoja piktnaudžiavimo terminą daro skirtumą tarp mokesčio vengimo

Nr. 8(471). <http://www.mzinios.lt/lt/2006-02-06/straipsniai.html>.

³² PAULAUSKAS A. *Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006, p. 109-110.

³³ VASILIAUSKAS V. Optimizuoti ar vengti? Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 5, 2005 gegužė, p. 30.

³⁴ PALIJANSKAS M. *Mokesčių planavimas: neetiškas ir žalingas?* <http://www.lrinka.lt/Pranesim/palijanskas.phtml>

(*tax avoidance*) ir mokesčio slėpimo (*tax evasion*). Mokesčių vengimas traktuojamas kaip su teise suderinamas dalykas. Priešingai klastojant dokumentus skirtus apmokestinimo objektui, laikoma mokesčių slėpimo požymiu³⁵.

Mokesčių nustatymas yra valstybinės valdžios kompetencijos dalis, taigi ir atsakomybė už mokestinių įstatymų pažeidimus taip pat nustato valstybė. Mokesčiai, kaip vienas iš valstybės suvereno požymių, suponuoja aplinkybę, kad ir esant ypač glaudžiam tarpvalstybiniam ekonominiam bendradarbiavimui, kaip Europos Bendrija, galbūt nebus sutarta dėl vieningo mokesčio vengimo apibrėžimo. Išoriškai panašios mokesčių sistemos, praktikoje skiriasi savo taikymo subtilybėmis, istoriškai susiklosčiusių mokestinių lengvatų sistemomis, net pačia mokesčių ideologija ir pan. Nereikia pamiršti ir tai, kad nuo požiūrio į mokesčių sistemą, galima spręsti apie valstybės valdančių politinių jėgų pažiūras. Todėl sunku tikėtis, kad bus pripažinta kokia nors universali taisyklė, leidžianti ją pritaikyti skirtingų valstybių mokesčių teisėje, siekiant mokesčio mokėtojo veiką kvalifikuoti kaip mokesčių vengimą.

Tačiau, kad ir kaip skeptiškai vertintume bendros nuomonės nebuvimą globalizacijos kontekste, valstybės priverstos derinti pozicijas nagrinėjamu klausimu. Kodėl? Mokesčių vengimas daro ypač didelę žalą valstybių biudžetams, per kuriuos yra perskirstomos valstybės lėšos ir naudojamos neribotiems socialiniams poreikiams tenkinti. Mokesčių vengimas jau senai peržengė valstybių sienas, todėl tai tapo tarptautinio susirūpinimo objektu, tai galima spęsti iš Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos³⁶ rengiamų susitikimų, valstybėms narėms skirtų rekomendacijų, susitarimų ir pan., taip pat dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių skaičiaus tarp valstybių ir t.t.

Toliau bus aptarta mokesčių vengimo požymiai, siekiant tinkamai atskleisti ši reiškinį ir identifikuoti jį kitų teisės pažeidimų kontekste.

1.3. Mokesčių vengimo požymiai

Kaip jau buvo galima pastebėti, mokesčių vengimas apibrėžiamas pasitelkiant išorinius kriterijus, tam tikrą charakteristiką ir būdingas savybes. Autoriaus nuomone, egzistuoja tam tikri universalūs bruožai, leidžiantys juos priskirti mokesčių vengimui.

Galima įvardinti tokius mokesčių vengimo požymius:

1. **Tikslas** – vengti mokesčių neturint tikslo yra neįmanoma. Tai tikslinga ir kryptinga veikla,

³⁵ daugiau apie šią konferenciją galima paskaityti <http://cordis.europa.eu/tmr/src/res980336.htm>

³⁶ http://www.oecd.org/searchResult/0,3400,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html

siekiant vieno – gauti mokestinę naudą. Norint mokesčio mokėtojo veiką kvalifikuoti kaip mokesčių vengimą, šis požymis yra būtinas.

2. Mokestinio sandorio **rezultatas** – tai mokestinė nauda, gauta atliekant iš anksto suplanuotus sandorius. Institucijai turinčiai pareigą įrodinėti mokesčių vengimą, būtina įrodyti sandorių grandinės pasiektą rezultatą – mokestinę naudą, bei nurodyti kokia mokestinės prievolės dalis yra išvengta.
3. **Piktnaudžiavimas teise** – tai reiškia, kad mokestinis sandoris pagal galiojančią teisę yra teisėtas, tačiau neatitinkantis įstatymo dvasios ir tikslo. Piktnaudžiavimas teise pasireiškia mokesčių mokėtojo aktyviais veiksmais, kuriais siekiama dirbtinai sukurti aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymas sieja apmokestinimą, tam tikras lengvatas ar kitus būdus, siekiant išvengti mokesčio.
4. Mokestinio sandorio **dirbtinumas** – mokesčiai kyla iš juridinių faktų, su kuriais įstatymas sieja apmokestinimą arba ne. Mokesčių vengimo atveju sandoriai sudaromi tik tam, kad formaliai atitiktų įstatymo reikalavimus ir būtų gauta maksimali mokestinė nauda.
5. Asmens siekiančio mokestinės naudos **aktyvūs veiksmai** – vengti mokesčių pasyviu elgesiu yra neįmanoma, jei asmuo apskritai nemoka mokesčių, galimas dalykas, kad jis slepia mokesčius arba jau yra nemokus. Aktyvumas gali pasireikšti įvairiais būdais: steigiant ar išskaidant įmones, naudotis agentų ar kitų tarpininkų paslaugomis, sudarymas įvairaus pobūdžio sutarčių ir pan.
6. **Ekonominio pagrįstumo trūkumas** – tai svarbus požymis įrodinėjant mokesčių vengimą. Jei įtariamas mokesčių vengimu asmuo yra verslininkas, tai išeities taškas būtų toks: verslininko pagrindinis tikslas – uždirbti pajamas mažiausiomis sąnaudomis ir gauti didžiausią įmanomą pelną, t.y. įprasta verslo logika. Protingas ir sąžiningas verslininkas nesudarys tokių sandorių, kuriais jis patirtų didelius kaštus ar netgi negautų jokio pelno. Jeigu tokių sandorių pasekmė – mokesčių vengimas, atsiranda kaip šalutinis dalykas, mokesčių vengimo nebus, tačiau sandoriai sudaryti mokestiniai naudai gauti (netgi ne pelnui), tai turėtų būti kvalifikuojama kaip mokesčių vengimas. Šis požymis skiria mokesčių vengimą nuo mokesčių planavimo, nes šiuo atveju mokestinė nauda gaunama dirbtinai – sandorio forma skiriasi nuo ekonominio pagrįstumo.

Autoriaus nuomone, tai būdingiausi mokesčių vengimo požymiai, nesistengiant pretenduoti į baigtinį mokesčių vengimo požymių sąrašą, nes tai tiesiog neįmanoma dėl šio reiškinio universalumo.

1.4. Mokesčių vengimą draudžiančios normos

Kalbant apie teisės normas nustatančias draudimus nepriimtina mokesčių vengimui, reikia pažymėti, kad dėl šio reiškinio tam tikro neapibrėžtumo ir prieštaravimo įstatymų leidėjams atsiranda atitinkamų problemų apibrėžiant tokius draudimus. Šių nuostatų susiformavimą sąlygojo tam tikra požiūrių bei reiškinio supratimo evoliucija. Paprastai kalbant galima pasakyti, kad tokių nuostatų formavimas beveik visada yra sąlygojamas konflikto tarp keleto mokesčių teisės (ar mokesčių administravimo) principų – tarp siekio suformuoti mokesčių teisės normą paprastą ir aiškia bei užtikrinti mokesčio sumokėjimo neišvengiamumą³⁷.

Pagal savo apimtį mokesčių vengimą draudžiančios („antivengiminės“) normos skirstomos į bendrąsias (*general anti-avoidance rules, GAAR*) ir specialiąsias (*specific anti-avoidance rules, SAAR*)³⁸. Pagrindinis skirtumas tarp bendrųjų ir specialiųjų normų yra tas, kad pastarosios taikomos konkrečioms piktnaudžiavimo atvejais. Bendrosios normos, kurios yra formuluojamos panašiai kaip principai, reikalingos tada, kai susiduriama su situacija, kai mokesčių vengiama tais būdais kurie nepakliūna į specialiųjų teisės normų reguliavimo sferą.

Bendrųjų mokesčių vengimą draudžiančių normų pagrindai yra paremti bendruoju teisės principu – negalimumu piktnaudžiauti teise³⁹, kuris reiškia, kad naudotis mokesčio įstatymo tam tikromis normomis galima tik neprieštaraujant jos esmei bei tikslui, o taip pat ir turinio viršenybės prieš formą principu. Pavyzdžiui, Vokietijos Federalinio mokesčių kodekso 42 straipsnyje įtvirtinta bendroji mokesčių vengimo norma⁴⁰: <...> (1) Piktnaudžiaujant teisės formos (išraiškos) galimybėmis mokesčių įstatymas negali būti apeitas. Jei yra piktnaudžiavimas, atsiranda mokesčių reikalavimas (pretenzija) taip, kaip jis atsiranda esant vienam iš ekonominių procesų (eigų) atitinkančių teisinę formą.

Lietuvos Respublikoje bendroji „antivengiminė“ norma yra įtvirtinta MAĮ 10 straipsnyje „Turinio viršenybės prieš formą principas“ ir 69 straipsnyje „Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą“. Kai taikomas šis principas mokesčiniuose santykiuose, viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne formaliai jos išraiškai. Turinio

³⁷ <http://www.lrinka.lt/Pranesim/palijanskas.phtml>

³⁸ PAULAUSKAS A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. P. 107.

³⁹ Šis principas įtvirtintas Prancūzijoje, Vokietijoje, Belgijoje ir kt.

⁴⁰ http://bundesrecht.juris.de/ao_1977/_42.html

viršenybės prieš formą doktrina gali būti interpretuojama ir per kitas giminingas teorijas.

Ekonominės realybės nebuvimo (*lack of economic substance*) doktrina – taikoma situacijoms, kai dėl teisinės sandorio formos mokesčių mokėtojas gauna mokestinę naudą iš neapmokestinamųjų pajamų neįgydamas mokestinės prievolės. Tai skiria mokesčių vengimą nuo mokesčių planavimo. Jei mokesčių mokėtojas gauna naudą dirbtinai, t.y. sandorio forma skiriasi nuo ekonominės realybės, jam mokestinė nauda nepriklauso.

Netikrų, apsimestinių (*sham transaction*) sandorių doktrina – tai yra sandoriai skirti kitam sandoriui „pridengti“. Šiuo atveju sandoriams taikomos to sandorio, kurį šalis turėjo omenyje, taisyklės. Žinoma, apsimestinio sandorio metu, jo turinys nesutampa su jo forma⁴¹.

Sandorių grupės (*step transaction*) doktrina – kartais nepakanka įvertinti tik vieną sandorį, reikia vertinti visą eilę sudarytų tarpusavį susijusių sandorių, taip siekiant pamatyti tikrąjį sandorių grandinės tikslą⁴².

Prasmės doktrina (*doctrine of label*) doktrina – kai vengiant mokesčių sudaromi tokie sandoriai ir atliekamos tokios ūkinės operacijos, kurie neatitinka įprastų tokiems sandoriais sąlygų. Dėl sandorio vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą, jis laikytinas mokesčių vengimu.

Turinio viršenybės prieš formą principas taip pat įtvirtintas Danijoje, Lenkijoje, Šveicarijoje. Žinoma, literatūroje (ypač angliškai kalbančių šalių) galima surasti ir daugiau doktrinų skirtų mokesčių vengimui nustatyti.

Taigi galime daryti šias išvadas, pirma, bendrosios mokesčių vengimą draudžiančios normos yra įtvirtintos daugelyje pasaulio valstybių, antra, šios normos remiasi turinio viršenybės prieš formą ir bendruoju piktnaudžiavimo teise principais, trečia, minėtų principų pagrindu formuojamos įvairios doktrinos siekiant tinkamai kvalifikuoti mokesčių mokėtojų sudarytų sandorių teisėtumą.

Kaip buvo minėta, be bendrųjų mokesčių vengimą draudžiančių normų yra formuluojamos ir specialiosios mokesčių vengimą draudžiančios normos, skirtos konkreitiems mokesčių vengimo atvejams. Lietuvoje Respublikoje teisės aktuose yra įtvirtintos šios specialiosios teisės normos draudžiančios mokesčių vengimą: siauros kapitalizacijos taisyklės⁴³ (*thin capitalization rules*), išmokų tikslinių teritorijų vienetais nepripažinimo taisyklės⁴⁴, kontroliuojamų užsienio vienetų

⁴¹ Doctrines of Substance Over Form, Economic Substance, Economic Reality, Business Purpose and Sham Transactions, <http://www.taxrisk.com/Doctrines.shtml>

⁴² Daugiau apie šią doktriną <http://www.ballardspahr.com/press/article.asp?ID=292>

⁴³ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 3 d. nutarimas Nr. 1575 „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės“ // Žin., 2003-12-12, Nr. 116-5289..

⁴⁴ Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2001-12-22 įsakymas Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ // Žin., 2001-12-29, Nr. 110-4021.

apmokestinimas⁴⁵ (*controlled foreign corporation*), sandorių kainodaros taisyklės⁴⁶ (*transfer pricing*). Mokesčių administratorius taiko šias normas neatsižvelgdamas ar yra MAĮ 69 straipsnyje numatytos aplinkybės, t.y, ar mokesčio mokėtojas sudarydamas sandorius, ūkines operacijas ar jų grupes siekė mokesstinės naudos ir ar buvo iškreipiamos ar slepiamos aplinkybės, su kuriomis mokesčių įstatymas sieja apmokestinimo tvarką⁴⁷.

1.5. Mokesčių vengimas Lietuvoje

Lietuvos Respublikos norminiuose teisės aktuose nėra įtvirtintos klasikinės mokesčių vengimas sąvokos. Terminas vengimas buvo panaudotas pirmajame 1995 m. birželio 25 d. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 24 straipsnio 3 dalyje, kuris reglamentavo mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) laikotarpį: „Jeigu mokesčio mokėtojas nepateikia mokesčio deklaracijos, pateikia neteisingą mokesčio deklaraciją ar kitaip *vengia mokėti mokesť* <...>.“ Ši norma buvo įtvirtinta šeštajame skyriuje, kuris reglamentavo mokesčio apskaičiavimą, sumokėjimą, išieškojimą ir grąžinimą. Sunku pasakyti, ką įstatymo leidejas turėjo omenyje konstruodamas atitinkamo straipsnio dalį, kurioje vartojamas terminas „*vengia mokėti mokesť*“. Ar buvo siekiama įtvirtinti mokesčių vengimo draudimą apskaičiuojant ir mokant mokesčius, ar mokesčio apskaičiavimo, sumokėjimo, grąžinimo procedūrose vengti klaidų, taip nesumokant mokesčių. Atsakymas į šį klausimą pateikė LVAT savo jurisprudencijoje.

LVAT nagrinėjo apeliacinį skundą, kuriame pareiškėjas skundė VMI prie LR Finansų ministerijos ir Mokestinių ginčų komisijos prie LR Vyriausybės sprendimus sumokėti 45059 Lt juridinių asmenų pelno ir 28332 Lt bendrojo akcizo mokesčių. Byloje nustatyta, kad minėti mokesčiai bendrovei apskaičiuoti pagal atsakovo 2001-02-26 patikrinimo aktą ir jo papildymu 2002-01-31 už 1994-1995 m. Pareiškėjas, nesutikdamas su tokiu atsakovo sprendimu, ginčija šių mokesčių nepriemokų priskaičiavimo teisėtumą, nurodydamas, kad atsakovas nepagrįstai jo

⁴⁵ Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2002-01-24 įsakymas Nr. 24 „Dėl užsienio valstybių arba zonų kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetams netaikomos Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, ir užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos Lietuvos Pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, sąrašų patvirtinimo“ // Žin., 2002-01-30, Nr. 10-379.

⁴⁶ Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2004-04-09 įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ // Žin., 2004-04-21, Nr. 58-2074.

⁴⁷ Daugiau apie specialias mokesčių vengimą draudžiančias normų reglamentavimą bei praktinio taikymo problemą PAULAUSKAS, A. *Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. P.132-157.

atžvilgiu pritaikė MAĮ 24 str. 3 d. (1995-06-28) nuostatas, leidžiančias mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti už dešimtį praėjusių kalendorinių metų, ir neatsižvelgė į to paties įstatymo 24 str. 1 d. nuostatą, kad jei kitaip nenumatyta mokesčio įstatymo, mokesčius galima apskaičiuoti ar perskaičiuoti ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojant atgal nuo tų metų, kada atliekamas apskaičiavimas ar perskaičiavimas, sausio 1 dienos. Pirmos instancijos teismas pareiškėjo skundą atmetė kaip nepagrįstus. Savo sprendime teismas konstatavo, kad mokėtinus mokesčius VMI teisingai ir pagrįstai apskaičiavo už dešimtį praėjusių kalendorinių metų, vadovaujantis MAĮ 24 str. 3 d. Be to iš 2001-02-26 patikrinimo akto nustatyta, kad pareiškėjas pateikė netesingas pelno mokesčio ir bendrojo akcizo deklaracijas, o tai yra pagrindas apskaičiuojant mokesčius taikyti LR MAĮ 24 str. 3 d.

LVAT sprendė⁴⁸ ar pagal tuo metu galiojusio MAĮ 24 str. 3 d.⁴⁹ yra galimybė apskaičiuoti (perskaičiuoti) mokesčius už dešimtį praėjusių kalendorinių metų. Teismas pasisakė, kad šio straipsnio taikymas sietinas su dviem aplinkybėmis (1) kai kitoks apskaičiavimo (perskaičiavimo) laikotarpis tiesiogiai nėra nustatytas pačiame mokesčių įstatyme ir (2) kai yra nustatyta nors viena iš šio straipsnio 3 d. išvardintų aplinkybių.

Teismas nutartyje konstatuoja, „kad atsirastų įstatyminės sąlygos taikyti MAĮ 24 str. 3 d. nuostatas turi būti nustatyta faktinė aplinkybė – vengimas mokėti mokesčius. <...> sąvoka „vengimas“ lingvistine prasme suprantama kaip stengimasis išsisukti, išsisukinėjimas <...> stengimasis išsisukti, tai elgesio būdas, kuris parodo žmogaus susiformavusį valinį elementą – sąmoningą siekimą tam tikrų pasekmių. Todėl vengimą mokėti mokesčių aiškinant mokesčių teisinių santykių kontekste, darytina išvada, kad tai yra sąmoninga tyčinė veika, kuri gali pasireikšti deklaracijos nepateikimu laiku be pateisinamų priežasčių, žinomai neteisingu duomenų apie savo arba įmonės pajamas, pelną ar jų naudojimą įrašymu į deklaraciją; apgaulingu apskaitos tvarkymu, apskaitos dokumentų klastojimu, slėpimu ir pan., t.y. turi būti nustatyti tokie mokesčio mokėtojo faktiškai atlikti veiksmai, kurie įrodytų, kad mokesčio mokėtojas siekė išvengti visiško ar dalinio mokesčio mokėjimo.“

Taigi tuo metu galiojusio MAĮ 24 str. 3 d. sąvoka „vengia mokėti mokesčių“ buvo

⁴⁸ LVAT 2003 vasario 24 d. nutartis Administracinėje byloje Nr. A-8-27-2003 BĮ UAB „Lietpack“ v Valstybinė mokesčių inspekcija.

⁴⁹ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 1995, Nr. 61-1525. 24 str. 3 d. „Jeigu mokesčio mokėtojas nepateikia mokesčio deklaracijos, pateikia neteislingą mokesčio deklaraciją ar kitaip vengia mokėti mokesčių ir jeigu mokesčio įstatymas nenustato kitaip, mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti galima ne daugiau kaip už dešimtį praėjusių kalendorinių metų, už kuriuos mokesčio administratoriui turėjo būti pateikta mokesčio deklaracija. Ši taisyklė taip pat taikoma ir mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui.“

interpretuota labai plačiai. Apibūdindamas mokesčių vengimo sąvoką, teismas vardino veikas, kurios anaipol negali būti laikomos mokesčių teisės pažeidimais – apgaulingas apskaitos tvarkymas, dokumentų klastojimas ir jų slėpimas, žinomai neteisingų duomenų apie pajamas ir pelną pateikimas. Tai yra mokesčių slėpimo veiksmai, už kurių padarymą yra taikoma baudžiamoji atsakomybė. Taip interpretuodamas mokesčių vengimo sąvoką, teismas įneša neaiškumą tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui. Be to, šio įstatymo galiojimo laikotarpiu ir kita problema yra aktuali mokesčių administratoriui.

Mokesčių administratorius įtardamas, kad mokesčio mokėto veikloje galimai yra mokesčio vengimo požymių, tam kad paneigtų sandorių tikrumą ir jų sudarymo aplinkybes, turėjo juos ginčyti pagal tuo metu galiojusio Civilinio kodekso⁵⁰ nuostatas, reglamentuojančias sandorio negaliojimo pagrindus. Mokesčių mokėtojų „patikrinimo metu jis (aut. – mokesčių administratorius) negali apsiriboti vien formaliu mokesčių mokėtojo pateiktų dokumentų tikrinimu, o privalo vertinti visus mokesčių mokėtojo veiksmus, vienaip ar kitaip darančius įtaką mokesčių apskaičiavimą. Todėl sprendamas apmokestinimo klausimus mokesčių administratorius privalo įvertinti ir mokesčių mokėtojo sudarytus sandorius, kurie buvo mokesčio apskaičiavimo pagrindas⁵¹. Sandoriai, jų sudarymas ir galiojimas yra civilinės teisės, o ne viešosios teisės reguliavimo dalykas, tačiau neretai mokesčių administratorius patikrinimo metu pripažindavo sandorius niekiniais *ex officio*. Susidaro situacija, kai mokesčio mokėtojas pagal sudarytus sandorius įgyja civilines teises ir pareigas, tačiau mokestinuose santykiuose šiais sandoriais jis vadovautis negali. Šios problemos sprendimo eigą galime surasti išnagrinėję 2001-2003 m. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) veiklos ataskaitas. Ši ikiteisminio mokestinio ginčo komisija pirmoji nagrinėjo skundus dėl mokesčio administratoriaus veiksmų vertinant mokesčio mokėtojo sudarytus sandorių atitikimui teisei. 2001 m. veiklos ataskaitoje, MGK nagrinėdama sandorių pripažinimo niekiniais ir negaliojančiais problemą, siūlo mokesčio administratoriui naudotis Civilinio kodekso galimybėmis (tiek seno, tiek naujo Civilinio kodekso), teismine tvarka ginčyti sandorius. Tačiau komisija konstatuoja⁵², kad <...> praktikoje mokesčio administratorius šiomis nuostatomis nesivadovauja ir nesikreipia į teismus dėl sandorių nuginkėjimo. Todėl <...> gaunama situacija, kai mokesčio mokėtojas pagal sandorį lyg ir įgyja civilines teises ir pareigas, tačiau mokestinuose santykiuose šiais sandoriais jis vadovautis negali.“ 2002 m. MGK veiklos ataskaitoje⁵³,

⁵⁰ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Žin., 1964, Nr. 19-138.

⁵¹ PAULAUSKAS, A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. P. 58.

⁵² Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. veiklos ataskaita.

⁵³ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. veiklos ataskaita.

konstatuojama problemos tęstinumas, nes mokesčių administratorius neretai patikrinimo metu faktiškai pripažįsta sandorius niekiniais, nors dar metais prieš tai komisija pažymėjo, kad net ir niekiniai sandoriai, jeigu kyla suinteresuotų asmenų ginčas, turi būti pripažinti negaliojančiais teismine tvarka (CK 1.78 str.). LVAT išreiškė kitokią poziciją, kai mokesčio mokėtojo sandoris sudarytas pažeidžiant imperatyvias įstatymo normas. LVAT 2003 m. gegužės 15 d. administracinė byla, kurioje, kaip pavyzdys aptariamam atveju, konstatuota⁵⁴ „Iš aptariamų sandorių matyti, kad jie pagal savo turinį yra nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandoriai, kuriems tiek 1964 m., tiek 2001 m. liepos 1 d. CK redakcijos numato privalomą notarinę formą. Kadangi šie sandoriai sudaryti pažeidžiant imperatyvų įstatymo reikalavimą dėl sandorių formos, todėl jų negaliojimo pagrindas yra akivaizdus. O akivaizdumo faktorius šalina būtinybę šiuos sandorius nuginčyti teismine tvarka, laikantis bendrųjų įrodinėjimo taisyklių (CK 1.78 str. 1, 5 d.). Esant šioms aplinkybėms teismas teisingai konstatavo, kad mokesčio administratorius pagrįstai ir teisėtai mokesčio mokėtojo sandorius laikė niekiniais.“ Tokios nuomonės laikomasi ir doktrinoje⁵⁵ „mokesčio administratorius *ex officio* sandorį gali laikyti negaliojančiu tik išimtiniais atvejais tada, kai yra akivaizdus jo negaliojimo pagrindas ir jokių papildomų įrodymų nereikia, akivaizdus faktas – tai neabejotinai aiškus arba logiškai išvestas iš neabejotinai aiškių žinių.“ Mokesčių administratoriui, siekiančiam pripažinti sandorį negaliojančiu *ex officio* reikia remtis ne prielaidomis ar spėjimais, o pagrįstais faktais, priešingai teismas atmes tokius argumentus kaip nepagrįstus⁵⁶. Galima kelti klausimą – kiek ir kokių mastu valstybinės valdžios institucija, šiuo atveju mokesčio administratoriaus asmenyje, gali kištis į privatus teisinius santykius? Sandorio formos, galiojimo ir negaliojimo pagrindai numatyti Civiliniame kodekse, tačiau sandoris yra ir mokestinės prievolės atsiradimo momentas. Sandoris civilinės teisės prasme gali būti teisėtas, tačiau gali būti sudarytas tik tam, kad būtų susimąžinama ar vengiama mokėti mokesčius. Atsakant į šį klausimą reikia atkreipti dėmesį į štai ką, pirma, sandorio sudarymo teisėtumui taikoma civilinės teisės normos, t.y. vidinė sandorio teisinė forma, antra, kai sandorio sudarymo faktas yra apmokestinamasis momentas, tai taikoma atitinkamo mokesčio teisės normos, t.y. išorinė sandorio forma. Taigi mokesčių administratorius gali vertinti

⁵⁴ LVAT 2003 gegužės 15 d. Administracinė byla Nr. A-8-425/2003 UAB „Taraila ir partneriai“ v Valstybinė mokesčių inspekcija.

⁵⁵ PAULAUSKAS A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. P. 60.

⁵⁶ LVAT 2004 m. rugpjūčio 10 d. Administracinė byla Nr. A¹⁰ – 689/2004 UAB „Varėnos dujos“ v Valstybinė mokesčių inspekcija; LVAT 2003 m. gegužės 14 d. administracinė byla Nr. A⁸ – 490/2003 UAB „Apsaga“ v Valstybinė mokesčių inspekcija <...> Iš bylos matyti, kad atsakovas tokių akivaizdžių pagrindų, leidžiančių sandorį pripažinti niekiniu, nenurodė bei nepateikė. Dėl ko, jo išvada dėl aptariamo sandorio pripažinimo niekiniu yra nepagrįsta ir neteisinga. Pažymėtina, kad atsakovo nurodomi sandorio negaliojimo pagrindai ir aplinkybės yra ginčytino pobūdžio, t.y. reikalauja bendrųjų įrodinėjimo taisyklių taikymo, o tuo pačiu ir teismo jų įvertinimo. Todėl, atsakovui nepateikus atitinkamo teismo sprendimo, jo teiginiai dėl šio sandorio negaliojimo, yra neįrodyti įstatymo nustatyta tvarka.

išorinę sandorio formą tik tiek, kiek tai susiję su apmokestinamuoju momentu ir prievole mokėti mokesčius, tačiau negali kiškis į privačių sandorio šalių valią.

2003 metais aukščiausiosios teisminės institucijos – LVAT ir LRKT, nagrinėja civilinės ir mokesčių teisės santykių, po kurių precedentų formuojasi vienoda teisminė praktika.

LRKT 2003 m. lapkričio 17 d. nutarime pažymėjo, kad mokestiniai santykiai yra prievoliniai teisiniai santykiai tarp valstybės ir mokesčio mokėtojo. Šie santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas. Mokesčių santykiai – tai valdingo pobūdžio teisiniai santykiai tarp mokesčių mokėtojų ir valstybės vykdomosios valdžios institucijų. Institucijų priimti sprendimai (nurodymai) yra privalomi mokesčio mokėtojams. Dėl mokesčių nesitariama.

LVAT plenarinės sesijos 2003 m. gruodžio 15 d. nutartyje⁵⁷ yra pažymėta <...> susidūrus su viešosios teisės normomis nereglamentuotais teisiniais santykiais, yra galimas subsidarius privatinės teisės taikymas. Tai tiesiogiai numato Civilinio kodekso 1.1 straipsnis. Pagal šio straipsnio 2 dalį turtiniams santykiams, kurie pagrįsti įstatymų nustatytu asmenų pavaldumu valstybės institucijoms ir kurie tiesiogiai atsiranda, kai valstybės institucijos atlieka valdžios funkcijas (realizuojamas pavaldumas) arba įstatymų nustatytas asmenims pareigas valstybei ar jos taiko įstatymų nustatytas administracines ar baudžiamąsias sankcijas, įskaitant valstybės mokesčių, kitų privalomų rinkliavų ar įmokų valstybei ar jos institucijoms, valstybės biudžeto santykius, bei kitokiems santykiams, kuriuos reglamentuoja viešosios teisės normos, Civilinio kodekso normos taikomos tiek, kiek šių santykių nereglamentuoja atitinkami įstatymai, taip pat Civilinio kodekso įsakmiai nurodytais atvejais. Iš šios bendrosios Civilinio kodekso normos matyti, kad Civilinio kodekso normos viešojo administravimo srityje taikomos tik tais atvejais, kai tai yra įsakmiai nurodyta Civiliniame kodekse ir kai viešojo administravimo santykiai nėra tiesioginiai reglamentuoti viešosios teisės normomis. Subidarius Civilinio kodekso normų taikymas pildant viešosios teisės spragas leidžia tiksliau prognozuoti galimą susiklosčiusių teisinių santykių įvertinimą, kad, susidūrus su situacija, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai reglamentuotos atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta Civiliniame kodekse, turi būti taikomos viešosios teisės normos, tokiais atvejais Civilinio kodekso normos netaikytinos.“ Taip pat, plenarinė sesija pažymėjo, kad viešosios ir privatinės teisės atribojimo klausimas nėra paprastas, kiekvienu konkrečiu atveju turi būti sprendžiamas taikytinos teisės klausimas. Mokesčių administratorius pirmiausia turi išnaudoti visas viešosios teisės jam suteiktas galimybes, ir tik išimtiniais atvejais, kai viešojo administravimo santykiai nėra tiesiogiai reglamentuoti viešosios teisės normomis, jis gali naudotis Civiliniu kodekso

⁵⁷ Taip pat ir LVAT 2004 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje A-7-60-2004 UAB "Akmenės transportas" v Valstybinė mokesčių inspekcija.

normomis, nors ir tai, turi būti įsakmiai nurodyta jame.

Mokesčių mokėtojų sudarytų sandorių pripažinimo negaliojančiais problema⁵⁸ buvo aktuali iki 2002 liepos 1 d., kada įsigaliojo MAĮ straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26(2) įstatymas Nr. IX-955, kuriame buvo įvesta nauja teisinė sąvoka – piktnaudžiavimas. Šio įstatymo 26(2) straipsnis suteikė mokesčių administratoriui teisę, nustatant mokesčio bazę ir apskaičiuojant mokėtiną mokesčio sumą, neatsižvelgti į mokesčio mokėtojo sandorį, ūkinę operaciją ar bet kurią jų grupę, kurių tikslas yra gauti mokestinę naudą, ir atkurti iškreiptas aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką. Taigi buvo įtvirtintas sandorio turinio viršenybės formai principas; tai leido mokesčio administratoriui nepaisyti mokesčio mokėtojo sandorio ta apimtimi, kiek šis sandoris susijęs su sąžiningu mokesčių apskaičiavimu⁵⁹. 2002 m. birželio 28 d. Mokesčių administravimo įstatyme⁶⁰ *piktnaudžiavimas* apibrėžiamas kaip – mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, kurių tikslas yra gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai atitolinti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus iškreipiant arba slepiant aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką. Piktnaudžiavimu nelaikoma mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, kurių pagrindiniu tikslu pagrįstai laikytinas verslo poreikių tenkinimas, o mokestinė nauda atsiranda arba gali atsirasti, kaip papildomas tokios veiklos rezultatas. Mokesčių vengimo terminas čia neminimas, tačiau pakeičiamas platesniu – piktnaudžiavimo terminu. Šio straipsnio analizė leidžia teigti, kad yra du privalomi elementai – sandorio, ūkinės operacijos ar jų grupės (1) tikslas ir (2) būdas. Tikslas, be jokios abejonės yra mokestinė nauda. Būdas – mokesčio mokėtojo veiksmai, kuriais iškreipiamos ar slepiamos aplinkybės su kuriomis mokesčių įstatymas sieja apmokestinimą.

Šiuo metu galiojančiuose Lietuvos Respublikos teisės aktuose galime aptikti „mokesčio

⁵⁸ LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1-495-05 „*Boslita*“ ir *Ko v Valstybinė mokesčių inspekcija*; Taip pat LVAT 2004 m. birželio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰ – 463/2004 *UAB „Nekilnojamojo turto fondas“ v Valstybinė mokesčių inspekcija*:<...>Mokesčių administravimo įstatymo 26² straipsnio redakcija įsigaliojo nuo 2002 m. liepos 1 d. Įstatymo galia yra nukreipiama į ateitį. Visi sandoriai pagal kuriuos pareiškėjui buvo perskaičiuoti mokesčiai, buvo sudaryti iki Mokesčių administravimo įstatymo 26² straipsnio įsigaliojimo. Todėl vadovautis šio straipsnio nuostatomis mokesčių administratorius negalėjo, nes pareiškėjo sudaryti sandoriai ir atliktos ūkinės operacijos mokesčio administratoriaus galėtų būti vertinami kaip piktnaudžiavimas tik tuo atveju, jeigu jie būtų buvę sudaryti po 2002 m. liepos 1 dienos.“

⁵⁹ PAULAUSKAS A. Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos // TEISĖ 2004 (51).

⁶⁰ Valstybės žinios, 2002, Nr. 65-2628.

vengimo“ terminą⁶¹, vartojamą Administracinių teisės pažeidimo kodekso⁶² 172⁽¹⁾ straipsnyje⁶³, kuris numato administracinę atsakomybę mokesčių mokėtojams už buhalterinės apkaistos dokumentų, jų vedimo tvarkos pažeidimus, bei mokesčių vengimą. Šio straipsnio dispoziciją įstatymo leidėjas formuluoja sekančiai: „Fizinių asmenų, įstaigų arba organizacijų vadovų ir vyriausiųjų finansininkų (buhalterių), individualių įmonių savininkų, asmenų, įgaliotų tvarkyti ūkinių bendrijų reikalus, uždarytųjų akcinių bendrovių ir akcinių bendrovių administracijos vadovų, žemės ūkio bendrovių valdybų pirmininkų ar administracijos vadovų, kooperatinių bendrovių valdybų pirmininkų ar valdytojų, valstybės bei savivaldybės įmonių administracijos vadovų, bankrutuojančių įmonių administratorių ar jų įgaliotų asmenų, įmonių likvidatorių ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimas, neteisingų duomenų apie pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimas <...>“ Iš cituotos ATPK straipsnio dispozicijos matome, kad nėra detalizuota straipsnio pavadinime vartojama sąvoka mokesčių vengimas, taigi nėra aišku, ką galime laikyti mokesčių vengimu. Suprantant ATPK 172(1) str. pažodžiui, administracinė atsakomybė kyla už buhalterinės apskaitos dokumentų, kurie išvardinti straipsnio dispozicijoje taisyklių nesilaikymą. Autoriaus nuomone, tai yra nesuderinama su mokesčių vengimo doktrina, MAĮ, bei LVAT suformuluota praktika. Be administracinės atsakomybės numatytos ATPK 172(1), už mokesčių vengimą kyla mokesstinė atsakomybė pagal MAĮ VIII skyriaus straipsnius⁶⁴.

Mokesčių vengimo turinys yra atskleistas naujos redakcijos⁶⁵ MAĮ 69 straipsnyje: „Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus <...>“. Šis apibrėžimas beveik identiškas ankstesnės redakcijos MAĮ piktnaudžiavimo institutui. Straipsnio pavadinimas „Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą“ nėra klaidinantis apibrėžiat mokesčių vengimą, nes įstatymo

⁶¹ Taip pat Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėmis Nr. VA-108 (Žin., 2004, Nr. 88-3258).11 p. Tais atvejais, kai mokesstinio tyrimo metu nustatoma faktų, **turinčių mokesčių vengimo požymių** ar keliančių įtarimą, kad mokėtojas gali paslėpti arba sunaikinti mokesstiniam patikrinimui atlikti reikalingus dokumentus, kitaip ap sunkinti mokesstinio patikrinimo eigą, nedelsiant gali būti pradėtas mokesstinis patikrinimas.

⁶² Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Žin., 1985, Nr. 1-1.

⁶³ 172⁽¹⁾ straipsnis „Ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimas **bei mokesčių vengimas**“.

⁶⁴ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. VIII skyrius Mokesčių įstatymų pažeidimai ir atsakomybė, 138-143 str.

⁶⁵ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243.

leidėjas būtent per šį principą pasirinko mokesčių mokėtojų veiksmus kvalifikuoti kaip neatitinkantį įstatymo tikslui ir prasmei.

Dr. A.Paulauskas analizuodamas MAĮ 69 straipsnį išskiria tokius mokesčių vengimo požymius⁶⁶:

- 1) mokesčių vengimo tikslas yra gauti mokestinę naudą;
- 2) gavus mokestinę naudą padaroma žala biudžetui;
- 3) mokesčių vengiama iškreipiant ar slepiant aplinkybes (neatskleidžiant tikrų sandorio tikslų ir šalių ketinimų);
- 4) vengimo atveju sudaromi ir realiai vykdomi sandoriai, ūkinės operacijos, kurie atvaizduojami mokesčių mokėtojo buhalterinėje apskaitoje, tačiau šie sandoriai prieštarauja ekonominei logikai – nesiekiami maksimalaus pelno minimaliomis sąnaudomis;
- 5) vertinant atliktų veiksmų visumą, jie neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, nors vertinant atliktus veiksmus atskirai vienas nuo kito, jie formaliai neprieštarauja įstatymų reikalavimams.

Beveik identišškai mokesčių vengimo požymiai apibūdinami MGK 2005 m. balandžio 21 d. sprendime Nr.S-202-(7-143/2005), kuriame suformuluojama ir mokesčių vengimo sąvoka. LVAT teismo praktikoje galime išskirti 2005 m. liepos 7 d. nutartį⁶⁷ administracinėje byloje „*Boslita*“ ir *Ko v Valstybinė mokesčių inspekcija*, kurioje atskiriamos sąvokos mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas : „Mokesčių vengimas skiriasi nuo mokesčių slėpimo tuo, jog vengiant mokesčių realiai atliekamos ūkinės operacijos, kurios, neiškreipiant jų turinio, atvaizduojamos buhalterinėje apskaitoje. Tačiau šių ūkinių operacijų pagrindinis tikslas yra ne realios ūkinės – komercinės veiklos vykdymas, o mokestinės naudos gavimas piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu. Be to, tokios ūkinės operacijos ir mokesčių mokėtojų elgesys negali būti pateisinamas nei ekonominės logikos, paprastai pasireiškiančios pelno siekimu, nei kitomis svarbiomis aplinkybėmis.“

Iš to kas pasakyta aukščiau, galime konstruoti mokesčių vengimo sudėtį, kuri apibūdina subjektą, subjektyviąją pusę ir objektą, objektyviąją pusę.

Subjektas – tiek Lietuvos Respublikos fizinis ar juridinis asmuo, tiek teisės subjektas iš užsienio valstybės.

Subjektyvioji pusė – mokesčio mokėtojo (subjekto) kaltė ir tikslas. Mokesčių vengimas gali būti padarytas tik tyčia, asmeniui sąmoningai suvokiant savo veiksmus, kad jis iš sudaromų

⁶⁶ PAULAUŠKAS A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. P. 121.

⁶⁷ LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje A-1-495-05 „*Boslita*“ ir *Ko v Valstybinė mokesčių inspekcija*;

sandorių, atliekamų ūkinių operacijų ar jų grupės turės mokestinę naudą ir siekia jos. Kaltės forma – neatsargumas, mokesčių vengimo atveju neįmanoma. Tikslas gali būti suprantamas sutinkamai su MAĮ 69 str. 1 d. nurodytais mokesčio mokėtojo veiksmais – 1) tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus; 2) sumažinti mokėtiną mokesčio sumą; 3) ar visiškai išvengti mokesčio mokėjimo; 4) padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą); 5) ar sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus. Mokesčio mokėto tikslo ir naudos nustatymo svarba konstatuota LVAT nutartyse⁶⁸ kaip būtinas elementas, nustatant mokesčių vengimą.

Objektas – valstybės finansų sistema⁶⁹. Tai visuomeniniai santykiai, reguliuojami mokesčių ir finansų teisės normomis, atsirandantys mokesčių nustatymo, surinkimo ir mokesčių administravimo srityje. Per valstybės finansų sistemą yra surenkamos, paskirstomos ir panaudojamos valstybės biudžeto lėšos.

Objektyvioji pusė – išorinė mokesčių vengimo pusė, kuri pasireiškia mokesčio mokėtojo aktyviais veiksmais sudarant sandorius, ūkines operacijas ar jų grupes. Šiuo atveju mokesčio administratorius turi atkreipti dėmesį ne tik į pavienius mokesčio mokėjo sudarytus sandorius, bet ir jų grupes, jų sudarymo aplinkybes, rezultato buvimą, ekonominę logiką ir pan.

Mokesčių administratorius, norėdamas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą turi nustatyti visus mokesčio vengimo sudėties elementus.

1.6. Mokesčių apskaičiavimas mokesčių vengimo atvejais

MAĮ⁷⁰ 66 str. 1 d. įtvirtinta bendra taisyklė, kad vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, priklausanti mokėti mokesčių apskaičiuoja pats mokesčio mokėtojas, išskyrus atitinkamuose teisės

⁶⁸ LVAT 2005 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje *G.L. v Valstybinės mokesčių inspekcija*. <...> Įvertinęs paminėtas aplinkybes, pirmosios instancijos administracinis teismas padarė įstatymu pagrįstą išvadą, kad dovanojimo sutartis buvo sudaryta **siekiant išvengti** Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 5 ir 6 straipsniuose numatyto pajamų mokesčio mokėjimo. Šia dovanojimo sutartimi buvo **siekama gauti mokestinę naudą**.“ Taip pat LVAT 2005 m. spalio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr.A² - 1423 – 05 *P.B. v Valstybinė mokesčių inspekcija* <...> Vertindama visumoje paminėtas aplinkybes bei ginčo situaciją, teisėjų kolegija sutinka su mokesčių administratoriaus išvada, kad minėtos dovanojimo sutarties **tikslas buvo gauti mokestinę naudą**, t. y. sumažinti mokėtiną į biudžetą pajamų mokesčio sumą.”

⁶⁹ LRKT 1998 m. spalio 9 d. nutarimas <...> Valstybės finansų sistemos dalis yra mokesčiai. Jie sudaro pagrindinę valstybės biudžeto dalį.“ LRKT 1997 m. liepos 10 d. nutarimas <...> Akivaizdu, kad pagrindinė mokesčių paskirtis - fiskalinė, jie naudojami sudaryti valstybės išdui, skirtam visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti. Be to, mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys socialiniai, ekonominiai procesai, remiamos naudingos ūkinės pastangos, pritraukiamas kapitalas, investicijos arba priešingai - stabdomos nepageidautinos socialinės-ekonominės raidos tendencijos.“

⁷⁰ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243.

aktuose numatytas išimtis. Be to, mokesčių mokėtojas, privalo apskaičiuoti, o neteisingai apskaičiavęs perskaičiuoti tiek deklaruotą, tiek nedeklaruotą mokestį. Pastebėjęs, kad deklaruotas mokestis buvo apskaičiuotas neteisingai, mokesčių mokėtojas privalo jį perskaičiuoti ir apie tai informuoti valstybinę mokesčių inspekciją, pateikdamas patikslintą mokesčio deklaraciją, jei kitaip nenumato įstatymas. Jeigu mokesčio mokėtojas privalo apskaičiuoti nedeklaruotą mokestį, bet jo neapskaičiavo, o neteisingai apskaičiavęs – neperskaičiavo, taip pat kai VMI nepateikė deklaruojamo mokesčio deklaracijos, o neteisingai apskaičiavęs mokestį nepateikė patikslintos mokesčio deklaracijos, jei kitaip nenumato įstatymas, mokesčių mokėtojui mokėtiną mokestį mokestinio patikrinimo ar tyrimo metu apskaičiuoja mokesčių administratorius (MAĮ 66 str. 2 d.). Esant mokesčių įstatymų pažeidimams, mokesčiai apskaičiuojami (1) tiesiogiai arba (2) netiesiogiai (specialiais mokesčio apskaičiavimo būdais). Mokesčio apskaičiavimas – tai mokesčių teisės aktuose numatytų veiksmų visuma, nustatant mokesčio bazę, tarifą, pritaikant lengvatas ir kt.

Tiesiogiai apskaičiuoti mokesčio bazę galima tik tada, kai mokesčių mokėtojas turi buhalterinės apskaitos dokumentus, kurie atspindi tikrąjį ūkinių operacijų turinį, arba kai mokesčių administratorius surenka įrodymų patvirtinančių ūkinės operacijos turinį. Šiuo atveju taikomi atitinkamų mokesčių įstatymo nuostatos ir mokėtinas mokestis į biudžetą skaičiuojamas pagal nustatytas taisykles.

LRKT 2003 m. lapkričio 17 d. nutarime išaiškino sąvokos „mokesčio bazė, nustatyta įstatymo tvarka“ turinį:

<...> nustatant konkretų apmokestinamąjį objektą (mokesčio bazę), kuriam turi būti pritaikytas mokesčio dydis (tarifas), turi būti vadovujamasi atitinkamą mokestį nustatančiu įstatymu, kad mokesčio apskaičiavimas turi būti pagrindžiamas juridinę reikšmę turinčiais dokumentais, kad mokesčio mokėtojas mokesčio administratoriui turi pateikti mokesčio deklaraciją, kad mokesčio deklaracijoje turi būti nurodytas mokesčio dydis, kurį privaloma sumokėti į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus, kad mokesčio mokėtojas, kuris neturi mokesčiui apskaičiuoti reikalingų dokumentų, turi pareigą parengti juos per mokesčio administratoriaus nustatytą laiką. Mokesčio bazės nustatymas įstatymo nustatyta tvarka atsižvelgiant į mokesčio pobūdį gali apimti ir kitus įstatymu įtvirtintus elementus (reikalavimus). <...> sąvoka „nustatyti mokesčio bazę įstatymo nustatyta tvarka“ iš esmės reiškia konkrečios mokesčio bazės apskaičiavimą įstatymo nustatyta tvarka. „

Vienas iš dažniausiai praktikoje pasitaikančių pažeidimų yra mokesčių slėpimas apskaitoje fiksuojant su įmonės veikla nesusijusias bei neįvykusias ūkines operacijas, kai mokesčių mokėtojai į sąnaudas įtraukia nepatirtas ir pelnui uždirbti neskirtas išlaidas bei į PVM atskaitą įtraukia PVM

sumas, nesusijusias su PVM apmokestinamąja veikla. Mokesčių bazė šiuo atveju apskaičiuojama tiesiogiai, vadovaujantis atitinkamų mokesčių įstatymais, nepripažįstant pirkimo PVM atskaitos bei patirtų išlaidų sąnaudomis⁷¹. PVM atskaitos taikymas visada kėlė daug ginčų tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčio administratoriaus, todėl ir LVAT praktika šiuo klausimu yra pakankamai išplėtotą. Pagrindinės problemos šių mokesčių ginčų kategorijoje buvo buhalterinės apskaitos dokumentų juridinės galios nustatymas, nes pagal atitinkamų mokesčių įstatymus, mokesčių mokėtojas gali atskaityti pirkimo (importo) PVM sumas tik tais atvejais, jeigu šios sumos pagrįstos juridinę galią turinčiais buhalterinės apskaitos dokumentais.

LVAT plenarinės sesijos sprendime 2002 gegužės 31 d. sprendime⁷² nagrinėdama šią problemą suformulavo praktiką, kad bet koks PVM sąskaitos faktūros rekvizito nebuvimas ar jo netikrumas neturi juridinės galios, dėl ko pirkėjas negali atskaityti pirkimo PVM pagal įstatymą. Tačiau LVAT praktika keitėsi 2004 metais, kai buvo suformuluotas teisminis 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos precedentas⁷³ administracinėje byloje *UAB „Tauja“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija*. Teismas pabrėžė, jog mokesčių administratorius, norėdamas paneigti teisę į PVM atskaitą, turi įrodyti ne tai, kad prekių ankstesnė apyvarta nėra patvirtinta buhalterinės apskaitos dokumentais, ir ne tai, kad prekė yra neteisėtai patekusi į rinką, bet tai, kad nebuvo realaus prekių ar paslaugų teikimo kaip PVM objekto, t. y. parduodant prekes ar teikiant paslaugas nebuvo sukurta pridėtinė vertė, o tuo pačiu nėra minėtosios teisės į PVM atskaitą atsiradimo prielaidos. Aplinkybės, jog prekės neturi buhalterinės apskaitos dokumentų, gali būti reikšmingos kaip netiesioginiai įrodymai įrodinėjant aplinkybes, kad prekių apskritai nėra ir jos nebuvo patiektos. Tačiau realus prekių buvimas ar nebuvimas turėtų būti nustatomas atsižvelgiant į aplinkybių visumą, o ne vien į buhalterinės apskaitos dokumentų buvimą arba nebuvimą⁷⁴. Be to, LVAT susiejo teisės į PVM

⁷¹ PAULAUSKAS, A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. P. 55 psl.

⁷² LVAT 2005 m. gegužės 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷-453/2000 *V. Mimus II v. Valstybinė mokesčių inspekcija*: „<...> Tokiu būdu pareiškėjo įmonė, remdamasi apskaitos dokumentais, neatitinkančiais Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 10 str. reikalavimų, nes jie išrašyti ne ant Vyriausybės nustatyta tvarka išgimtų PVM sąskaitų-faktūrų blankų, be pagrindo padidino atskaitomą pridėtinės vertės mokesčio sumą. <...> į sąnaudas, mažinančias apmokestinamąsias pajamas, neteisėtai įtraukė PVM sąskaitose-faktūrose nurodytas sumas.“ Taip pat LVAT sprendimai administracinėse bylose Nr. A⁶ – 330/2002, Nr. A¹⁰ – 124 – 03.

⁷³ Nr. A¹-355/2004

⁷⁴ LVAT 2005 m. balandžio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A² - 431 – 05 *J. Š. gamybos – paslaugų įmonė „Šakys“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija*. <...> Pirmosios instancijos teismas kodo (PVM – aut.) ištaisymą traktavo kaip dokumento papildymą trūkstamais rekvizitais. Tuo metu galiojusio mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 4 dalis numatė, kad patikrinimo metu nustatčius, kad dokumentas neturi juridinės galios, nes jame trūksta vieno ar kelių privalomų rekvizitų, dokumentas finansų ministro nustatyta tvarka gali būti papildomas. <...> Ištaisant PVM mokėtojo kodą šios tvarkos nesilaikyta (1, 5, 6, 8 punktai), tačiau mokesčio mokėtojas šios tvarkos reikalavimų galėjo laikytis, **tik esant mokesčio administratoriaus iniciatyvai ir šiam atlikus atitinkamus veiksmus**. Kadangi pagal Apskaitos dokumentų papildymo tvarką dokumento papildymas įmonės pardavėjo PVM mokėtojo kodu buvo

atskaitą paneigimą su subjektyviu mokesčių mokėtojo veikos elementu, pažymėdamas, kad mokesčių mokėtojas, įsigydamas prekes ar paslaugas, ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, jog pardavėjas už tokia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokės pridėtinės vertės mokesčio, elgiasi *nesąžiningai*, todėl toks mokesčių mokėtojas neįgyja teisės į PVM atskaitą. Taip teismas šalia objektyvaus PVM atskaitos kriterijaus, t.y. sandorio turinio, išskyrė subjektyvų kriterijų – mokesčio mokėtojo *sąžiningumą*. Ši plenarinės sesijos nutartis svarbi ne tik mokestinuose ginčiuose susijusiuose su PVM atskaita, bet apskritai, vertinant mokesčio mokėtojo veiksmus objektyviais ir subjektyviais kriterijais, juolab, kad PVM srityje ginčai kyla nuolat. Ši nutartis, autoriaus nuomone, atlieka ir prevenciją mokesčių planavimo ir vengimo srityje, nes mokesčių planuotojai, žinodami, kad bus vertinami pagal teismo suformuluotą sąžiningumo prizmę, turės pagrįsti savo sudarytų sandorių tikslus ir naudą.

Iš to kas buvo aptarta, galime daryti šiuos apibendrinimus. Mokesčių vengimas – tai mokesčio mokėtojo mokestinės naudos siekimas organizuojant savo veiklą taip, kad formaliai atitiktų mokesčio įstatymo reikalavimus. Pagrindinė mokesčių vengimo problema kilusi LVAT praktikoje, yra įtartinų mokesčio mokėtojo sudarytų sandorių kvalifikavimas įtariant mokesčių vengimą. Kol nebuvo įvestas piktnaudžiavimo institutas, mokesčių administratorius mokesčio mokėtojo įtartinus sandorius turėjo ginčyti Civilinio kodekso nustatyta tvarka, tačiau neretai, sandoriai buvo pripažinti negaliojančiais viešosios teisės normomis, o tai buvo nesuderinama su tuo metu galiojusi MAĮ. LVAT naikindavo mokesčio administratoriaus priimtus sprendimus, kaip netinkamai pritaikius MAĮ, išskyrus atvejus, kai sandoriai prieštaravo imperatyvioms įstatymo normoms ir jų nepriešingumas teisei nekeldavo abejonių. MAĮ 2002-07-10 įvedus piktnaudžiavimo institutą, mokesčių mokėtojai prarado galybę remtis sandorių pripažinimo negaliojančiais pagrindais pagal Civilinį kodeksą. Tačiau mokesčių administratoriui atsirado galimybė pripažinti mokesčių mokėtojo sandorius, ūkines operacijas ar jų grupės negaliojančiu MAĮ pagrindu, vertinant jų tikslą ir jų atlikimo būdą. Priėmus naujos redakcijos MAĮ buvo įvestas turinio viršenybės formai principas, kuris, kaip rodo LVAT praktika, gali būti taikomas ir mokesčių mokėtojo naudai. Tačiau ir taikant minėtą principą, autoriaus nuomone, praktikoje visada kils problemų nustatinėjant mokesčio mokėtojo sandorių tikrąją prasmę, bei tikslą.

leidžiamas (3.3 punktas), šiuo atveju taikytina Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 2 dalis, nustatanti, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. **Taikant šios normos nuostatas dokumentas pripažintinas turinčiu juridinę galią.**“

2. Mokesčio vengimo jurisprudencija Europos Sąjungos teismuose

Šiame skyriuje bus analizuojama ETT praktika mokesčių vengimo bylose, kaip pagrindinės Europos Sąjungos institucijos turinčios teisę oficialiai aiškinti Europos Sąjungos teisę, bei spręsti ar nacionaliniai teisės aktai neprieštarauja Europos Sąjungos sutarčiai.

Naginėjant ETT praktiką, pirmiausia reikia atsakyti į klausimą, ar ETT pripažįsta tradicines tarptautinės mokesčių teisės kategorijas kaip mokesčių vengimas (*tax avoidance*) ir mokesčių slėpimas (*tax evasion arba tax fraud*), jeigu taip, tai kaip jas teismas apibrėžia ir kaip jos yra interpretuojamos. ETT vartoja sąvokas mokesčių slėpimas ir mokesčių vengimas, tačiau jas apibūdina per piktnaudžiavimo institutą. Teismas pateikia tokias sąvokas mokestinėse bylose – piktnaudžiavimas (*abuse*), piktnaudžiavimas įstatymu (*abuse of law*), piktnaudžiavimas teisėmis (*abuse of rights*) ir piktnaudžiavimas praktika (*abusive practices*). Taigi mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas ETT praktikoje nagrinėjamas piktnaudžiavimo ES teise kontekste. Tokio pobūdžio bylos yra susijusios tiek su tiesioginius mokesčius, tiek ir netiesioginius mokesčius reglamentuojančiomis direktyvomis.

Piktnaudžiavimo teise doktrina ETT yra nuolatos vystoma, valstybių narių teismų pateikti klausimai mokestinėse, konkurencijos, „įsisteigimo laivės“ bylose, dažnai sprendžiama piktnaudžiavimo teise problemos. Šiuo atveju, mums labiausiai rūpi piktnaudžiavimo institutas mokestinėse bylose ir kaip pavyzdys galėtų būti daug dėmesio sulauksi *Emsland-Stärke* byla⁷⁵, kur teismas pirmą kartą aiškiai pateikė subjektyvius ir objektyvius kriterijus piktnaudžiavimui nustatyti: „visuma objektyvių aplinkybių, kuriomis, nepaisant formalaus Bendrijos taisyklių laikymosi, nepasiektas šių taisyklių tikslas“, ir antra <...> subjektyvusis elementas, kurį sudaro ketinimas įgyti pranašumą naudojantis Bendrijos taisyklėmis ir dirbtinai sudarant sąlygas, reikalingas tokiam pranašumui įgyti“. Piktnaudžiavimo institutą ETT plačiai nagrinėjo *Halifax plc* byloje⁷⁶ kurioje buvo sprendžia mokesčių vengimo klausimas PVM apmokestinimo srityje:

Halifax banko paslaugas teikianti bendrovė. Dauguma jos teikiamų paslaugų PVM neapmokestinamos, todėl bendrovė galėto pasinaudoti PVM atskaita tik pagal labai nedidelį procentą. Halifax priėmė sprendimą pastatyti keturis skambučių centrus jos valdomuose ar jai priklausančiuose sklypuose. Atsižvelgiant į tai, kad Halifax PVM atskaitos procentas buvo labai nedidelis, pasinaudojant susijusiomis įmonėmis buvo sugalvota sistema (paslaugų teikimo,

⁷⁵ *Emsland-Stärke GmbH* and Hauptzollamt Hamburg-Jonas In Case C-110/99, 52 ir 53 parg.

⁷⁶ *Halifax plc* C-255/02

nekilnojamojo turto nuomos, paskolos sandoriai su susijusiomis įmonėmis), kuri leistų Halifax atskaityti žymiai didesnes sumas, nei tuo atveju, jeigu Halifax būtų tiesiogiai pati įgijusi statybos paslaugas.

Jungtinės Karalystės Londono PVM ir muitų Tribunolas⁷⁷ ETT pateikė keletą klausimų iš kurių, nagrinėjamai temai svarbiausias – Ar ETT išvystyta piktnaudžiavimo teise teorija leidžia atmesti ieškovų prašymus grąžinti arba sumažinti įgyvendinant atitinkamus sandorius už pirkimus sumokėtą mokestį? Norint atsakyti į šį klausimą, reikia aptarti piktnaudžiavimo teise doktriną ETT praktikoje. *Halifax plc* byla išskirtinė ir tuo, kad nes be mus dominančio klausimo dėl piktnaudžiavimo doktrinos ETT praktikoje, teismas turėjo pasisakyti ar sandoriai, sudaryti turint vienintelį tikslą – susigrąžinti perkant sumokėtą mokestį, - gali būti laikomi „ekonomine veikla“, kaip apibrėžta PVM Šeštosios direktyvos 4 str. 2 d. Išsami ir pagrįsta nuomonė minėtais klausimais išdėstyta Generalinio advokato Poiares Maduro 2005 m. balandžio 7 d. išvadoje⁷⁸. Advokatas teigia, kad „kaip rašytinėse pastabose tvirtina Komisija, kad ši „piktnaudžiavimo“ sąvoka naudojama kaip Bendrijos teisės aiškinimo principas. Atrodo, kad lemiamas faktorius patvirtinant piktnaudžiavimą yra teleologinė nurodytų Bendrijos taisyklių apimtis“, pateikdamas nuorodą į A. Kjellgren komentarą⁷⁹ - „Teisingumo Teismo doktrina dėl piktnaudžiavimo daugiausia paremta tam tikrų Bendrijos nuostatų aiškinimu: šitaip klausimas dėl piktnaudžiavimo tampa klausimu, ar elgesys, kuriuo piktnaudžiaujama, patenka į nuostatos taikymo sritį“. Savo išvadoje Generalinis advokatas kritikuoja *Emsland-Stärke* ETT suformuluotus kriterijus, dėl jų neapibrėžtumo – <...> sprendime *Emsland* nurodytas vadinamasis subjektyvus piktnaudžiavimo elementas neturi poveikio Bendrijos teisės piktnaudžiavimo sąvokos aiškinamajam pobūdžiui. Sprendime *Emsland* Teisingumo Teismas susiejo šį subjektyvų elementą su išvada, kad tam tikros Bendrijos teisės taisyklės taikymą sukėlusioje situacija buvo visiškai dirbtinė. <...> Teisingumo Teismo pozicija, kad piktnaudžiavimas yra tuomet, kai atitinkama veikla negali turėti jokio kito tikslo ar pateisinimo kaip tikslai sukelti Bendrijos teisės nuostatų taikymą priešingu šiam tikslui būdu, mano nuomone, prilygsta objektyvaus kriterijaus vertinti piktnaudžiavimą patvirtinimui. Aišku, kad šie objektyvūs elementai atskleis, jog

⁷⁷ <http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/>

⁷⁸ Išvada pateikta dėl trijų Jungtinės Karalystės teismų tarpusavyje susijusių prašymų priimti prejudicinius sprendimus, o būtent – Byla C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd* prieš Commissioners of Customs and Excise (Value Added Tax and Duties Tribunal, London, pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą); Byla C-419/02 *BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd* prieš Commissioners of Customs and Excise (High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą); Byla C-223/03 *University of Huddersfield Higher Education Corporation* prieš Commissioners of Customs and Excise (Value Added Tax and Duties Tribunal, Manchester, pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą).

⁷⁹ A. Kjellgren. „On the Border of Abuse“, *European Business Law Review*, 2000, p. 192

su šia veikla susiję asmenys greičiausiai turėjo ketinimą piktnaudžiauti Bendrijos teise. Tačiau tikslas nėra lemiamas piktnaudžiavimo vertinimo kriterijus. Veikiau objektyviai turėtų būti vertinama pati veikla.<...>“. Taigi asmenų (nebūtinai mokesčių mokėtojų) subjektyvaus elemento buvimą turi nulemti ne sunkiai apibrėžiamų šalių subjektyvių ketinimų paieška. Asmenų ketinimai nesąžiningai įgyti pranašumą remiantis Bendrijos teise gali būti nustatomi iš dirbtinio situacijos, kurią reikia įvertinti, atsižvelgiant į objektyvių aplinkybių visumą, pobūdžio. Jeigu tai nustatoma, asmuo kuris, remdamasis pažodine Bendrijos teisės nuostatos reikšme, pareiškia šios nuostatos tikslams prieštaraujančią teisę, nenusipelno, kad jam būtų pripažinta ši teisė. Objektyvaus Bendrijos taisyklių ir vykdomos veiklos tikslo motyvas, o ne subjektyvių individų ketinimų nagrinėjimas, advokato nuomone, yra Bendrijos teisės piktnaudžiavimo doktrinos esmė. Be to, advokatas <...> įsitikinęs, kad „piktnaudžiavimo teisėmis“ (*abuse of right*) sąvokos vartojimas apibūdinant tai, kas pagal Teisingumo Teismo praktiką iš tikrųjų yra Bendrijos teisės aiškinimo principas (*a principle of interpretation of Community law*), iš tiesų gali būti klaidinantis. Todėl pirmenybė teiktina „draudimo piktnaudžiauti Bendrijos teise“ (*prohibition of abuse of Community law*) sąvokos vartojimui, o apie „piktnaudžiavimą teisėmis“ (*abuse of rights*) kalbėsime tik tuomet, kai to reikės paprastumo dėlei.“

ETT savo sprendime dėl piktnaudžiavimo pasisakė, kad „bendrijos teisės aktų taikymas neturėtų būti išplėstas tiek, kad apimtų ūkio subjektų piktnaudžiavimą, t.y. sandorius, kurie sudaromi ne įprastinėje komercinėje veikloje, bet turint vienintelį tikslą – įgyti Bendrijos teisės numatytą naudą piktnaudžiaujant. Šio draudimo piktnaudžiauti principas taikomas taip pat ir PVM sričiai⁸⁰. Apmokestinamajam asmeniui turint galimybę pasirinkti iš dviejų sandorių, Šeštoji direktyva nereikalauja iš jo pasirinkti didžiausią PVM sumą lemiančio sandorio. Priešingai, apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti tokį savo veiklos planą, kad susimažintų savo mokesstinę skolą⁸¹. Taip pat ETT nurodė, kad piktnaudžiavimo PVM srityje pripažinimui pirmiausia reikalaujama, kad nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Šeštosios direktyvos nuostatų ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų taikymą, būtų įgyjamas mokesstinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šiomis nuostatomis siekiamam tikslui. Objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas būtų mokesstinio pranašumo įgijimas. Draudimas piktnaudžiauti nebeturi reikšmės, jei

⁸⁰ Halifax plc C-255/02, 69,70 paragrafai;

⁸¹ Halifax plc C-255/02, 73 paragrafas; Generalinio advokato M. POIARES MADURO išvadoje Halifax plc C-255/02, „Mokesčių mokėjimas, be abejonės, yra išlaidos, į kurias ūkio subjektas, vykdamas jam nustatytus mokesčius įpareigojimus, gali teisėtai atsižvelgti, pasirinkdamas įvairias verslo vykdomo galimybes. Kai kuriems žmonėms gali kilti abejonė dėl naudojimosi šia laisve moralumo, bet jokia būdu ne dėl teisėtumo.“

nagrinėjami sandoriai gali būti pateisinami kitaip nei paprastu mokesčio pranašumo įgijimu⁸². Atsakant į klausimą ar sandoriai, sudaryti turint vienintelį tikslą – susigrąžinti perkant sumokėtą mokesťį, - gali būti laikomi „ekonomine veikla“, pasisakė, kad tai nėra svarbu mokesčių vengimo atveju, nes ar atitinkamas sandoris vykdomas vieninteliu tikslu įgyti mokesstinį pranašumą, atžvilgiu jokios reikšmės neturi tai, ar tai yra prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas bei ekonominė veikla.

Plėtodamas piktnaudžiavimo doktriną ETT, minėtus argumentus naudoja ir kitose bylose, pavyzdžiui, *Agip Petroli SpA* byloje⁸³ – „Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką asmenys negali apgaule arba piktnaudžiaudami remtis Bendrijos teisės aktais (*Kefalas* ir kt., C-367/96, 20 p. *Diamantis*, C-373/97, 33 p. *Halifax* ir kt., C-255/02, 68 p. Iš tiesų Bendrijos teisės aktų taikymas neturėtų būti išplėstas tiek, kad apimtų ūkio subjektų piktnaudžiavimą, t. y. sandorius, kurie sudaromi ne įprastinėje komercinėje veikloje, bet vieninteliu tikslu apeiti Bendrijos teisės numatytas taisykles (*Cremer*, 125/76, 21 p. *General Milk Products*, C-8/92, 21 p., *Halifax* ir kt. 69 p.). Todėl nacionaliniai teismai, remdamiesi objektyviais įrodymais, gali atsižvelgti į suinteresuotojo asmens piktnaudžiaujamą elgesį tam, kad, jei reikia jam neleistų pasinaudoti jo nurodyta Bendrijos teisės nuostata. Šiuo atžvilgiu jie vis dėlto turi atsižvelgti į nagrinėjama nuostata siekiamus tikslus (*Diamantis* 34 p.)“.

Aptartomis, o taip pat ir kitomis bylomis remiasi ir LVAT, nagrinėdamas problemas kylančias PVM apmokestinimo srityje. LVAT 2006 m. balandžio 6 d. administracinėje byloje⁸⁴ „*Galinta ir partneriai*“ v *VMI* aiškindamas prekių tiekimo sąvoką ir ekonominę veiklą rėmėsi ETT preliminariuoju nutarimu *Halifax* byloje. Taip pat šioje nutartyje analizuojamas piktnaudžiavimo institutas, siejant jį su mokesčio mokėtojo sąžiningumu⁸⁵ - „sąžiningumas yra bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisingumo principų reikalavimus. Sąžiningas subjektas yra toks, kuris veikia rūpestingai ir teisingai. Sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo bei draudžia *piktnaudžiauti teise*, o nesąžiningas subjektas teisės į PVM atskaitą neįgyja.“ LVAT taip pat remiasi *Emsland-Stärke*, *Kefalas*, *Diamantis* bylomis⁸⁶, nes jose ETT formulavo piktnaudžiavimo doktriną, taip patvirtindamas „europietišiausio“ teismo reputaciją.

Nevyriausybinių organizacijų Europos Mokesčių Konfederacija (The Confédération Fiscale

⁸² Halifax plc C-255/02, 74,75 parg.

⁸³ *Agip Petroli SpA* prieš *Capitaneria di porto di Siracusa* ir kt. C-456/04, 19,20,21 p.

⁸⁴ LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A1 – 794/2006. „*Galinta ir partneriai*“ v *Valstybinė mokesčių inspekcija*.

⁸⁵ Taip pat LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004 *UAB „Tauja“* v *Valstybinė mokesčių inspekcija*., LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1-495-05 „*Boslita*“ ir *Ko v Valstybinė mokesčių inspekcija*.

⁸⁶ C-367/96, C-373/97.

Européenne, toliau - CFE), 2007 m. lapkričio mėn. savo pranešime analizavo piktnaudžiavimo institutą ES ir ETT praktikoje. Analizavę aukščiau minėtas bylas, piktnaudžiavimo doktriną, CFE teigia, (i) kad piktnaudžiavimo teise klausimais, ETT reguliariai pasisako mokestinėse bylose, (ii) tačiau daugiakalbei Europai kyla problemų interpretuojant piktnaudžiavimo sąvoką, todėl būtina priimti teisės aktus siekiant aiškumo, (iii) ETT turi siekti, kad piktnaudžiavimo doktrina būtų vienoda tiek tiesioginių mokesčių tiek PVM srityje. Be to, CFE pastebi, kad yra tam tikrų skirtumų interpretuojant piktnaudžiavimą ETT praktikoje. *Kefalas* byloje ETT pabrėžė vienodos ES teisės taikymą ir interpretavimą (*homogeneous interpretation and application of European law*), tačiau *Halifax* byloje, piktnaudžiavimas buvo interpretuojamas ES direktyvos taikymo praktikoje⁸⁷ (*abusive practices on EU directives*). Keliami klausimai, ar įmanoma pasiekti bendrą piktnaudžiavimo ES teise institutą, jei ne, tai bent jau tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje, pirminės ir antrinės teisės taikyme.

Apibendrinant, galima pasakyti, kad piktnaudžiavimo teise doktrina ETT praktikoje priklauso nuo to, kokiame kontekste ji yra aiškinama. Autorius mano, jog siektina, kad piktnaudžiavimo teise doktrina būtų vienoda ir plėtotųsi palaipsniui. Tačiau ETT veiklos baras yra toks platus, kad vargu ar įmanoma suformuluoti, bendrą bruožų turinčią piktnaudžiavimo teise doktriną, kuri būtų pritaikyta visoms situacijoms. Bendrų principų piktnaudžiavimo teise doktrinos buvimas, dar nesudaro vienodų sąlygų Bendrijos teisės aiškumui, nes piktnaudžiavimo gali reikštis skirtingose srityse ir įvairiomis formomis. Pavyzdžiui, *Centros* byloje⁸⁸, kurioje nagrinėtas tariamas piktnaudžiavimas įsisteigimo teise, ETT išreiškė poziciją, kad „valstybė narė turi teisę imtis priemonių, užkertančių kelią savo piliečių mėginimui, prisidengiant Sutarties teikiamomis teisėmis, apeiti nacionalinius įstatymus arba užkertančių kelią piktnaudžiaujant arba apgaulės būdu pasinaudoti Bendrijos teisės nuostatomis“. Šie teiginiai atspindi dvi pagrindines situacijas, kuriose ETT nagrinėjo „piktnaudžiavimo“ sąvoką. Pirma situacija, kai remiamasi Bendrijos teisės nuostatomis siekiant išvengti nacionalinės teisės taikymo. Antroji situacija, kai piktnaudžiaujama Bendrijos teisės nuostatomis siekiant įgyti pranašumą tų pačių nuostatų tikslams ir uždaviniams prieštaraujančiu būdu. Apskritai ETT pasirinko ne tarptautinėje teisėje gerai žinomus mokesčių vengimo, slėpimo, sukčiavimo terminus, nors juos ir naudoja.

⁸⁷ <http://european-tax-adviser.com/wordpress/?s=tax+evasion>, 33 p.

⁸⁸ *Centros*, C-212/97, Rink. p. I-2357, 24 punktas. Žr. tariamo piktnaudžiavimo įsisteigimo teise klausimu vėliau priimto 2003 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo Inspire Art, C-167/01, Rink. p. I-10155, 136 punktą ir taip pat 2002 m. lapkričio 11 d. Sprendimo X ir Y, C-436/00, Rink. p. I-10829, 41 ir 45 punktus.

3. Lietuvos Respublikos teismų jurisprudencija mokesčių slėpimo bylose

„Skirtumas tarp mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo – kalėjimo sienos storio“

Denis Healey⁸⁹

Skirtingai nei mokesčių vengimas, mokesčių slėpimas teorijoje ir praktikoje apibrėžiamas kaip veiksmai priešingi teisei ir pažeidžiantys įstatymus. Literatūroje mokesčių slėpimas lyginamas su mokesčių vengimu, pabrėžiant šio reiškinio neteisėtumą, grubius mokesčių įstatymų pažeidimus, kurie gali užtraukia ne tik administracinę ar mokestinę bet ir baudžiamąją atsakomybę.

Mokesčių slėpimas – mokesčių mokėjimas mažiau, nei tai yra teisiškai įpareigota⁹⁰.

Mokesčių slėpimas yra tada, kai yra nesilaikoma, laužomi įstatymai ir viskas slypi apgaulėje ir sukčiavime⁹¹.

Mokesčių slėpimas – tyčinis mokesčių mokėjimo išvengimas, dažniausiai pasireiškiantis netiksliai deklaruojant apmokestinamąsias pajamas.⁹²

Mokesčių slėpimas yra įvardijamas kaip *tax evasion* ir yra suprantamas kaip pats šiurkščiausias mokesčių mokėjimo išvengimas, pasireiškiantis tokiais fiziniiais veiksmais kaip akivaizdžiai neteisingų duomenų apie pajamas ir turtą pateikimas, dokumentų klastojimas, sukčiavimas ir kiti tiesmukiški veiksmai, nukreipti į mokesčių bazės nuslėpimą⁹³.

Mokesčių slėpimo sąvoka konstruojama apibūdinant jo požymius – veiksmų neteisėtumas, apgaulė, sukčiavimas, klastojimas, elgesys priešingas teisei ir pan. Kaip ir mokesčių vengimo atveju, pagrindinis mokesčių slėpimo tikslas – mokestinė nauda. Būtina pabrėžti, kad mokesčių vengimo atveju, mokesčių mokėtojas mokesčio bazę sumažina piktnaudžiaudamas teise, t.y. atlikdamas veiksmus, kuriais siekiama formaliai atitikti mokesčio įstatymo reikalavimus. Šie veiksmai neiškreipiat jų turinio yra fiksuojami buhalterinėje apskaitoje. Tuo tarpu mokesčio slėpimo atveju, mokesčio bazė sumažinama iškreipiant realius mokesčių mokėtojo veiksmus arba net jų nefiksuojant buhalterinėje apskaitoje ir šie veiksmai pažeidžia mokesčių įstatymus. Tokiu atveju, už mokesčių vengimą ir mokesčių slėpimą taikoma mokestinė atsakomybė⁹⁴, tačiau mokesčių bazė apskaičiuojama skirtingomis teisės normomis⁹⁵. Jei mokesčių mokėtojas slėpdamas mokesčius

⁸⁹ Denis Haeley, buvęs Jungtinės Karalystės izdo kansleris.

⁹⁰ <http://www.economist.com/research/Economics/alphabetic.cfm?term=taxevasion#taxevasion>

⁹¹ <http://www.sovereignsociety.com/offshore1060.html>

⁹² <http://www.answers.com/topic/tax-evasion>

⁹³ http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=821&new_id=650

⁹⁴ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. 70 str.

⁹⁵ Mokesčių vengimo atveju mokesčio bazė apskaičiuojama taikant turinio viršenybės prieš formą principą numatytą

nepateikia deklaracijos, ataskaitos ar kitų buhalterinės apskaitos dokumentų, juos klastoja, apgaulingai ar aplaidžiai tvarko buhalterinę apskaitą, ar net sukčiauja, jam taikoma administracinė⁹⁶ arba baudžiamoji⁹⁷ atsakomybė.

3.1. Mokesčių slėpimas Lietuvoje

Mokesčių slėpimas, nors to ir neįvardinus, yra apibūdintas MAĮ 70 straipsnyje: „Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatymo nustatyta tvarka <...>“.

LVAT 2005 m. liepos 7 d. administracinėje byloje⁹⁸ taip apibūdino mokesčio slėpimą: „Mokesčių slėpimo atveju mokesčių bazė sumažinama slepiant realiai įvykusias ūkines operacijas, buhalterinės apskaitos dokumentuose fiksuojant realiai neįvykusias ūkines operacijas, fiksuojant kitokio turinio, nei realiai įvyko, ūkines operacijas ir kitais būdais, neleidžiančiais mokesčių bazės apskaičiuoti tiesiogiai.“

Dr. A.Paulauskas⁹⁹ teigia, kad „Kai mokesčių mokėtojas slėpdamas mokesčius pateikia neteisingus duomenis apie pajamas, pelną ir turtą, iš viso nepateikia deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento, apgaulingai ar aplaidžiai tvarko buhalterinę apskaitą, jam gali būti taikoma baudžiamoji atsakomybė, numatyta Baudžiamojo kodekso 220 – 223 str.“ Dr. V.Vasiliausko nuomone¹⁰⁰ „Lietuvoje mokesčių slėpimu būtų laikomos tokios Baudžiamajame kodekse uždraustos veikos kaip mokesčių nesumokėjimas (Baudžiamojo kodekso 219 str.), neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas (Baudžiamojo kodekso 220 str.), deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas (Baudžiamojo kodekso 221 str.).“

Mokesčių slėpimas, kai tai užtraukia baudžiamąją atsakomybę, sunkiausiai pažeidžia

MAĮ 69 str., kai mokesčių administratorius <...> atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.“ Mokesčių slėpimo atveju taikomi specialūs mokesčio apskaičiavimo metodai, kurie numatyti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymą Nr.VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės“.

⁹⁶ ATPK 173⁽¹⁾ str.

⁹⁷ LR BK 182 str., 219 str., 220 str., 221 str., 222 str., 223 str.

⁹⁸ LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1-495-05 „*Boslita*“ ir *Ko v Valstybinė mokesčių inspekcija*.

⁹⁹ PAULAUŠKAS A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. P.162.

¹⁰⁰ Vasiliauskas V.Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba)//Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5.

atitinkamų mokesčių ir jų apskaičiavimą reglamentuojančius teisės aktus. Mokesčių mokėtojas turėdamas pareigą apskaičiuoti ir mokėti mokesčius į valstybės biudžetą apgaulingai ir aplaidžiai tvarko apskaitą, teikia arba iš viso nepateikia mokesčių deklaracijos ar kitų privalomų mokestinių dokumentų, juos klastoja, arba sukčiaudamas užvaldo jam nepriklausančius mokesčius.

Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse (toliau – LR BK) mokesčių slėpimui galime priskirti šias nusikalstamas veikas: sukčiavimas (LR BK 182 str.), mokesčių nesumokėjimas (LR BK 219 str.), neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas (LR BK 220 str.), deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas (LR BK 221 str.), apgaulingas apskaitos tvarkymas (LR BK 222 str.), aplaidus apskaitos tvarkymas (LR BK 223 str.).

3.2. Mokesčių apskaičiavimas mokesčių slėpimo atveju

Būtent mokesčių apskaičiavimo klausimo dėka, LVAT suformulavo pagrindinius kriterijus, atibojant mokesčių vengimą ir mokesčių slėpimą. LVAT ir LRKT sprendė mokesčių bazės nustatymo klausimą esant situacijoms, kai mokesčių administratorius negalėdavo tiesiogiai nustatyti mokesčių bazės pagal atitinkamo mokesčio įstatymo tvarka. Kyla klausimas, kodėl mokesčio apskaičiavimas kelia tiek problemų? Atsakymo vienareikšmio nėra, nes skirtingi argumentai yra iš dviejų pusių – mokesčio mokėtojų ir mokesčio administratoriaus. Stipresni yra to argumentai, kurie remiasi surinktais faktais, o ne prielaidomis. Faktai, tai buhalterinės apskaitos ir kiti dokumentai patvirtinantys ūkinių operacijų, sandorių ar jų grupės buvimą. Tačiau tai gali būti tik buhalterinės apskaitos dokumentu, įforminta „fikcija“. Mokesčių vengimo atveju, mokesčių mokėtojas stengiasi formaliai atitikti mokesčio įstatymo reikalavimus, tam kad gautų mokestinę naudą – sudaromi realūs sandoriai, vyksta prekių – paslaugų pirkimas pardavimas, išrašomi atitinkami buhalterinės apskaitos dokumentai ir kt., tačiau tik tam kad būtų gauta mokestinė nauda. Mokesčių slėpimo atveju, mokesčių mokėtojo sudaryti sandoriai tėra fikcija, nes jokių prekių ar paslaugų pirkimo nėra buvę, tačiau yra išrašomi buhalterinės apskaitos dokumentai ir jie įtraukiami į atskaitą, taip susimąžinant mokėtiną į biudžetą pinigų sumą. Šiuo atveju, mokesčių administratorius, bei kitos įgaliotos institucijos negali mokesčio apskaičiuoti tiesiogiai, nes nėra apmokestinimo objekto – prekių ir paslaugų., todėl taikomi netiesioginio apskaičiavimo metodai.

Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo pagrindas buvo įtvirtintas 1998 m. liepos 2 d. MAĮ

papildant¹⁰¹ 27¹ straipsniu: „Jei mokesčio bazės neįmanoma nustatyti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, mokesčio administratorius, atsižvelgdamas į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, turi teisę netiesiogiai nustatyti mokesčio bazę ir pasirinkti mokesčio bazės nustatymo metodus. Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodus tvirtina Vyriausybė ar jos įgaliota institucija“. Lietuvos Respublikos Vyriausybė vykdydama įstatymą 1998 m. rugsėjo 3 d. priėmė nutarimą¹⁰² Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“. Šiame nutarime buvo nustatyti atvejai kada galima mokesčius apskaičiuoti taikant netiesioginius metodus – lyginamasis, analogijos, išlaidų, grynosios vertės, lėšų banko sąskaitose, tikslios informacijos, ekonominių modelių.

Minėto MAĮ straipsnio ir netiesioginio mokesčio metodų taikymas teisminėje praktikoje kėlė ginčus¹⁰³, todėl buvo kreiptasi į LRKT¹⁰⁴ dėl šių teisės normų atitikimui Konstitucijos 127 str. 3 d. nuostatai „Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“. LVAT nuomone, mokesčio bazė turi būti nustatyta tik įstatymu, ir abejoja, ar MAĮ 27¹ straipsnio nuostata, suteikianti Vyriausybei teisę tvirtinti mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodus, neprieštarauja Konstitucijos 127 str. 3 d. LRKT konstatavo, kad „Teisinėje valstybėje negali būti tokios teisinės situacijos, kai įstatymu nustačius mokestį nebūtų nustatyta, kaip konkreči mokesčio bazė (jos dydis) nustatoma (apskaičiuojama) tuo atveju, kai konkrečios mokesčio bazės (jos dydžio) negalima nustatyti (apskaičiuoti) tiesiogiai. <...> tuo atveju, kai mokesčio bazės negalima nustatyti (apskaičiuoti) mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, mokesčio administratorius ne tik turi teisę, bet ir privalo nustatyti (apskaičiuoti) mokesčio bazę netiesiogiai. <...> Mokesčio bazės nustatymo (apskaičiavimo) metodų patvirtinimas iš esmės reiškia mokesčio, kurį turi mokėti konkretus mokesčio mokėtojas, apskaičiavimo tam tikrų taisyklių patvirtinimą.“ Minėtų metodų taikymas ne tik neprieštarauja Konstitucijos 127 str. 3 d., bet ir yra būtinas mokesčių

¹⁰¹ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 2, 17, 26, 26(1), 27, 29, 30, 31, 32, 33, 37, 38, 39, 39(1), 49, 50, 52, 54, 55, 56, 57, 58 straipsnių papildymo ir pakeitimo bei papildymo 27(1), 27(2), 29(1), 52(1), 56(1) straipsniais ir 47, 48 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymas 1998 m. liepos 2 d. Nr. VIII-838 // Žin., 1998-07-31, Nr. 68-1978.

¹⁰² Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimas Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ // Žin., 1998, Nr. 79-2235.

¹⁰³ LVAT 2003 m. liepos 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵ – 621/2003 UAB „Pamaris žaibas“ v Valstybinė mokesčių inspekcija; LVAT 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹–648/2003 UAB „Palink“ v Valstybinė mokesčių inspekcija;

¹⁰⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27(1) straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat šiuo vyriausybės nutarimu patvirtinančių mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“.

administravimo srityje, esant situacijoms kai mokesčių negalima apskaičiuoti tiesiogiai. LVAT praktika, susijusi su mokesčių bazės netiesioginiu nustatymu, plėtota 2004 m. liepos 2 d. nutartyje administracinėje byloje¹⁰⁵ *UAB „Badžis“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija*, kur suformulavo kriterijus taikyti netiesioginio apskaičiavimo metodus:

Pirma, „siekiant mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai, mokesčio administratorius privalo patikrinti pakankamą mokesčio mokėtojo atliktų ūkinių operacijų skaičių, kuris atsižvelgiant į visas aplinkybes duotų pakankamą pagrindą teigti, jog mokesčių bazės negalima nustatyti tiesiogiai ir likusių ūkinių operacijų atžvilgiu“. Pakankamas pagrindas yra, kai mokesčių mokėtojas į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus duomenis, buhalterinės apskaitos dokumentai neatspindi tikrojo įvykdytų ūkinių operacijų turinio ir kt.

Antra, „mokesčio bazė netiesiogiai gali būti nustatoma tik analogiškoms ūkinėms operacijoms, kurias sieja bendras požymis – atliekamų operacijų sistemiškumas.“

Trečia, „siekiant mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai, svarbu įsitikinti, kad laikotarpiu, kuriuo apskaičiuojama mokesčio bazė, nepakito situacija rinkoje, infliacijos lygis, taip pat nepasikeitė mokesčio mokėtojo veiklos pobūdis (pvz., neišaugo ar nesumažėjo pardavimų apimtys, iš esmės nepasikeitė prekių ar paslaugų asortimentas ir kt.). Taigi laikotarpis, už kurį siekiama netiesiogiai apskaičiuoti mokesčio bazę, turi būti santykinai apibrėžtas atsižvelgiant į minėtas ir kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes“.

Ketvirta, „tiek atitinkamų mokesčio administratoriaus patikrintų konkrečių ūkinių operacijų rezultatas, tiek per atitinkamą laikotarpį atliktų ūkinių operacijų visumos rezultatas turi rodyti, kad mokesčio mokėtojo atlikti veiksmai akivaizdžiai prieštarauja ekonominei logikai, paprastai pasireiškiančiai pelno siekimu“.

Kaip pažymi MGK 2004 m. veiklos ataskaitoje¹⁰⁶ „Iki minėtos Teismo nutarties, kuri iš esmės suformulavo konkrečius netiesioginių mokesčio bazės nustatymo metodų taikymo reikalavimus, mokesčių ginčų praktikoje teisės aktai, reglamentavę šių metodų taikymą, buvo aiškinami prieštarinčiai“. LVAT visose nutartyse, kurioje yra aiškinama netiesioginių mokesčių nustatymo metodų taikymo klausimai, remiasi anksčiau minėtu LRKT nutarimu, kuris konstituciškai įtvirtino valstybės institucijų teisę ir pareigą nustatyti mokesčių bazę tais atvejais, kai to negalima

¹⁰⁵ LVAT 2004 m. liepos 2 d. nutartis administracinėje byloje *UAB „Badžis“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija* Nr. A8-396-2004; o taip pat LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartį administracinėje byloje *„Boslita“ ir Ko v. Valstybinė mokesčių inspekcija* Nr. A1 – 495 – 05; LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartį administracinėje byloje *„Galinta ir partneriai“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija* Nr. A1 – 794/2006.

¹⁰⁶ Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės 2004 metų veiklos ataskaita 2005-03-01 Nr. VN-2.

nustatyti tiesiogiai.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimas Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ buvo pakeistas¹⁰⁷ VMI prie FM viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu¹⁰⁸ Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės“. Naujo teisės akto priėmimas sąlygojo naujos redakcijos MAĮ 70 straipsnis, kuris jau buvo aptartas anksčiau. Šiame teisės akte numatyti iš esmės tie patys metodai, išskyrus – tikslios informacijos metodą, tačiau vietoj jo 28 – 29 p. mokesčių administratoriui numatytos plačios teisės gauti kuo išsamesnę informaciją apie mokesčių mokėtoją, kuris (-ie) leistų tiksliau ir objektyviau atlikti įvertinimą.

Apibendrinant galime įvardinti tokius mokesčių bazės nustatymo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą požymius¹⁰⁹:

1. mokesčio bazė šiuo būdu apskaičiuojama, kai jos apskaičiuoti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka yra neįmanoma;
2. mokėtino mokesčio dydis nustatomas taikant atitinkamam mokesčio įstatyme numatytas mokesčio apskaičiavimo taisykles;
3. pastarosios taisyklės laikytinos procedūrinėmis teisės normomis;
4. mokesčio bazė skaičiuojama remiantis netiesioginiais įrodymais;
5. pagal įvertinimą nustatomas tikėtinas mokėtino mokesčio dydis, t.y. nurodytu būdu preciziškai tiksliai apskaičiuoti mokesčio dydžio yra neįmanoma.

Tačiau čia, reikėtų padaryti reikšmingą pastabą. Aukščiau išvardinti mokesčio bazės apskaičiavimo metodai – tiesioginiai ir netiesioginiai, mokesčio administratoriaus veikloje taikomi atliekant mokestinius tyrimus ir patikrinimus¹¹⁰. Jų rezultatai įforminami atitinkamai (1) sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo¹¹¹, kurį pasirašo atitinkamo mokesčių administratoriaus viršininkas arba jo tam įgaliotas pareigūnas, ir (2) mokestinio tyrimo ataskaitoje¹¹².

¹⁰⁷ LR Vyriausybės 2004 m. gegužės 20 d. nutarimas „Dėl kai kurių mokesčio administravimą reglamentuojančių Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimų pripažinimo netekusiais galios“ Nr. 613 // Žin., 2004-05-25, Nr. 84-3045. kuriuo Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimą Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ // Žin., 1998, Nr. 79-2235. pripažintas netekusiu galios nuo 2004-05-25.

¹⁰⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymas Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės“ // Žin., 2004-05-28, Nr. 86-3156 įsigaliojo nuo 2004-05-29.

¹⁰⁹ PAULAUSKAS A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. P. 70.

¹¹⁰ Mokesčių slėpimo atveju, netiesioginiai metodai netaikomi operatyviems mokesčių mokėtojų patikrinimams. 2004 m. gegužės 24 d. įsakymas Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės“ // Žin., 2004-05-28, Nr. 86-3156. 2.1. p.

¹¹¹ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. 132 str.

¹¹² VMI prie FM viršininko įsakymas dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir/ar

Baudžiamajame procese, nuslėptų mokesčių suma yra apskaičiuojama remiantis specialisto pateiktomis išvadomis (revizijomis). Priešingai nei anksčiau išvardinti metodai, specialistų atliekamų ūkinės – finansinės veiklos tyrimai nėra plačiau nagrinėti.

3.3. Mokesčio bazės nustatymas baudžiamajame procese

LR Vyriausybė vadovaudamasi Teisinės sistemos reformos metmenimis ir įgyvendinama Ekonominių nusikaltimų prevencijos programą, 1994 m. spalio 20 d. nutarimu Nr. 1009 įsteigė Revizijos departamentą prie Finansų ministerijos. Revizijos departamento nuostatos¹¹³ numatė, kad tai pagrindinė valstybinė įstaiga, atliekanti revizijas pagal teismų ir teisėsaugos įstaigų pavedimus. Nuostatų 7 p. numatė, kad „Revizija skiriama tais atvejais, kai darant kvotą, parengtinį tardymą ar nagrinėjant bylą teisme, reikia specialių žinių įmonių, įstaigų bei organizacijų, taip pat piliečių ūkinei-finansinei veiklai patikrinti ir bylai reikalingiems dokumentams surinkti <....>“. Revizija užbaigiama – revizijos aktu. Revizija – tai tam tikrų žinių turinčių specialistų tyrimas, siekiant patikrinti mokesčių mokėtojų ūkinę – finansinę veiklą, ir kuris atliekamas pagal ikiteisminio tyrimo pareigūno (galiojant senam BPK – kvotėjų, tardytojų), prokuroro ar teismo pavedimą.

1997 vasario 4 d. LR Vyriausybės numeru¹¹⁴ Nr. 90 buvo įsteigtas Mokesčių policijos departamentas prie Vidaus reikalų ministerijos, kuris 2002 m. balandžio 5 d. LR Vyriausybės nutarimu¹¹⁵ Nr. 481 pertvarkytas į Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybą prie LR Vidaus reikalų ministerijos (toliau – FNTT prie LR VRM), kurios veiklą reglamentuoja atskiras įstatymas¹¹⁶. Vykdamas įstatymą, bei kitus teisės aktus Revizijos departamentas priskiriamas Vidaus reikalų ministerijos kompetencijai, o vėliau prijungtas prie FNTT, perimant jo vykdytas funkcijas¹¹⁷.

Taigi, pagrindinė institucija atliekanti ūkinės – finansinės veiklos tyrimą baudžiamajame

prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/ kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo 2004 m. gegužės 28 d. Nr. VA-108 // Žin., 2004-06-03, Nr. 88-3258. 12.p. Pareigūnas, atlikęs mokesčių tyrimą, jo rezultatus fiksuoja mokesčių tyrimo ataskaitoje.

¹¹³ LR Vyriausybės 1994 m. gruodžio 23 d. nutarimas Nr. 1314 „Dėl Revizijų departamento prie Finansų ministerijos nuostatų patvirtinimo“ // Žin., 1994, Nr. 101-2040, bei LR Finansų ministro 1995 m. gruodžio 27 d. įsakymas Nr. 131 „Revizijų departamento prie Finansų ministerijos revizijų darymo nuostatai“ // Žin., 1996-01-12, Nr. 4-109.

¹¹⁴ LR Vyriausybės 1997 m. vasario 4 d. nutarimas Nr. 90 Dėl Mokesčių policijos departamento prie Vidaus reikalų ministerijos įsteigimo // Žin., 1997-02-07, Nr. 12-252.

¹¹⁵ LR Vyriausybės 2002 m. balandžio 5 d. nutarimas Nr. 481 „Dėl mokesčių policijos departamento prie Vidaus reikalų ministerijos pertvarkymo į finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybą prie Vidaus reikalų ministerijos ir Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie vidaus reikalų ministerijos nuostatų patvirtinimo“ // Žin., 2002, Nr. 38-1395.

¹¹⁶ Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos įstatymas 2002 m. kovo 28 d. Nr. IX-816 // Žin., 2002, Nr. 33-1250.

¹¹⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas 2002 liepos 1 d. Nr. 1023 "Dėl Revizijų departamento prie Finansų ministerijos steigėjo funkcijų vykdymo pavedimo ir reorganizavimo" // Žin., 2002, Nr. 69-2823; Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 13 d. nutarimas Nr. 8 „Dėl kai kurių Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimų, susijusių su revizijų departamentu prie Finansų ministerijos pripažinimo netekusiais galios“ // Žin., 2003-01-17, Nr. 5-178.

procesu yra FNTT prie LR VRM. Ryšium su naujojo Baudžiamojo kodekso, bei Baudžiamojo proceso kodekso priėmimu, revizijas keičia ūkinės finansinės veiklos objektų tyrimas ir surašomas ne revizijos aktas, o vadovaujantis BPK atitinkamomis nuostatomis – specialisto išvada. Šiuo metu ūkinės finansinės veiklos objektų tyrimo bei specialisto išvados pateikimo taisyklės reglamentuoja FNTT prie LR VRM direktoriaus įsakymas¹¹⁸.

BPK 89 str. 1 d. nustato, kad specialistas yra reikiamų specialių žinių ir įgūdžių turintis asmuo, kuriam pavedama atlikti objektų tyrimą ir pateikti išvadą arba paaiškinimus jo kompetencijos klausimais. Specialisto išvados esmė – kompetentingo asmens turinčio specialių žinių, kurių neturi ikiteisminio tyrimo pareigūnas, prokuroras, teismas, pagrįsta išvada dėl jam suformuluotos užduoties, siekiant nustatyti tiesą baudžiamojoje byloje. Finansiniuose nusikaltimuose, arba sunkiausioje mokesčių slėpimo formoje, specialisto išvada yra svarbus įrodymas tiriant, bei nagrinėjant teisme baudžiamąsias bylas. Ikiteisminio tyrimo metu specialisto išvada laikytini bylai reikšmingi duomenys, įrodymu ji bus pripažinta tik teismo.

Pagal ūkinės finansinės veiklos objektų tyrimo bei specialisto išvados pateikimo taisyklės¹¹⁹ 8 p. Pareigūnui pavedus, pagal pateiktą užduotį atlikti objektų tyrimą specialistas atlieka objekto tyrimą bei pateikia specialisto išvadą. Ikiteisminio tyrimo pareigūnas, privalo specialistui pateikti visus išvadai atlikti reikalingus dokumentus, daiktus, o specialistui pareikalavus, pateikti ir papildomus dokumentus.“ Finansiniuose nusikaltimuose specialisto išvadai atlikti dažniausiai reikalingi šie duomenys – buhalterinės apskaitos dokumentai, finansinių operacijų išrašai, sutartys, darbų atlikimo aktai, prekių pirkimo – pardavimo žiniaraščiai, VMI duomenys apie mokesčių mokėtoją ir pan. Pažymėtina, kad nei viename teisės akte nėra nustatyta būtent kokių duomenų ar dokumentų reikia pateikti specialistams, norint atlikti ūkinės – finansinės veiklos tyrimą. Taisyklių 15 p. įtvirtinta, kas „Specialisto išvados medžiagą sudaro specialisto išvada ir jos priedai. Specialisto išvados prieduose pateikiami duomenys, pagrindžiantys nurodytas aplinkybes bei išvadas. Prie specialisto išvados turi būti pridėti inventorizacijų ir faktinių patikrinimų aktai su palyginamaisiais žiniaraščiais, asmenų, kurių veikla tikrinama, paaiškinimai, įvairios pažymos ir kiti pateikti dokumentai bei objekto tyrimo metu parengti dokumentai (lentelės, skaičiavimai, pažymos ir pan.). Formuluo­ tė „Prie specialisto išvados turi būti pridėti <...> asmenų, kurių veikla tikrinama, paaiškinimai <...>“, reiškia, kad specialistas gali remtis ikiteisminio tyrimo metu surinktais parodymais, kuriuos davė liudytojai ir įtariamieji. Ar šie parodymai yra reikšmingi, sprendžia

¹¹⁸ FNTT prie LR VRM direktoriaus įsakymas „Dėl Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Vidaus reikalų ministerijos direktoriaus 2003 m. gegužės 7 d. įsakymo Nr. 46V „Dėl ūkinės finansinės veiklos objektų tyrimo bei specialisto išvados pateikimo tvarkos“ pakeitimo“ // Žin., 2005-01-18, Nr. 7-226.

¹¹⁹ Ibid.

ikiteisminio tyrimo pareigūnas formuluodamas užduotį specialistui ir spėsdamas kiek ir kokius duomenis reikia pateikti.

Ikiteisminio tyrimo metu atliekamos apklauskos, kai apklausiamasis (liudytojas, įtariamasis) apklausinėjamas ikiteisminio tyrimo teisėjo akivaizdoje, gali būti reikšmingi duomenys specialistui atliekančiam objektų tyrimą. Pažymėtina, kad tokie parodymų davimo būdai yra susiję su aplinkybėmis, kai prokuroras pagrįstai mano, kad liudytojo nebus galima apklausti teisme ar jis gali atsisakyti duoti parodymus, o kaltinamasis gali pakeisti savo parodymus arba pasinaudoti teise atsisakyti duoti parodymus¹²⁰. Ikiteisminio tyrimo pareigūnas ir specialistas turi ypač atidžiai įvertinti liudytojų, įtariamųjų apklausų metu surinkta informaciją, gretinti su kitais liudytojų, įtariamųjų apklausomis, nes šių parodymų davimas neužtikrina, jog teismo nagrinėjimo metu bus pakeisti parodymai, net jei ir duoti ikiteisminio tyrimo teisėjo akivaizdoje.

Nagrinėjant bylas, kurios yra pradėtos pagal LR BK 222 str. – apgaulingas buhalterijos tvarkymas, specialistams svarbu remtis ne tik liudytojų parodymais, kuriuos pagrindžia ikiteisminio tyrimo bylos surinkti duomenys, bei kitų liudytojų parodymais, tačiau negrįsti išvados savo nuomone, dėl tam tikrų aplinkybių buvimo ar ne. Vadinamosiose „juodosios buhalterijos“ bylose, kai mokami neoficialūs atlyginimai, liudytojų parodymai yra labai svarbūs specialisto išvadai, tačiau pasitaiko ir klaidų. LAT nagrinėjo baudžiamąją bylą¹²¹, kurioje administracijos direktorius buvo kaltinamas tuo, kad išmokėdamas bendrovės darbuotojams atitinkamą sumą pinigų, neiformino jo apskaitos dokumentais, neišrašė atlyginimo mokėjimų žiniaraščių bei kasos išlaidų orderių ir neužfiksavo bendrovės buhalterinėje apskaitoje, tokiu būdu apgaulingai tvarkė buhalterinę apskaitą, veika kvalifikuota pagal LR BK 222 str. 1 d.. Specialisto išvada rėmėsi liudytojų parodymais, nors teismo nagrinėjimo metu dauguma liudytojų paaiškino kitokias aplinkybes. Be to, specialisto išvadoje įvertinti kaltinamojo ir dar kelių liudytojų parodymai, remiantis įmonės veiklos dokumentais, kuriuose yra jų parašai, ir konstatuota fakto buvimas dėl jų. LAT kolegija šiuo atveju pasisakė, kad „Tokios išvados viršija specialisto kompetencijos ribas, nes liudytojų parodymų vertinimas yra teismo kompetencijos sritis. Todėl teismas specialisto išvada dėl liudytojų parodymų galėjo remtis ne betarpiškai, o tik ta dalimi, kuri patvirtina bylos proceso metu apklaustų liudytojų parodymais, nes teismas nuosprendį grindžia tik tais įrodymais, kurie buvo išnagrinėti teisiamejame posėdyje.“ Taigi ikiteisminio tyrimo metu, reikia kruopščiai rinkti liudytojų parodymus pagrindžiančius duomenis, kad specialisto išvada būtų objektyvi ir teisėta, priešingu atveju,

¹²⁰ Lietuvos Respublikos Baudžiamojo proceso kodeksas // Žin., 2002, Nr. 37-1341. 184 str., 189 str.

¹²¹ LAT 2006 m. kovo 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-265/2006.

pasikeitus liudytojų parodymams bylos baigtis gali komplikotis¹²².

Specialistas baudžiamajame procese, pagal jam pateiktus dokumentus, nuslėptus mokesčius apskaičiuoja pagal atitinkamą mokesčio įstatymą, įvertindamas ikiteisminio tyrimo surinktų duomenų pagrindą. Specialistas neturi teisės pats rinkti duomenų, nors turi pakankamai plačias teises dalyvauti su ikiteisminio tyrimo pareigūnu procese, todėl didele dalimi, specialisto išvados kokybė priklausys nuo ikiteisminio tyrimo pareigūnų surinktų duomenų.

Apibendrintai, galime teigti, kad kokybiška specialisto išvada, paremta tinkamais ir teisėtais būdais gautais, sau neprieštaraujančiais duomenis, yra vienas svarbiausių faktorių tiriant finansinius nusikaltimus. Toliau bus aptartos, pavojingiausios nusikalstamo veikos mokesčių slėpimo bylose.

3.4. Buhalterinės apskaitos tvarkymo pažeidimai

Veikas kurias valstybė laiko pavojingomis ir už kurias yra visuomenės interesas taikyti pačią sunkiausią atsakomybės formą – baudžiamąją, įtvirtina savo baudžiamuosiuose įstatymuose, arba kodeksuose. Analizuojant valstybės biudžeto surinkimo mechanizmą, bei pačios valstybės vieną iš funkcionavimo pagrindų, t.y. pinigines lėšas, kurios naudojamos visuomenės ir valstybės interesui tenkinti, manytina, kad tinkamas valstybės finansų sistemos funkcionavimas yra viena prioritetinių sričių. Valstybė negali leisti mokesčių mokėtojams likti be atsakomybės, jeigu yra slepiami mokesčiai, tai yra visuomenės interesas. Tai, kad jis svarbus, matome iš BK atitinkamų skyrių pavadinimų – nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai finansų sistemai, ekonomikai ir verslo tvarkai. Mokesčio mokėtojo buhalterija – tai viena iš daugelio ląstelių, kurių visuma sudaro kūną – valstybės biudžetą. Buhalteriniuose dokumentuose fiksuojami asmenų veiksmai, pagal kuriuos skaičiuojamos mokėtinos lėšos į biudžetą.

LR BK 222 straipsnis numato baudžiamąją atsakomybę už apgaulingą apskaitos tvarkymą. Pagal šiuo metu galiojantį BK, tai yra apysunkis nusikaltimas. Buhalterinės apskaitos sąvoka pateikiama Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymo¹²³ 2 straipsnio 5 punkte „Buhalterinė apskaita – ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti.“ Mokesčių mokėtojų visos ūkinės operacijos, sandoriai jų grupės

¹²² Specialisto išvada yra dažnai skundžiama teismui, kaip argumentai pateikiami specialistų tendencingumas, kvestionuojami įrodymai kuriais remiamasi darant išvadas, prašoma pakartotinių ekspertizių ir pan., pavyzdžiui, LAT 2003 m. lapkričio 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-700/2003; LAT 2005 m. kovo 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K- 249/2005.

¹²³ Buhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574 // Žin., 2001, Nr. 99-3515.

turi būti paremti apskaitos dokumentais, kurių pagrindu galima identifikuoti mokesčio mokėtojo veiklą ir jo veiksmus. Apskaitos dokumentas¹²⁴ – „popierinis arba elektroninis liudijimas, patvirtinantis ūkinę operaciją arba ūkinį įvykį ir turintis rekvizitus, pagal kuriuos galima nustatyti ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą <...>“.

Baudžiamoji atsakomybė kyla tada, kai asmuo turėdamas įstatymo numatytą pareigą tinkamai tvarkyti buhalterinę apskaitą ją apgaulingai tvarko, arba paslėpė, sunaikino ar sugadino apskaitos dokumentus. LAT 2005 gruodžio 29 d. nutarimu Nr. 55 Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose (BK 214, 215, 219, 220, 221, 222, 223 straipsniai) 25 p. išaiškino, kad (1) „apgaulingas teisės aktų reikalaujamas buhalterijos tvarkymas – tai buhalterinės apskaitos tvarkymas sąmoningai pažeidžiant teisės aktų, reglamentuojančių apskaitos tvarkymą, reikalavimus; (2) apskaitos dokumentų paslėpimas – tai veiksmai, kai dokumentas slepiamas turint tikslą, kad juo nebūtų pasinaudota tikrinant asmens veiklą, jo turtą, nuosavą kapitalą ar įsipareigojimų dydį ar struktūrą; (3) apskaitos dokumentų sunaikinimas – tai toks, fizinis, cheminis, elektromagnetinis dokumento poveikis, kai neįmanoma atkurti jo turinio; (4) apskaitos dokumentų sugadinimas – tai veiksmai, kuriais sunaikinama dalis buhalterinės apskaitos dokumento (pvz. užpilama cheminiu reaktyvu, išplėšiama, ir pan.)“.

Pirmasis požymis teisminėje praktikoje kėlė problemų, kadangi sąmoningai pažeidžiant buhalterinę apskaitą dažnai yra klastojami ir buhalterinės apskaitos dokumentai, apskaitos registrai ir pan., todėl teismai kvalifikuodavo veiką ir pagal LR BK 300 str., t.y. dokumentų klastojimą. Tokioje situacijoje LAT teisėjų kolegija konstatavo¹²⁵, kad „šiuo atveju yra visumos ir dalies konkurencija, nes dvi normos – BK 222 str. 1 d. ir 300 str. 1 d. – numato atsakomybę už padarytą, veiką, tačiau bendroji norma (BK 222 str. 1 d.) atitinka veiką tiksliausiai, būtina taikyti tą normą, kuri išsamiau apibūdina veikos turinį. <...> kai apgaulingai tvarkant minėtą apskaitą suklastojami kiti, ne buhalterinės apskaitos dokumentai, veikia kvalifikuojama pagal BK 222 str. ir 300 str. atitinkamą dalį kaip ideali nusikaltimų sutaptis.“

Šių veiksmų padariniai yra išvardinti straipsnio dispozicijoje sekančiai „negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros“. Nuosavas kapitalas – ūkio subjekto turto dalis, likusi iš viso turto atėmus visus įsipareigojimus. Turtas – materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės, kurias valdo ir naudoja ir (arba) kuriomis disponuoja ūkio subjektas, ir kurias naudojant tikimasi gauti ekonominės naudos¹²⁶.

¹²⁴ Bualterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 // Žin., 2001, Nr. 99-3515. 2 str. 1 p.

¹²⁵ LAT 2006 sausio 24 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-23/2006.

¹²⁶ Lietuvos Respublikos Bualterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574 // Žin., 2001, Nr. 99-3515.2 str. 8 ir 18 p.

Asmens įsipareigojimai – tai visuma skolinių įsipareigojimų kreditoriams, jų apimtis, mastas ir pan. Įsipareigojimų struktūra – kreditorių skaičiaus ir asmens skolinių įsipareigojimų kiekis. Formuluotė „negalima visiškai ar iš dalies nustatyti“ reiškia, kad tai turi patvirtinti specialių žinių turinčio asmens – specialisto atliktas ūkinės-finansinės veiklos tyrimas, ar kitų kompetentingų institucijų atlikti mokestiniai tyrimai, revizijos, ar audito ataskaitos. Svarbu pabrėžti¹²⁷, kad „Išvardinti padariniai yra alternatyvūs, todėl įrodinėtiniomis aplinkybėmis yra kiekviena konkreti pozicija.“

Svarbu aptarti šio nusikaltimo subjektą. Sistemiškai analizuojant BAĮ (būtent 10, 11 ir 21 straipsnius) matome, kad už buhalterinę apskaitą yra atsakingi šie asmenys:

- i) ūkio subjekto struktūrinis padalinys (jo vadovas), kuris tvarko buhalterinę apskaitą;
- ii) vyriausiasis buhalteris (buhalteris), kuris vienasmeniškai atsakingas už buhalteriją;
- iii) pagal sutartį buhalterinės apskaitos paslaugas teikianti įmonė;
- iv) už apskaitos organizavimą ir apskaitos dokumentų išsaugojimą – ūkio subjekto vadovas.
- v) individualios įmonės savininkas;
- vi) ūkininkas arba ūkininko partneriai;
- vii) gyventojas, kuris verčiasi individualia veikla¹²⁸;
- viii) už buhalterinės apskaitos dokumentų paslėpimą, sunaikinimą ar sugadinimą atsako veika padaręs asmuo.

Tačiau ūkio subjekto vadovo atsakomybė gali kelti problemų, nes pagal BAĮ 2 str. 22 p. ūkio subjekto vadovas – juridinio asmens vadovas (administracijos vadovas) ir ūkio subjekto, kuris neturi vadovo, savininkas. Dėl paskutinės straipsnio formuluotės galima ginčytis, nes vargu ar baudžiamosios teisės kontekste, įmonės savininkas gali būti pripažintas nusikaltimo subjektu, neturėdamas tyčios apgaulingai tvarkyti buhalterinę apskaitą. Subjektyvieji šios nusikalstamos veikos požymiai būtų šie: (1) Pakaltinamumas ir (2) tiesioginė tyčia – kaltininkas suvokė, kad jis

¹²⁷ LAT 2006 m. kovo 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-265/2006

¹²⁸ Tai taikoma ir Advokatams, LAT 2004 m. lapkričio 16 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-638 / 2004. <...> Iš V. J. B. advokato orderių, taip pat pažymų, pateiktų teismui, matyti, kad V. J. B. baudžiamosiose bylose ginant A. A. ir O. B. dalyvavo kaip advokatas, teikiantis valstybinę teisinę pagalbą. Šiais atvejais už suteiktą teisinę pagalbą atlygina valstybė, todėl gauti atlygio už tas pačias teisines paslaugas iš ginamų asmenų artimųjų jis neturėjo teisės. Byloje surinktais įrodymais nustatyta, kad už ginant A. A. suteiktas teisines paslaugas V. J. B. iš jo motinos J. A. gavo 500 Lt, nesudarydamas teisinės pagalbos sutarties ir jos neregistruodamas. Be to, nustatyta, kad V. J. B. už ginant O. B. suteiktas teisines paslaugas iš L. P. gavo 1000 JAV dolerių, nesudarydamas su L. P. teisinės pagalbos sutarties ir jos neregistruodamas. <...> V. J. B. suprato, kad gavęs pinigines lėšas iš J. A. ir L. P. už jo teikiamą teisinę pagalbą, jis privalėjo sudaryti teisinės pagalbos sutartis, registruoti jas sutarčių apskaitos žurnale, išrašyti kvitą apie pajamų gavimą, įtraukti į apskaitą gautas lėšas „Įplaukų ir išlaidų apskaitos žurnale“, numatė, kad dėl tokių jo veiksmų nebus galima iš dalies nustatyti jo, kaip advokato, ūkinės-finansinės veiklos rezultatų ir norėjo taip veikti, t. y. veikė tyčia.

tvarkė apskaitą pažeisdamas teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinės apskaitos tvarkymą, paslėpė, sunaikino ar sugadino apskaitos dokumentus, numatė, kad dėl to bus negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros ir šių padarinių norėjo.

Nagrinėjant subjekto klausimą, LAT suformulavo taisykles esant situacijoms, kai tyčia ar ne, ūkio subjekte nėra paskirtas atsakingas vadovas arba asmuo veikia neįteisines savo veiklos, tačiau realiai vykdeš ir organizavęs įmonės veiklą. Tokiu atveju teismas neatsižvelgia vien tik į formalaus ūkio subjekto vadovo nebuvimo faktą, o žiūri į aplinkybių visumą, ir jei tuo metu buvo nuskalstamai tvarkoma buhalterija, toks asmuo pripažintinas, nusikaltimų BK 222, 223 straipsniuose, subjektu¹²⁹.

Panaši nusikalstama veika yra įtvirtinta BK 223 straipsnyje – aplaidus apskaitos tvarkymas. Baudžiamoji atsakomybė pagal šį straipsnį kyla už (1) buhalterinės apskaitos netvarkymą, (2) aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą ir (3) buhalterinės apskaitos dokumentų nesaugojimą. Buhalterinės apskaitos netvarkymas – tai norminių teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą visiškai nevykdymas. Aplaidus buhalterijos tvarkymas, tai buhalterinės apskaitos įstatymo ir kitų teisės aktų reglamentuojančių buhalterinę apskaitą *netinkamas* vykdymas. Buhalterinės apskaitos dokumentų neišsaugojimas – teisės aktų, nustatančių buhalterinės apskaitos dokumentų saugojimo taisyklių nesilaikymas¹³⁰. Padariniai, jų nustatymas, subjektas yra analogiškas kaip ir apgaulingos apskaitos tvarkymo atveju.

Pagrindinis skirtumas tarp apgaulingos ir aplaidžios apskaitos tvarkymo yra tas, kad pirmuoju atveju buhalterinės apskaita tvarkoma *sąmoningai pažeidžiant* teisės aktų reikalavimus nustatytus buhalteriniai apskaitai. Tuo tarpu aplaidžiai tvarkant buhalteriją, tai norminių teisės aktų reglamentuojančių buhalterinę apskaitą *netinkamas* vykdymas. Būtent per tyčios kryptingumą, asmens veikos intensyvumą ir tikslą, galima tinkamai atriboti šias nusikalstamas veikas. Tačiau abiem atvejais būtini padariniai numatyti straipsnio dispozicijoje¹³¹.

Be to, už apgaulingą ir aplaidų apskaitos tvarkymą yra numatyta ir administracinė

¹²⁹ LAT 2005 gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55 Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose (BK 214, 215, 219, 220, 221, 222, 223 straipsniai) 30 p.; LAT 2005 m. kovo 8 d. nutartis baudžiamojame byloje Nr. 2K-184/2005; LAT 2002 m. spalio 8 d. nutartis baudžiamojame byloje Nr. 2K-667/2002; LAT nutartis baudžiamojame byloje 2003 m. gruodžio 2 d. Nr.2K-691/2003.

¹³⁰ Lietuvos archyvų departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. vasario 22 d. įsakymas Nr.13 Dėl Buhalterinės apskaitos dokumentų saugojimo terminų // Žin. 1996-02-28, Nr. 18-489, taip pat 2001 m. gruodžio 28 d. įsakymas Nr. 88 Dėl dokumentų tvarkymo ir apskaitos taisyklių patvirtinimo // Žin., 2002, Nr. 5-211, bei Lietuvos Respublikos 2004 m. kovo 30 d. dokumentų ir archyvų įstatymas Nr. IX-2084 // Žin., 2004-04-20, Nr. 57-1982.

¹³¹ Plačiau apie nusikaltimų kvalifikavimą buhalterinės apskaitos srityje Abromavičius A., Ūkininkavimo tvarkos ir finansinių nusikaltimų kvalifikavimo problemos, Jurisprudencija, 1998 m. 10 (2).

atsakomybė ATPK 173(1) straipsnyje¹³². Baudžiamąją ir administracinę atsakomybę atriboja tai, kad baudžiamajai atsakomybei kilti būtinos pasekmės, nurodytos BK 222 ir 223 straipsnių dispozicijose, t.y. „jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros“, tuo tarpu administracinei atsakomybei atsirasti ATPK pasekmių nereikalauja, pakanka taisyklių pažeidimo fakto.

3.5. Mokesčių slėpimas sukčiaujant

Dažnai visuomenės informavimo priemonėse girdime apie kompetentingų valstybės institucijų sulaikytus asmenis, įtariant juos sukčiavimo būdu grobstant valstybei priklausančias lėšas¹³³. Tai yra ne kas kitas, kaip organizuotų grupių ar nusikalstamo susivienijimo narių neteisėta veikla PVM srityje, siekiant savo ir kitų naudai pasisavinti valstybei priklausančias lėšas.

Nors mokesčių vengimas ir slėpimas nėra nukreiptas į kokį konkretų mokestį, sukčiavimo atveju pastebima, kad pridėtinės vertės mokestis yra „populiariausias“. Prieš analizuojant BK įtvirtintą sukčiavimo sudėtį, vertėtų aptarti kodėl būtent PVM yra toks patrauklus grobstyti?

1958 m. pirmą kartą įvestas Prancūzijoje – Pridėtinės vertės mokestis jau įvestas daugiau kaip 130 šalyse. Šis mokestis yra vartojimo mokestis, kurio galutinis „mokėtojas“ yra vartotojas. Taigi, kuo didesnis vartojimas, tuo daugiau PVM yra surenkama į valstybės biudžetą. Galima išskirti tokius PVM bruožus¹³⁴:

- tai yra vartojimo mokestis;
- tai yra netiesioginis mokestis;
- tai yra bendro pobūdžio mokestis;
- jis yra mokamas kiekviename gamybos ir paskirstymo etape;
- jis renkamas į biudžetą atsižvelgiant į sukurtą pridėtinę vertę;
- jis yra tiksliai proporcingas šių prekių ir paslaugų kainai, neatsižvelgiant į prieš tai buvusių operacijų skaičių.

Lietuvoje PVM pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 d., įsigaliojus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymui Nr. I-345. Šis įstatymas galiojo iki 2002 m. birželio 30 dienos,

¹³² **173⁽¹⁾ straipsnis. Apskaitos taisyklių pažeidimas** – „Aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymas, kai dėl to nesumokama nuo trisdešimties iki penkiasdešimties minimalių gyvenimo lygių dydžio sumos mokesčių, kurie turėjo būti sumokėti pagal įstatymus už tikrinamąjį laikotarpį <...> Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas siekiant nuslėpti arba nuslepiančiam nuo dešimties iki penkiasdešimties minimalių gyvenimo lygių dydžio sumos mokesčių, kurie turėjo būti sumokėti pagal įstatymus už tikrinamąjį laikotarpį <...>“

¹³³ Pavyzdžiui - <http://www.lrytas.lt/?id=11962562271196168701&view=4>

¹³⁴ Bilštytė R. ir Kavoliūnas A., PVM iš ARTI Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2006 vasaris Nr. 2, P. 35-41.

o 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos Lietuvos Respublikos Seimo priimtas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas¹³⁵. 2004 m. sausio 15 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX-1960, kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d. Šis įstatymas perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatas. Reikia pažymėti, kad PVM sistema ES yra vienas svarbiausių elementų kuriant vidaus rinką. Pagrindinis dokumentas, reglamentuojantis apmokestinimo PVM tvarką ES mastu, yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Ši direktyva reglamentuoja praktiškai visus PVM taikymo aspektus. PVM sistema nėra iš lengvųjų, dėl apmokestinimo objekto tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus nuolat kyla ginčų, tai įrodo ir mokesčių administratoriaus leidžiami paaiškinimai mokesčių mokėtojams tam tikrais PVM klausimais¹³⁶. Autoriaus nuomone, galima išskirti tokius pagrindinius dalykus, norint suprasti PVM grobstymo mechanizmą:

- i) netiesioginio mokesčio modelis lemia, kad jį administruoja PVM mokėtojas, teikdamas PVM deklaracijas mokesčių administratoriui. Į PVM deklaraciją įrašomi mokesčio mokėtojo PVM apmokestinamos veiklos rezultatai, kur konstatuojama ar mokesčių mokėtojas moka į biudžetą, ar susigražina ar nemoka mokesčio.
- ii) atskaitos principo taikymas. Kuris reiškia, kad PVM mokėtojas sumoka PVM ne nuo pilnos prekių ar paslaugų kainos, o tik nuo tos PVM mokėtojo sukurtos ir realizuotos pridėtinės vertės. PVM atskaita – PVM mokėtojo teisė susigražinti sumokėtą PVM už prekes ar paslaugas, kurios naudojamos jo ekonominėje veikloje PVM apmokestinamoms pajamoms uždirbti. Paprasčiau tariant, galioja bendra taisyklė: pardavimo PVM – pirkimo PVM = mokėtinas į biudžetą PVM.

Mokesčių administratoriui praktiškai neįmanoma patikrinti visų teikiamų PVM deklaracijų teisingumo, išsiaiškinti ar kiekvienas sudarytas sandoris buvo realus ar apsimestinis, ar prekės ir paslaugos buvo, taip pat ar mokesčių mokėtojas realiai egzistuoja jo deklaruotos vietos adresu ir pan. Tam yra kuriamos įvairios filtravimo sistemos, kurios numato tam tikrus kriterijus, pasirenkant tikrinti mokesčių mokėtojų sudarytus sandorių tikrumą.

Iš esmės, PVM grobstymas gali pasireikšti dviem pagrindiniais tikslais:

- (a) siekimas išvengti sumokėti mokėtino PVM į biudžetą suma ar ją neteisėtai susimažinti;
- (b) siekimas susigražinti iš valstybės biudžeto realiai nesumokėtą PVM.

Kaip jau buvo minėta, abiem atvejais, mokesčių mokėtojas teiks PVM deklaracijas mokesčių

¹³⁵ Žin., 2002, Nr. 35-1271

¹³⁶ <http://mic.vmi.lt/documentspublic.do?&id=1000000883#tr1000000883>

administratoriui („administruoja“ mokesči) ir PVM atskaitoje parodys fiktyvius pirkimus (pirkimo PVM atskaita, mažinanti mokėtina sumą į biudžetą) arba eksportą¹³⁷ (taikoma lengvata eksportuojamoms prekėms arba paslaugoms, jos neapmokestinamos, todėl valstybė gražina pirkimo PVM sumą). Bet kuriuo atveju, mokesčių mokėtojo veiksmuose pasireiškia apgaulė, kito mokesčio santykio subjekto – valstybės, mokesčio administratoriaus asmenyje atžvilgiu.

LR BK 182 str. 1 d. nustatyta „Tas, kas apgaule savo ar kitų naudai įgijo svetimą turtą ar turtinę teisę, išvengė turtinės prievolės arba ją panaikino <...>“. Siekimas išvengti mokėtino PVM į biudžetą ar neteisėtas sumažinimas mokėtinos sumos reiškia – turtinės prievolės išvengimas arba tokios prievolės panaikinimas, o siekimas susigrąžinti iš valstybės biudžeto realiai nesumokėtos PVM sumos (pardavimo PVM) reiškia – turtinės žalos padarymu apgaule. Jeigu prekės yra nelegaliai įvežtos į Lietuvos Respubliką kontrabandos būdu ir jos yra legalizuojamos naudojant suklastotus dokumentus, o vėliau jas parduodamos, tai gali būti kvalifikuojama kaip turtinės prievolės išvengimu, sumažinimu ar panaikinimu PVM srityje. LR Generalinės prokuratūros atliktas PVM grobstymo baudžiamųjų bylų analizė¹³⁸ parodė, jog „dažniausiai pridėtinės vertės mokesčio grobstomas naudojant suklastotus dokumentus, kuriais imituojamas prekių ar paslaugų įsigijimas iš kitų šalies teritorijoje veikiančių įmonių. Toks veikos modelis nustatytas 52 proc. išaiškintų nusikaltimų. Kiek rečiau nelegaliai įsigytoms prekėms legalizuoti naudojami suklastoti dokumentai apie tariamai teisėtą šių prekių įsigijimą, vėliau tokias prekes parduodant kitiems ūkio subjektams (31 proc.) arba suklastoti dokumentai naudojami imituojant prekių eksporto operacijas (14 proc.)“. Tipiškas pavyzdys galėtų būti LAT 2004 m. sausio 13 d. nagrinėta baudžiamoji byla 2K-24/2004, kurioje buvo nustatytas toks sukčiavimo mechanizmas¹³⁹:

V.B. būdamas UAB „M.T.“ direktorius, medieną pirko už grynus pinigus, kuriuos paimdavo iš bendrovės kasos. Nustatyta, kad per laikotarpį nuo 1998 m. gegužės iki tų pačių metų lapkričio mėnesio V.B. iš bendrovės kasos paėmė 256 136, 47 Lt. Iš tos sumos 39 073,27 Lt priklausė valstybei kaip be pagrindo bendrovei sugrąžinta (įskaityta) pridėtinės vertės mokesčio suma. V.B. įgijo iš G.Z. PVM sąskaitų faktūrų ir kasos pajamų orderių blankų tam, kad juos panaudojant, būtų galima apgaulingai vesti buhalterinę apskaitą. Faktiškai kasatorius medieną pirkdavo iš nenustatytų šaltinių, tų sandorių UAB „M.T.“ buhalterinėje apskaitoje nefiksuodamas. Buhalterinėje apskaitoje buvo apgaulingai nurodyta, kad mediena įgyta iš uždarytų akcinių bendrovių „En“, „Ing“, „Min“. Apskaitoje buvo melagingai nurodyta, jog į medienos kainą buvo įskaičiuotas ir valstybei

¹³⁷ LAT 2007 balandžio 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-44/2007.

¹³⁸ <http://www.tm.lt/default.aspx?item=spauda&id=14714>

¹³⁹ Taip pat žiūrėti LAT 2003 m. lapkričio 4 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-747/2003.

priklausantis PVM. Šių apgaulingų duomenų pagrindu UAB „M.T.“ ir prašė valstybinės mokesčių inspekcijos tariamai sumokėtą PVM sugrąžinti (išskaityti), o VMI tą prašymą patenkino. Aplinkybė, kur valstybei priklausančius pinigus kasatorius išleido – medienai pirkti ar asmeniniams poreikiams tenkinti, jo veiksmų kvalifikavimui įtakos neturi.

Kaip matome, šiuo atveju teismas teisingai kvalifikavo situaciją kaip sukčiavimą ir apgaulingą buhalterijos tvarkymą, esant nusikaltimų sutapčiai. Sukčiavimo epizodas šiuo atveju yra tas, kad bendrovės direktorius pateikęs deklaraciją VMI paprašė sugrąžinti (išskaityti) tariamai sumokėtą PVM sumą, tačiau prašymas buvo pagrįstas apgaulės būdu, nes į buhalterinę apskaitą buvo įtraukti buhalterinės apskaitos dokumentai, kuriais buvo įformintas tariamas medienos pirkimas. Jei mokesčių administratorius nebūtų grąžinęs PVM permokos, tai veika būtų kvalifikuota kaip pasikėsinimas¹⁴⁰ sukčiaujant įgyti svetimą turtą pagal LR BK 182 str. ir 22 str. atitinkamas dalis. Sukčiavimas PVM srityje, visada susijęs su apgaulinga buhalterijos tvarkymu, o taip pat ir buhalterinių apskaitos dokumentų klastojimu. Tačiau sukčiavimo sudėtis apima suklastotų buhalterinių apskaitos dokumentų panaudojimą. Jeigu nustatoma, kad į realiai veikiančios įmonės buhalterinę apskaitą įtrauktos suklastotos PVM sąskaitos-faktūros, kurios vėliau buvo įtrauktos ne tik į PVM deklaracijas, bet ir į juridinių asmenų pelno mokesčio deklaracijas, tokiu būdu sumažinant į biudžetą mokėtiną pelno mokestį, – užtraukia baudžiamąją atsakomybę ir dėl juridinių asmenų pelno mokesčio užvaldymo apgaule. Esminis sukčiavimo požymis yra apgaulės panaudojimas prieš turto savininkus, teisėtus valdytojus ar asmenis, kurių žinioje yra turtas, siekiant užvaldyti turtą. Apgaulė – tai turto savininko, teisėto valdytojo ar asmens, kurio žinioje yra turtas, suklaidinimas dėl kaltininko turimos teisės į turtą arba dėl jo ketinimų, tokiu būdu „priverčiant“ juos perduoti turtą kaltininko ar trečiųjų asmenų nuosavybei ar laikinam valdymui¹⁴¹. Beveik visada PVM sukčiavimo mechanizmuose figūruoja taip vadinamos fiktyvios, „orinės“, priedangos, realios jokios veiklos nevykdančios įmonės. Tokios įmonės yra reikalingos tik tam, kad jų vardu būtų išrašomos PVM sąskaitos – faktūros už tariamai atliktus darbus ar paslaugas, dažniausiai greitai suvartojamų, kaip reklamos lankstinukų ar sunkiai patikrinamų (statybos, reklamos ir pan.). Taip į realią veiklą vykdančių bendrovių buhalteriją įtraukiami suklastoti buhalterinės apskaitos dokumentai, kurių pagrindu teikiamos mėnesinės PVM, neretai ir metinės pelno mokesčio deklaracijos VMI, siekiant apgaulės būdu slėpti mokesčius. Kokie vertinimo kriterijai galėtų būti, nustatant ar įmonė realiai vykdo veiklą, ar ji nėra sukčių įrankis grobstyti valstybės biudžeto lėšas. LVAT teisminėje

¹⁴⁰ Pagal LR BK 22 str. 1 d., pasikėsinimas padaryti nusikalstamą veiką yra tyčinis veikimas ar neveikimas, kuriais tiesiogiai pradamas daryti nusikaltimas ar baudžiamasis nusižengimas, jeigu veika nebuvo baigta dėl nuo kaltininko valios nepriklausančių aplinkybių.

¹⁴¹ LAT 2007 sausio 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-34/2007.

praktikoje yra suformuluota mokesčių mokėtojų sąžiningumo¹⁴² doktrina, kuri reiškia, kad mokesčių mokėtojas turi domėtis kas yra jo kontrahentas, t.y. kitas PVM mokėtojas. Jei mokesčių mokėtojas nesąžiningas, jis neįgyja teisės į PVM atskaitą. LAT praktikoje asmenų veiksmai vertinami ne asmens sąžiningumo aspektu, bet atsižvelgiant į įmonės veiklos realumą vertina per asmenų dalyvaujančių PVM grobstyme subjektyviusius požymius: tikslą¹⁴³, motyvus, naudą, verslo logiką, koks buvo asmens vaidmuo ir pan.

Galime pagrįstai teigti, kad PVM sukčiavimo mechanizmuose dalyvauja ne vienas asmuo, o keli asmenys susiję tarpusavyje bendrais ryšiais, kurių veikla gali būti kvalifikuota kaip bendrininkavimas¹⁴⁴, organizuota grupė¹⁴⁵ ar net nusikalstamas susivienijimas¹⁴⁶. Pirmosios dvi bendrininkavimo formos asmens kvalifikacijai kelia mažiau reikalavimų nei trečioji. Tačiau LAT 2007 spalio 16 d. nagrinėjo baudžiamąją bylą¹⁴⁷ kurioje konstatavo, kad „Svetimo turto igijimas, kai apgaule užvaldomos didelės vertės valstybės biudžeto lėšos, skirtos gražinti PVM, yra sudėtingas nusikaltimas.“, taip pat įvertinta veikos sunkumas, organizuotumas, bei svarbiausia asmenų suvokimas dalyvaujant nusikalstame susivienijime.

Nagrinėjant LAT praktiką mokesčių slėpimo byloje, kuri beje nėra gausi, galima teigti, kad

¹⁴² LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A1-355/2004 <...> Jeigu mokesčių mokėtojas žino apie tai, jog jo atliekamos ūkinės operacijos ar kitokia vykdoma veikla prisideda prie mokesčių nemokėjimo, arba nors ir nežino, bet atsižvelgiant į eilę teisiškai reikšmingų aplinkybių turi galimybę žinoti, ir nepaisydamas to atlieka tokią ūkinę operaciją, jis elgiasi nesąžiningai. <...> Atkreiptinas dėmesys, kad mokesčio mokėtojo žinojimas arba turėjimas galimybės žinoti apima ne visą kitos sandorio šalies ūkinę veiklą, o tik tą jos dalį, kurioje dalyvavo į PVM atskaitą pretenduojantis subjektas. Todėl kitos sandorio šalies padaryti mokesčių įstatymų pažeidimai, kurie tiesiogiai nėra susiję su mokesčio mokėtojo vykdoma ūkine operacija, paprastai neįtakoja mokesčio mokėtojo sąžiningumo.“

¹⁴³ LAT 2007 balandžio 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-44/2007. <...> Uždarame dalyvių sudaromi verslo logikos požiūriu nepateisinami sandoriai teismo pagrįstai pripažinti kaip rodantys, kad jas sudarantys asmenys suprato, jog tai yra fiktyvi veikla ir jokios žalos juridiniams asmenims nebus padaryta, o šie fiktyvūs sandoriai sukurs galimybę susigrąžinti tariamai sumokėta PVM. Taigi šie sandoriai buvo naudoti kaip apgaulės priemonė valstybės biudžeto lėšoms užvaldyti, ne tik suprantant tokių tariamų sandorių tikrąją paskirtį, bet ir to siekiant.“

¹⁴⁴ LR BK 25 str. 2 d. Bendrininkų grupė yra tada, kai bet kurioje nusikalstamos veikos stadijoje du ar daugiau asmenų susitaria nusikalstamą veiką daryti, tęsti ar užbaigti, jei bent du iš jų yra vykdytojai.

¹⁴⁵ LR BK 25 str. 3 d. Organizuota grupė yra tada, kai bet kurioje nusikalstamos veikos stadijoje du ar daugiau asmenų susitaria daryti kelis nusikaltimus arba vieną sunkų ar labai sunkų nusikaltimą ir kiekvienas grupės narys, darydamas nusikaltimą, atlieka tam tikrą užduotį ar turi skirtingą vaidmenį.

¹⁴⁶ LR BK 25 str. 4 d. Nusikalstamas susivienijimas yra tada, kai bendrai nusikalstamai veiklai – vienam ar keliems sunkiems ar labai sunkiems nusikaltimams daryti – susivienija trys ar daugiau asmenų, kuriuos sieja pastovūs tarpusavio ryšiai bei vaidmenų ar užduočių pasiskirstymas. Nusikalstamam susivienijimui prilyginama antikonstitucinė grupė ar organizacija bei teroristinė grupė.

¹⁴⁷ LAT 2007 spalio 16 d. nutartis baudžiamojoje byloje 2K-271/2007: „Šiam nusikaltimui padaryti būtina veiką planuoti, pasiskirstyti užduotis, rinkti vertingą informaciją, ieškoti kontaktų. Dvejų metų laikotarpiu keliems asmenims per kelis kartus 1035129,68 Lt valstybės biudžeto lėšoms užvaldyti reikėtų, kad tarp bendrininkų egzistuotų pastovūs ilgalaikiai tarpusavio ryšiai, būtų vaidmenų, užduočių pasiskirstymas, be to, reikalinga ir kitų asmenų pagalba. Iš šios bylos matyti, kad tokie požymiai tarp bendrininkų egzistavo. <...> Iš bylos taip pat matyti, kad tarp bendrininkų buvo palaikoma vidinė drausmė, paskirstomos nusikalstamu būdu gautos lėšos. Kiekvienas tokių lėšų igijimas vyko pagal planą, jį vykdant reikėjo atlikti daug įvairių ir sudėtingų veiksmų – klastoti muitinės antspaudus, važtaraščius, PVM sąskaitas – faktūras, organizuoti fiktyvų eksportą per muitines, papirkinėti pareigūnus.“

nusikaltimams ir baudžiamiesiems nusižengimams buhalterinei apskaitai yra suformuluoti precedentai siekiant vienodos teismų praktikos. Tai pasakytina apie tinkamo subjekto nustatytą, atibojimą baudžiamosios ir administracinės atsakomybės, priežastinio ryšio nustatymo svarba tarp veikos ir padarinių, specialisto išvados reikšmė ir kt. Tačiau nagrinėjant sunkiausio nusikaltimo finansams – PVM sukčiavimo baudžiamąsias bylas, sunku teigti, kad galima išvelgti tam tikras tendencijas. Sukčiavimo mechanizmai keičiasi, valstybei reikia daug lėšų investuoti į tokių nusikaltimų tyrimą. Todėl, autoriaus nuomone, kasacinės instancijos teismui reikėtų suformuluoti bendras taisykles PVM sukčiavimo bylose, kurios apimtų – realios veiklos nevykdančių įmonių nustatymo kriterijų universalumą, nusikaltimo subjekto nustatymo kriterijus, bendrininkavimo formų atskyrimą asmenų atžvilgiu, bausmės individualizavimo. Taip pat, LAT nėra suformuotos praktikos taikant baudžiamąją atsakomybę už sukčiavimą juridiniam asmeniui.

IŠVADOS

1. Mokesčių administratoriaus priimti mokesčių įstatymo paaiškinimai neatitinka jiems keliamų tikslų. Tai patvirtina mokestinių ginčų skaičius, bei LVAT praktika, kur mokesčių administratorius nesivadovauja savo paties priimtais atitinkamo mokesčio įstatymo komentarais. Autoriaus nuomone, MAĮ turi būti įtvirtintas teisiškai įpareigojančių, pirmiausia mokesčių administratorių, atitinkamo mokesčio paaiškinimo institutas. Tai užtikrintų mokesčių mokėtojams galimybę sumažinti veiklos riziką ir tinkamai planuoti mokesčius;
2. Galiojant senos redakcijos MAĮ, LVAT praktikoje mokesčio vengimas buvo interpretuojamas labai plačiai. Be būdingų mokesčių vengimo požymių, LVAT mokesčių vengimui priskirdavo ir mokesčių slėpimui būdingus požymius;
3. LVAT praktiką mokesčių vengimo bylose, galima suskirstyti į du periodus, pirma, iki piktnaudžiavimo instituto įtvirtinimo MAĮ, ir po jo. Pagrindinė problema LVAT praktikoje buvo mokesčio mokėtojų veiksmų kvalifikavimas įtariant mokesčių vengimą, nes dažnai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojų sudarytus sandorius pripažindavo niekiniais *ex officio*. LVAT suformulavo praktiką, kurioje mokesčių administratorius buvo įpareigotas pirmiausia naudotis viešosios teisės normų suteiktomis galimybėmis, nes tik išimtiniais atvejais mokesčių teisėje galima taikyti privatinės teisės normas. Ši problema buvo aktuali iki piktnaudžiavimo instituto įtvirtinimo, kai mokesčių mokėtojo sudarytu sandoriai vertinami pagal jų tikslą ir atlikimo būdą. PVM mokesčių vengimo bylose, LVAT suformuoja sąžiningo mokesčio mokėtojo doktriną.
4. LVAT praktikoje mokesčių vengimas interpretuojamas per piktnaudžiavimo institutą. Taip pat išskiriami subjektyvieji ir objektyvieji mokesčio mokėtojo elementai, kurie turi būti nustatyti mokesčių administratoriaus, siekiančiam mokesčių mokėtojo veiklą kvalifikuoti kaip mokesčių vengimą. Taip pat LVAT praktika skiria mokesčių vengimą ir mokesčių slėpimą.
5. Mokesčio bazės nustatymas mokesčių slėpimo bylose buvo pagrindinė problema LVAT. Teismas suformulavo praktiką, kad specialius mokesčio bazės nustatymo būdus, taikant mokesčio slėpimo atveju, turi pagrįsti mokesčio administratorius. Šiuo klausimu poziciją išreiškė ir LRKT, pripažindamas mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodus neprieštaraujančius pagrindiniam šalies įstatymui – Konstitucijai.

6. Už mokesčių slėpimą yra numatyta baudžiamoji atsakomybė Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse. Didžiausią grėsmę valstybės finansams kelia aplaidus ir apgaulingas buhalterijos tvarkymas, bei sukčiavimas. Jeigu apgaulingos ir aplaidžios apskaitos praktikoje LAT yra suformavęs praktiką nustatinėjant subjektą, padarinius, tai PVM sukčiavimo bylose praktika yra besiformuojanti.
7. Mokesčių slėpimo baudžiamosiose bylose, nuslėpta mokesčių suma apskaičiuojama remiantis specialisto išvada. Taisyklių, kaip šie mokesčiai apskaičiuojami nėra. Autoriaus nuomone būtina įvertinti esamą norminį reglamentavimą nuslėptų mokesčių apskaičiavimo srityje.
8. ETT vartoja tarptautinėje teisėje žinomus mokesčių vengimo, mokesčio slėpimo, sukčiavimo terminus, tačiau jų nedetalizuoja. Mokesčių vengimas, kaip ir LVAT, vertinamas per piktnaudžiavimo teise institutą. ETT piktnaudžiavimą mokestinėse bylose vartoja, pirma, kai remiamasi Bendrijos teisės nuostatomis siekiant išvengti nacionalinės teisės taikymo. Antra, kai piktnaudžiaujama Bendrijos teisės nuostatomis siekiant įgyti pranašumą tų pačių nuostatų tikslams ir uždaviniams prieštaraujančiu būdu. ETT suformuotais precedentai mokesčių vengimo bylose remiamasi ir LVAT praktikoje.

Literatūra

1. PAULAUSKAS A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006.
2. PAULAUSKAS A., Mokesčių vengimas. Mokesčių žinios 2006 m. vasario 6 d., Nr. 6(468) ir 2006 m. vasario 20 d., Nr. 8(471).
3. PAULAUSKAS A. Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos // TEISĖ 2004 (51).
4. HAWKES V., ACT Companion to Treasury Management, Second edition, Woodhead Publishing 1999.
5. PHYLIS LAI LAN MO. Tax avoidance and anti-avoidance measures in Major Developing Economies, 2003 Praeger/Greenwood.
6. A. Kjellgren. „On the Border of Abuse“, European Business Law Review, 2000.
7. Bilštytė R. ir Kavoliūnas A., PVM iš ARTI Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2006 vasaris Nr. 2.
8. Vasiliauskas V. Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba) // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5.
9. Abromavičius A., Ūkininkavimo tvarkos ir finansinių nusikaltimų kvalifikavimo problemos, JURISPRUDENCIJA, 1998 m. 10 (2).
10. Palijanskas M. Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 11.
11. Vaišvila A., Justitia, Vilnius, 2004.
12. D. Mikelėnienė, V. Mikelėnas. Teismo procesas: teisės aiškinimo ir taikymo aspektai. Justitia, Vilnius, 1999.
13. Šimašius R. Teisės aiškinimas ir jo privalomumas // Teisės problemos. 2004 Nr. 2 (44).
14. Sudavičius B. Mokesčiai kaip teisės kategorija // Teisė. 2006 (58).
15. Dabartinis lietuvių kalbos žodynas IV leidimas 2000, 921 p.
Lietuvos Respublikos įstatymai:
16. Lietuvos Respublikos Konstitucija 1992, Žin. Nr. 33-1014.
17. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243.
18. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas // Žin., 2001, Nr. 110-3992.
19. Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574 // Žin., 2001, Nr. 99-3515.
20. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Žin., 2002, Nr. 35-1271.
21. Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas // Žin., 2000, Nr. 74-2262.
22. Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas // Žin., 1964, Nr. 19-138.
23. Lietuvos Respublikos Administracinių bylų teisenos įstatymas Žin., 1999, Nr. 13-308.

24. Lietuvos Respublikos Administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Žin., 1985, Nr. 1-1.
25. Lietuvos Respublikos Baudžiamasis kodeksas // Žin., 2000, Nr. 89-2741.
26. Lietuvos Respublikos Baudžiamojo proceso kodeksas // Žin., 2002, Nr. 37-1341.
27. Lietuvos Respublikos Teismų įstatymas // Žin., 1994, Nr. 46-851.
28. Lietuvos Respublikos Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos įstatymas // Žin., 2002, Nr. 33-1250.
29. Lietuvos Respublikos Dokumentų ir archyvų įstatymas Nr. IX-2084 // Žin., 2004, Nr. 57-1982.

Lietuvos Respublikos poįstatyminiai teisės aktai:

30. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 3 d. nutarimas Nr. 1575 „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės“ // Žin., 2003-12-12, Nr. 116-5289.
31. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimas Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ // Žin., 1998, Nr. 79-2235.
32. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas 2004 m. gegužės 20 d. „Dėl kai kurių mokesčio administravimą reglamentuojančių Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimų pripažinimo netekusiais galios“ Nr. 613 // Žin., 2004-05-25, Nr. 84-3045.
33. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. gruodžio 23 d. nutarimas Nr. 1314 „Dėl Revizijų departamento prie Finansų ministerijos nuostatų patvirtinimo“ // Žin., 1994, Nr. 101-2040
34. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. vasario 4 d. nutarimas Nr. 90 „Dėl Mokesčių policijos departamento prie Vidaus reikalų ministerijos įsteigimo“ // Žin., 1997-02-07, Nr. 12-252.
35. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. balandžio 5 d. nutarimas Nr. 481 „Dėl mokesčių policijos departamento prie Vidaus reikalų ministerijos pertvarkymo į finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybą prie Vidaus reikalų ministerijos ir Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie vidaus reikalų ministerijos nuostatų patvirtinimo“ // Žin., 2002, Nr. 38-1395.
36. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas 2002 liepos 1 d. Nr. 1023 "Dėl Revizijų departamento prie Finansų ministerijos steigėjo funkcijų vykdymo pavedimo ir reorganizavimo" // Žin., 2002, Nr. 69-2823;
37. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas 2003 m. sausio 13 d. Nr. 8 „Dėl kai kurių Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimų, susijusių su revizijų departamentu prie Finansų ministerijos pripažinimo netekusiais galios“ // Žin., 2003-01-17, Nr. 5-178.
38. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 1995-12-27 d. įsakymas Nr. 131 „Revizijų departamento prie Finansų ministerijos revizijų darymo nuostatai“ // Žin., 1996-01-12, Nr. 4-109.
39. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2001-12-22 įsakymas Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ // Žin., 2001-12-29, Nr. 110-4021.
40. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2002-01-24 įsakymas Nr. 24 „Dėl užsienio valstybių

arba zonų kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetais netaikomos Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, ir užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos Lietuvos Pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, sąrašų patvirtinimo“ // Žin., 2002-01-30, Nr. 10-379.

41. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2004-04-09 įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ // Žin., 2004-04-21, Nr. 58-2074.

42. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymas Nr.VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės“ // Žin., 2004-05-28, Nr. 86-3156

43. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėmis Nr. VA-108 (Žin., 2004, Nr. 88-3258).

44. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo 2004 m. gegužės 28 d. Nr. VA-108 // Žin., 2004-06-03, Nr. 88-3258.

45. FNTT prie LR VRM direktoriaus įsakymas „Dėl Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Vidaus reikalų ministerijos direktoriaus 2003 m. gegužės 7 d. įsakymo Nr. 46V „Dėl ūkinės finansinės veiklos objektų tyrimo bei specialisto išvados pateikimo tvarkos“ pakeitimo“ // Žin., 2005-01-18, Nr. 7-226.

46. Lietuvos archyvų departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. vasario 22 d. įsakymas Nr.13 „Dėl Buhalterinės apskaitos dokumentų saugojimo terminų“ // Žin. 1996-02-28, Nr. 18-489,

47. Lietuvos archyvų departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gruodžio 28 d. įsakymas Nr. 88 „Dėl dokumentų tvarkymo ir apskaitos taisyklių patvirtinimo“ // Žin., 2002, Nr. 5-211.

48. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. veiklos ataskaita.

49. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. veiklos ataskaita.

50. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės 2004 metų veiklos ataskaita

Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo nutarimai:

51. LRKT 1996 m. kovo 15 d. nutarimas

52. LRKT 1997 m. liepos 10 d. nutarimas.
53. LRKT 1998 m. spalio 9 d. nutarimai.
54. LRKT 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas.

Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo bylos:

55. LVAT 2003 vasario 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-8-27-2003 BĮ UAB *“Lietpack”* v *Valstybinė mokesčių inspekcija*.
56. LVAT 2003 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸ –490/2003 UAB *“Apsaga”* v *Valstybinė mokesčių inspekcija*.
57. LVAT 2003 gegužės 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-8-425/2003 UAB *„Taraila ir partneriai“* v *Valstybinė mokesčių inspekcija*.
58. LVAT 2003 m. liepos 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵ – 621/2003 UAB *“Pamario žaibas”* v *Valstybinė mokesčių inspekcija*;
59. LVAT 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹–648/2003 UAB *„Palink“* v *Valstybinė mokesčių inspekcija*.
60. LVAT 2004 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje A-7-60-2004 UAB *“Akmenės transportas”* v *Valstybinė mokesčių inspekcija*.
61. LVAT 2004 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje A-7-60-2004 UAB *“Akmenės transportas”* v *Valstybinė mokesčių inspekcija*.
62. LVAT 2004 m. balandžio 26 d. administracinė byla Nr.A⁶-281-04 *Valstybinė mokesčių inspekcija v AB „Kraft Foods Lietuva“* .
63. LVAT 2004 m. birželio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰ – 463/2004 UAB *“Nekilnojamojo turto fondas”* v *Valstybinė mokesčių inspekcija*
64. LVAT 2004 m. liepos 2 d. nutartis administracinėje byloje UAB *„Badžis“* v. *Valstybinė mokesčių inspekcija* Nr. A8-396-2004.
65. LVAT 2004 m. rugpjūčio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰ – 689/2004 UAB *“Varėnos dujos”*v *Valstybinė mokesčių inspekcija*.
66. LVAT 2004 m. birželio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰ – 463/2004 UAB *“Nekilnojamojo turto fondas”* v *Valstybinė mokesčių inspekcija*
67. LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004 UAB *„Tauja“* v *Valstybinė mokesčių inspekcija*.
68. LVAT 2005 m. balandžio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr.A² - 431 – 05 J. Š. *gamybos – paslaugų įmonė „Šakys“* v *Valstybinė mokesčių inspekcija*.
69. LVAT 2005 m. gegužės 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷-453/2000 *V.Mimius II* v

Valstybinė mokesčių inspekcija.

70. LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1-495-05 „*Boslita*“ ir *Ko v Valstybinė mokesčių inspekcija.*

71. LVAT 2005 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje *G.L. v Valstybinės mokesčių inspekcija.*

72. LVAT 2005 m. spalio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr.A² - 1423 – 05 *P.B. v Valstybinė mokesčių inspekcija.*

73. LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A1 – 794/2006. „*Galinta ir partneriai*“ v *Valstybinė mokesčių inspekcija.*

Lietuvos Aukščiausiojo teismo nutartys:

74. LAT 2002 m. spalio 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-667/2002.

75. LAT 2003 m. lapkričio 4.d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-747/2003.

76. LAT 2003 m. lapkričio 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-700/2003.

77. LAT 2003 m. gruodžio 2 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-691.

78. LAT 2004 m. lapkričio 16 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K- 638 / 2004.

79. LAT 2005 m. kovo 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-184/2005.

80. LAT 2005 m. kovo 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K- 249/2005.

81. LAT 2006 m. sausio 24 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-23/2006.

82. LAT 2006 m. kovo 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-265/2006

83. LAT 2007 m. sausio 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-34/2007.

84. LAT 2007 m.balandžio 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-44/2007.

85. LAT 2007 m. spalio 16 d. nutartis baudžiamojoje byloje 2K-271/2007.

86. LAT 2005 gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55 Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose (BK 214, 215, 219, 220, 221, 222, 223 straipsniai).

Europos Teisingumo teismo bylos:

87. Emsland-Stärke GmbH C-110/99.

88. Halifax plc C-255/02.

89. Agip Petroli SpA C-456/04.

90. Centros, C-212/97.

91. Inspire Art, C-167/01.

92. X ir Y, C-436/00.

93. BUPA Hospitals Ltd C-419/02 .

94. Halifax plc C-255/02 .

95. University of Huddersfield Higher Education Corporation C-223/03.

96. Generalinio advokato M. POIARES MADURO išvada pateikta dėl trijų Jungtinės Karalystės teismų tarpusavyje susijusių prašymų priimti prejudicinius sprendimus, o būtent – Byla C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd* prieš Commissioners of Customs and Excise (Value Added Tax and Duties Tribunal, London, pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą); Byla C-419/02 *BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd* prieš Commissioners of Customs and Excise (High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą); Byla C-223/03 *University of Huddersfield Higher Education Corporation* prieš Commissioners of Customs and Excise (Value Added Tax and Duties Tribunal, Manchester, pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą).

97. Interneto svetainių prieigos:

<http://mic.vmi.lt/>; <http://www.tm.lt/>; <http://www.lrytas.lt/>; <http://european-tax-adviser.com/>; <http://www.economist.com/>
<http://www.sovereignsociety.com/>; <http://www.answers.com/>; <http://www.buhalteris.lt/>; <http://www.lrinka.lt/>
<http://cordis.europa.eu/> <http://www.oecd.org/> <http://bundesrecht.juris.de/> <http://www.finance-glossary.com/>
<http://www.ballardspahr.com/> <http://www.internationaltaxreview.com/> <http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/>
<http://www.taxrisk.com/> <http://www.mzinios.lt/>; <http://www.economist.com/> <http://www.cra-arc.gc.ca/>
<http://www.capmag.com/>

Santrauka

Mokesčių vengimo teisinės problemos Lietuvos Respublikos ir Europos Sąjungos teismų jurisprudencijoje.

Pagrindinės sąvokos: mokesčių vengimas, mokesčių slėpimas, LVAT, LAT, ETT jurisprudencija, mokesčių bazė, mokesčių apskaičiavimo metodai.

Santraukos turinys: mokesčių vengimo teisinės problemos nagrinėjamos analizuojant aukščiausiųjų teisminių institucijų priimtuose sprendimuose ir nutartyse, taip pat Europos Teisingumo teismo jurisprudenciją. Mokesčių vengimas teisminėje praktikoje atskiriamas nuo mokesčių slėpimo.

Šiame magistro baigiamajame darbe autorius nagrinėja mokesčių vengimo teises problemas kylančias Lietuvos Respublikos ir Europos Sąjungos teismų jurisprudencijoje. Mokesčių vengimo sąvoka nėra įtvirtinta LR norminiuose teisės aktuose, todėl autoriaus nuomone, svarbiausias teisės šaltinis yra aukščiausių teisminių instancijų suformuoti precedentai mokesčių vengimo bylose. Klasikinė mokesčių vengimo sąvoka, apibūdinant ją per piktnaudžiavimo institutą, Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatyme įvesta tik 2002 metais, todėl tai sąlygojo ir teisminės praktikos kaitą šios kategorijos bylose. Be mokesčių vengimo jurisprudencijos, autorius analizuoja ir mokesčių slėpimo jurisprudenciją ir joje kylančias problemas. LVAT jurisprudencijoje mokesčių vengimo sąvoka suformuluota lyginant ją su mokesčių slėpimo sąvoka. Mokesčių vengimą ir mokesčių slėpimą būtina skirti, nes šiuos negatyvius reiškinius reglamentuoja skirtingos teisės normos, mokesčio bazė apskaičiuojama taikant skirtingus mokesčio apskaičiavimo metodus. Autorius analizuoja praktinius LVAT ir LAT pavydžius mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo bylose ir darbo pabaigoje pateikia motyvuotas išvadas. ETT jurisprudencijoje yra vartojamos sąvokos mokesčių vengimas, mokesčių slėpimas, sukčiavimas, tačiau jos nėra detalizuojamos. Mokesčių vengimas ETT praktikoje nagrinėjamas per piktnaudžiavimo teise doktriną. Autorius pateikia praktinius pavydžius mokesčių vengimo bylose, kur ETT išreiškė poziciją mokesčių vengimo klausimu.

Summary

Key words: legal problems of tax evasion in the jurisprudence of EU and the Republic of Lithuania
Tax avoidance, tax evasion, Supreme court of Republic of Lithuania, Supreme Administrative Court of Lithuania, European Court of Justice case law in tax evasion.

Content of Summary: legal problems in tax evasion are analysed in jurisprudence of Supreme court of Republic of Lithuania, Supreme Administrative Court of Lithuania, European Court of Justice.

There is no normative definition of tax evasion (avoidance) and tax concealment in the legal acts of Republic of Lithuania. In the Law on Tax Administration tax evasion is defined by using the principle of „substance over form“. In turn, the principle of „substance over form“ is interpreted by the Supreme Administrative Court of Lithuania in the light of abuse of law doctrine. Tax evasion can be defined as a pursuit of tax advantages by the taxpayer by organizing his activities in a way that formally satisfies the requirement of tax laws. The main aim of tax evasion is tax advantages. Previously, before the institution of abuse of law was added to the Law on Tax Administration, the tax administrator used to challenge the transactions of tax payers according to the rules set forth in the Civil Code. This sometimes resulted in the unjustified interference with the private legal relationships. The tax payers' liability is provided for in Law on Tax Administration and the Criminal Code of Lithuania. The main problems in the sphere of tax evasion and concealment are related with the legal qualification of tax payers' transactions, determination of the amount of taxes evaded and concealed. The problematic aspects of determination of the amount of taxes has in fact influenced and directed the case-law in the sphere of tax evasion and concealment. European Court of Justice tackles the problematic aspects of tax evasion in the light of abuse of law doctrine. The specific content of the abuse of law doctrine depends on the context of the problem being tackled. In case of tax evasion the abuse of law doctrine asserts itself as a formal application of EU legal act with the purpose of tax advantages.

Liutauras Lukošius
liutauras.lukošius@gmail.com
2007-12-21