

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

OLGA FEDOSIUK

**MOKESČIO APSKAIČIAVIMAS
TAIKANT TURINIO VIRŠENYBĖS PRIEŠ FORMĄ
PRINCIPĄ**
Magistro baigiamasis darbas

**Vadovė
lekt. dr. E. Puzinskaitė**

VILNIUS, 2014

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

**MOKESČIO APSKAIČIAVIMAS
TAIKANT TURINIO VIRŠENYBĖS PRIEŠ FORMĄ
PRINCIPĄ**

**Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621N30005**

Vadovė

lekt. dr. E. Puzinskaitė

2014 04

Recenzentas

Atliko

FVmis2-02 gr. stud.

O. Fedosiuk

2014 04

2014 04 09

VILNIUS, 2014

TURINYS

IVADAS.....	5
1. MOKESČIAI, JŲ APSKAIČIAVIMAS.....	8
1.1. Apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai: samprata ir sistema.....	8
1.2. Mokesčio apskaičiavimo bendrosios nuostatos.....	10
2. MOKESČIŲ VENGIMAS IR PRIEŠ MOKESČIŲ VENGIMĄ NUKREIPTOS PRIEMONĖS.....	13
2.1. Mokesčių vengimo samprata ir prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių sistema.....	13
2.2. Mokesčių vengimo atribojimas nuo mokesčių optimizavimo ir mokesčių slėpimo.....	18
3. TURINIO VIRŠENYBĖS PRIEŠ FORMĄ PRINCIPAS KAIP PRIEŠ MOKESČIŲ VENGIMĄ NUKREIPTA PRIEMONĖ.....	24
3.1. Turinio viršenybės prieš formą principo ištakos, jo įtvirtinimas užsienio šalių mokesčių teisėje.....	24
3.2. Turinio viršenybės prieš formą principas Europos Sąjungos teisės požiūriu.....	29
3.3. Turinio viršenybės prieš formą principo teisinis reglamentavimas Lietuvos mokesčių teisėje.....	35
4. TEISMŲ PRAKTIKOS DĖL MOKESČIO APSKAIČIAVIMO TAIKANT TURINIO VIRŠENYBĖS PRIEŠ FORMĄ PRINCIPĄ ANALIZĖ.....	40
4.1. Lietuvos teismų praktikoje suformuluotų nuostatų apžvalga.....	40
4.2. Atskirų kategorijų mokestinių ginčų dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo bylų analizė.....	47
IŠVADOS.....	60
LITERATŪRA.....	64
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS.....	72
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....	73
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA.....	74

PAVEIKSLAI

1 pav. Mokesčių mokėtojo galimos (ne)sąžiningo elgesio formos	13
2 pav. Europos Komisijos siūloma bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė	34
3 pav. Mokestinės naudos formos pagal MAĮ 69 str. 1 d.	37
4 pav. Mokesčių vengimo schema pagal LVAT bylą Nr. A438-1824/2012	53

IVADAS

„Mokesčiai – vienas iš seniausiai taikomų finansų institutų, atsiradęs kartu su valstybe kaip pagrindinis jos institucijų bei funkcijų realizavimo materialinio aprūpinimo šaltinis. Mokesčiais yra surenkama absoliuti dauguma valstybės ar savivaldybės pajamų, kurios naudojamos visuomeniniams poreikiams tenkinti, įvairiems procesams visuomenėje reguliuoti ir kt.“ (Medelienė, 2005, p. 30.). Neabejotina, kad teisingas mokesčių apskaičiavimas ir mokėjimas yra būtina valstybės biudžeto surinkimo ir valstybės funkcijų užtikrinimo sąlyga.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnis skelbia, kad valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 8 straipsnis, įtvirtindamas mokesčių visuotinio privalomumo principą, skelbia, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Tačiau pareigos mokėti mokesčius įtvirtinimas įstatymuose negarantuoja, kad šių reikalavimų laikysis visi mokesčių mokėtojai. Deja, realybėje mokesčių įstatymai dažnai yra sąmoningai iškreiptai interpretuojami tam, kad, prisidengus šiuo interpretavimu, būtų visiškai ar iš dalies išvengta mokesčių. Tai daro didelę žalą valstybės finansams, be to, sąžiningi mokesčių mokėtojai dėl to patenka į blogesnę konkurencinę padėtį negu vengiantys mokesčių. Todėl valstybė, reguliuodama mokestinius santykius, laiko teisėtu tik tokių mokesčio mokėtojo elgesį, kuris ne tik atitinka įstatymo raidę, bet ir apmokestinimo principus, mokesčių įstatymų tikslus ir prasmę.

Tyrimo aktualumas

Turinio viršenybės prieš formą principas yra viena iš teisinių priemonių, užtikrinančių teisingą mokesčių apskaičiavimą ir mokėjimą. Dažniausiai šį MAĮ įtvirtintą principą taiko mokesčių administratorius, apmokestindamas mokesčių mokėtoją, neteisingai apskaičiavusį (sumažinusį) savo mokestinę prievolę. Praktikoje tapo savaime aišku, kad mokesčių administratorius turi juridinių galių apmokestinti tam tikrą sandorį (ūkinę operaciją) kitaip nei planavo to sandorio dalyviai. Kita vertus, mokesčių mokėtojas turi teisę planuoti į biudžetą mokėtinus mokesčius, organizuoti veiklą taip, kad būtų garantuojamas maksimalus pelnas minimaliomis sąnaudomis. Tam tikslui analizuojami mokesčių įstatymai ir pasirenkamas atitinkamas ūkinių operacijų įforminimas. Todėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymas papildomai apmokestinant mokesčių mokėtoją – tai ne tik efektyvi, bet ir labai griežta teisinė priemonė, paveikianti esminius mokesčių mokėtojo interesus ir lūkesčius. Nepamatuotas šios priemonės taikymas prieštarautų ne mažiau svarbiam apmokestinimo aiškumo

principui, taip pat nuostatai, kad teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Todėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo ribų ir pagrįstumo klausimai yra aktuali teorinė ir praktinė problema.

Tyrimo problema. Kaip nustatyti mokesčių mokėtojo veikloje, nepažeidžiant jo teisių ir teisėtų lūkesčių, mokesčių vengimo požymius kaip pagrindą taikyti turinio viršenybės prieš formą principą?

Tyrimo objektas. Turinio viršenybės prieš formą principas ir jo taikymas apskaičiuojant mokesčius.

Tyrimo hipotezė. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymo ribos apskaičiuojant mokesčius nėra aiškiai apibrėžtos, todėl šios priemonės praktinis įgyvendinimas priklauso nuo teismų praktikoje formuluojamų nuostatų ir pozicijų, išsakytų sprendžiant konkrečius mokestinius ginčus.

Tyrimo tikslas – ieškojimas optimalių moksliškai pagrįstų turinio viršenybės prieš formą principo taikymo nuostatų.

Tyrimo uždaviniai:

1. Atlikti apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principų sistemos analizę.
2. Atlikti mokesčių vengimo instituto bei prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių sistemos analizę, nustatyti kriterijus, leidžiančius atskirti mokesčių vengimą nuo mokesčių planavimo (optimizavimo) bei mokesčių slėpimo.
3. Pateikti turinio viršenybės prieš formą principo ir panašių prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių ištakas, reglamentavimą užsienio valstybių mokesčių teisėje ir jų lyginamąją analizę.
4. Atskleisti turinio viršenybės prieš formą principo teisinę prigimtį, turinį, reglamentavimą Lietuvos įstatymuose, įvertinti esamo teisinio reguliavimo išsamumą ir tobulinimo poreikius.
5. Išanalizuoti Europos Teisingumo Teismo ir Lietuvos administracinių teismų praktikoje suformuluotus turinio viršenybės prieš formą principo taikymo standartus, aptarti ir įvertinti reikšmingiausius teismų precedentes taikant šią prieš mokesčių vengimą nukreiptą priemonę.

Tyrimo metodai

Darbe yra naudojami istorinis, lingvistinis, sisteminis, lyginamasis, loginis, dokumentų analizės metodai. Istorinis metodas padeda atskleisti turinio viršenybės prieš formą principo atsiradimo aplinkybes, lingvistinis – naudojamos terminijos turinį. Naudojant sisteminį metodą nustatoma turinio viršenybės prieš formą principo vieta ir reikšmė specialiųjų mokesčių teisės principų ir prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių sistemoje, atskleidžiamas atitinkamas teisinis reglamentavimas. Lyginamojo metodo pagalba atskleidžiami panašumai bei skirtumai tarp Lietuvos bei kitų šalių mokesčių teisės sistemose įtvirtintų prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių. Loginis metodas padeda tinkamai suprasti ir pateikti mokestinių ginčų bylose dalyvaujančių šalių pozicijas ir argumentaciją, teismų sprendimų motyvaciją, suformuluoti išvadas. Dokumentų analizės metodas

reiškiasi kaip Lietuvos administracinių teismų, taip pat Europos Teisingumo Teismo priimtų sprendimų bylose, atitinkančiose darbo temą, analizė, jų turinio atskleidimas.

Tyrimo reikšmingumas ir naujumas

Priemonių, nukreiptų prieš mokesčių vengimą teisinis reglamentavimas Lietuvoje atsirado gana neseniai – tik 2002 – 2004 metais. Taigi antivengiminių priemonių doktrina, tarp jų ir turinio viršenybės prieš formą principo koncepcija, dar tik formuojasi. Kol kas Lietuvoje nebuvo paskelbta išsamesnių tyrimų, kokios yra mokesčių administratoriaus galių ribos taikant turinio viršenybės prieš formą principą, ir kokie teisiniai saugikliai turėtų užtikrinti, kad šiomis galiomis nebūtų piktnaudžiaujama. Apie turinio viršenybės prieš formą principą rašė tiek Lietuvos (A. Medelienė, A. Paulauskas, E. Puzinskaitė, R. Klišauskas, V. Vasiliauskas ir kt.), tiek užsienio valstybių mokslininkai (L. De Broe, T. Graubergas, Z. Prebble, J. Prebble, F. Zimmeris, K. Lenaertsas ir kt.). Tačiau minėtas principas paprastai analizuojamas fragmentiškai, kaip kitos problemos sudedamoji dalis. Fundamentalių tyrimų, skirtų turinio viršenybės prieš formą principui, kol kas nėra, nors Lietuvos mokestinėje praktikoje jis gana intensyviai taikomas. Todėl yra poreikis šią universalią ir Lietuvos mokesčių įstatymuose įtvirtintą prieš mokesčių vengimą nukreiptą priemonę ištirti kaip atskirą temą. Tyrimo rezultatai, manytina, galės būti naudojami toliau vystant prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių mokslinę doktriną Lietuvoje, taip pat sudomins praktikus, dalyvaujančius teisiniuose procesuose dėl mokestinių ginčų.

Darbo struktūra

Darbą sudaro įvadas, keturi skyriai ir išvados. Pirmajame skyriuje nagrinėjama mokesčių samprata, apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai, pagrindžiamas būtinumas mokesčių vengimo atvejais taikyti atitinkamas teises priemones. Antrasis skyrius skirtas mokesčių vengimo sampratai ir prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių sistemai, mokesčių vengimo atribojimo nuo mokesčių optimizavimo ir mokesčių slėpimo klausimams. Trečiajame skyriuje analizuojamas turinio viršenybės prieš formą principas: šio principo ištakos, įtvirtinimas užsienio šalių mokesčių teisėje ir ES teisėje, jo reglamentavimas Lietuvos mokesčių teisėje. Ketvirtajame skyriuje nagrinėjamos turinio viršenybės prieš formą principo praktinio taikymo problemos, analizuojama teisinės praktikos tokio pobūdžio bylose specifika, išryškinami geros praktikos pavyzdžiai. Darbo pabaigoje formuluojamos išvados.

1. MOKESČIAI, JŲ APSKAIČIAVIMAS

1.1. Apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai: samprata ir sistema

Lietuvos mokesčių teisės sistemos pagrindai įtvirtinti Lietuvos Respublikos Konstitucijoje (toliau – Konstitucija). Remiantis Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalimi, mokesčius, kitas įmokas ir biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai. Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte nustatyta, kad valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Lietuvos Respublikos Seimas. Mokesčių teisės sistemos pagrindus taip pat įtvirtina Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas, Lietuvos Respublikos tarptautinės sutartys, Europos Sąjungos muitų teisės aktai, kurie nustato mokestį ir (arba) apibrėžia su mokesčio taikymu arba mokesčio lengvatomis susijusius klausimus, atskirus mokesčius reglamentuojantys įstatymai. Aiškindamas šias nuostatas, Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, kad mokesčius, taip pat tokius esminius jų elementus kaip mokesčio objektą, mokestinių teisinių santykių subjektus, jų teises ir pareigas, mokesčio dydžius (tarifus), mokėjimo terminus, išimtis bei lengvatas, galima nustatyti tik įstatymu. Kita vertus, mokesčių įstatymų įgyvendinimo ir konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarka gali būti nustatoma ne tik įstatymais, bet ir kitais teisės aktais, tačiau jie negali turėti normų, nustatančių kitokį negu įstatymo nustatytasis teisinis reguliavimas ir normų, konkuruojančių su įstatymo normomis (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d., 2002 m. birželio 3 d., 2003 m. lapkričio 17 d., 2004 m. rugsėjo 2 d., 2006 m. sausio 24 d., 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimai).

Visos teisės šakos pagrįstos principais, t. y. tam tikromis svarbiomis nuostatomis, atskleidžiančiomis šios teisės šakos esmę, jos normų veikimo ir taikymo ypatumus. Kitaip tariant, principai leidžia suprasti, kas atitinka ir kas prieštarauja šios teisės šakos paskirčiai ir prigimčiai. Mokesčių teisė nėra išimtis, joje suformuluoti principai yra aktualūs tiek pažintine teorine prasme, tiek ir mokestinių ginčų nagrinėjimo procesui. Mokslininkai net pastebi, kad mokestinių principų reikšmė yra daugiau praktinė nei teorinė, jie aktualūs ir įstatymų leidybai, ir jų aiškinimui, nes padeda sistemškai interpretuoti atskirą normą, užpildyti spragą ar įveikti koliziją, tinkamai argumentuoti poziciją ir teisingai išspręsti mokestinį ginčą (Medelienė, 2012, p. 321-322).

Apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principus nustato MAĮ. Tačiau skirtingi mokslininkai nurodo nevienodą mokesčių teisės principų skaičių. Antai MAĮ 6 straipsnyje minimi mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą principai. Kai kurie mokslininkai dar nurodo mokesčių įtvirtinimo tik įstatyme

principą, tarptautinių sutarčių viršenybės principą (Medelienė, 2012, p. 321-326), nors tai labiau bendros teisinės nei specifinės (tik šiai teisės šakai būdingos) nuostatos. Mokesčių teisės sistemos principai tarpusavyje yra glaudžiai susiję, todėl konkrečiame mokestiniame teisiniame santykiyje yra taikomi kompleksiskai, papildydami vienas kitą (Puzinskaitė, Kliškauskas, 2012, p. 685).

Mokesčių mokėtojų lygybės principas, kuris įtvirtintas MAĮ 7 straipsnyje, iš esmės vertintinas kaip konstitucinio asmenų teisinės lygybės (lygiateisiškumo) principo, numatyto Konstitucijos 29 straipsnio 1 dalyje, detalizavimas mokesčių teisėje. Konstitucinėje teisėje šis principas aiškinamas kaip „lygus matas“, reikalaujantis tą pačią normą vienodai taikyti skirtingiems asmenims, vienodus faktus teisiškai vertinti vienodai, taip pat draudžia iš esmės tokius pat faktus savavališkai vertinti skirtingai. Mokesčių teisėje šis antidiskriminacinis principas reiškia tai, kad visiems mokesčių mokėtojams mokesčių įstatymai ir apmokestinimo sąlygos taikomos vienodai, nesudarant skirtingoms mokėtojų grupėms skirtingų sąlygų (Medelienė, 2012, p. 331). Teismų praktikoje mokesčių mokėtojo lygybės principas aiškinamas taip, kad mokesčių administratorius neturėtų to paties sandorio mokestinių teisių pasekmių skirtingų sandorio dalyvių atžvilgiu vertinti skirtingai (žr. pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2006 m. birželio 2 d. nutartis byloje Nr. A⁵-1000/2006). Laikoma, kad mokesčių mokėtojų lygybės principas pažeidžiamas ir tada, kai mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys (žr. pvz., LVAT 2006 m. lapkričio 17 d. nutartis byloje Nr. A⁶-1845/2006).

Teisingumo ir visuotinio privalomumo principo esmė atskleista MAĮ 8 straipsnyje: pirma, kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos; antra, mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą; trečia, mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Matome, kad teisingumo ir visuotinio privalomumo principas iš tiesų apjungia pakankamai skirtingus aspektus. Antai, pirmasis aspektas reiškia mokesčių mokėtojo pareigą laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovautis mokesčių įstatymais (MAĮ 40 str.). Antras aspektas skirtas riboti mokesčių lengvatas ir iš esmės adresuotas pačiam įstatymų leidėjui. Trečias aspektas neatsiejamas nuo MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos mokesčių administratoriaus pareigos vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais, o ne vien tik formaliomis mokesčių teisės aktuose nustatytais taisyklėmis. Tai ypač aktualu tais atvejais, kai norminis reguliavimas pasiduoda skirtingam interpretavimui, palieka neaiškumų, nėra išsamus.

Apmokestinimo aiškumo principas numatytas MAĮ 9 straipsnyje. Ši norma reikalauja, kad mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai mokesčių

teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti. Viena vertus, šis principas pirmiausiai adresuotas įstatymų leidėjui, kita vertus, jis reiškia ir mokesčių administratoriaus pareigą priimti mokesčių mokėtojų realiai suvokiamą sprendimą. Labai svarbus šio principo aspektas nurodytas MAĮ 3 straipsnio 5 dalyje, būtent, kad visi mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Tai ypač aktualu, kai mokesčių įstatymuose ir juos lydinčiuose teisės aktuose mokestiniams teisiniams santykiams reikšmingi klausimai yra visiškai nereguliuoti ar sureguliuoti neišsamiai, mokesčių teisės aktuose vartojamos neaiškiai apibrėžtos ar neapibrėžtos sąvokos, turinčios įtakos mokesčių mokėtojo teisėms ir pareigoms (Puzinskaitė, Klišauskas, 2012, p. 688).

Turinio viršenybės prieš formą principas, kuris ir yra šio magistrinio tyrimo objektas, taip pat apibrėžtas MAĮ. Šio įstatymo 10 straipsnis nustato, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Kitaip kalbant, apmokestinimui svarbus yra tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne šio turinio įforminimas. Nors įstatyme pabrėžiamas neutralus šio principo pobūdis, t. y. kad jis taikomas vienodai tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui palankia ar nepalankia linkme (Medelienė, 2012, p. 338), tačiau realiai šis principas taikomas būtent kaip prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė.

1.2. Mokesčio apskaičiavimo bendrosios nuostatos

Mokestis – tai mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei (MAĮ 2 str. 24 p.). Mokesčių surinkimas neįmanomas be tinkamo mokesčio apskaičiavimo. Mokesčio apskaičiavimas – tai mokėtinos į biudžetą mokesčio sumos nustatymas atsižvelgiant į mokesčio bazę ir pritaikius jai mokesčio įstatyme nustatytą tarifą (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 188). Mokesčių administravimas sudėliotas tokiu būdu, kad pareiga teisingai, vadovaujantis mokesčių įstatymais, apskaičiuoti mokestį tenka mokesčių mokėtojui (MAĮ 40 str. 4 p., 66 str. 1 d.). Pastebėjęs, kad mokestis buvo apskaičiuotas neteisingai, mokesčių mokėtojas jį perskaičiuoja. Ir tik tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiavo, mokesčių mokėtojui priklausantį mokėti mokestį apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais (MAĮ 66 str. 2 d.).

Mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo procese labai svarbūs yra mokestinio patikrinimo, mokestinių ginčų ir mokestinės senaties institutai. Tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo mokestinio patikrinimo metu susiklosto ypatingi mokestiniai teisiniai santykiai (Smalakienė, 2003, p. 111). Mokestinis patikrinimas – tai mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų

reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse (MAĮ 2 str. 22 p.). Mokesčių administratoriui šioje srityje suteikti nemaži įgaliojimai: savarankiškai pasirinkti tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustatyti tikrinimo mastą ir laiką.

MAĮ 70 straipsnyje nustatyta, kad 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 tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.

Vadovaujantis MAĮ 67 straipsnio 1 dalimi, mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Nors teisės aktai nenustato dokumentų, kuriais mokesčių administratorius gali grįsti apskaičiuotus mokesčius, sąrašo, tačiau mokesčių mokėtojui apskaičiuotos mokesčio ir su juo susijusios sumos turi būti pagrįstos tik tokiais dokumentais, kurie atitinka įrodymų leistinumo kriterijus (LVAT 2011 m. gegužės 24 d. nutartis byloje Nr. A⁴⁴²-1427/2011). Nors pagrindinė našta pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestinę prievolę tenka mokesčių administratoriui, tačiau tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, jis privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 d.). Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos ir nustatyta, kad mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (LVAT 2011 m. vasario 14 d. nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-147/2011; 2011 m. gegužės 24 d. nutartis byloje Nr. A⁴⁴²-1427/2011).

“Kai atskirų asmenų, šiuo atveju mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo, interesų suderinti nepavyksta, kitaip tariant, kai mokestinės teisės įgyvendinamos nevykdant atitinkamų mokestinių pareigų, įvyksta atskirų subjektų interesų susipriešinimas, kurį sąlygiškai galėtume laikyti mokestiniu ginču” (Smalakienė, 2001, p. 83). Detalizuojant, mokestiniai ginčai apibrėžtini kaip ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą). Ginčai dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti mokesčių mokėtojo nuo baudų bei (arba) delspinigių mokėjimo ir mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymo taip pat nagrinėjami mokestiniams ginčams nagrinėti nustatyta tvarka.

Mokestinius ginčus nagrinėja ikiteisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos (centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija) ir teismas. Mokestiniam ginčams yra privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra. Ši nuostata neriboja mokesčių mokėtojo teisės po atitinkamo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokestinio ginčo tiesiogiai kreiptis į teismą.

MAĮ 68 straipsnis nustato, kad, jeigu kitaip nenustatyta atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradedama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Mokesčių administratoriui atliekant pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą senatis netaikoma, tačiau mokesčių administratorius tokio patikrinimo metu negali apskaičiuoti mokesčio už ilgesnį laikotarpį negu pirminio patikrinimo metu. Apskaičiuoti ar perskaičiuoti mokestį už ilgesnį laikotarpį nei penkeri kalendoriniai metai galima tik tuo atveju, jei baudžiamajoje byloje būtina nustatyti padarytą žalą valstybei ir nėra pasibaigę Baudžiamajame kodekse (toliau – BK) numatyti apkaltinamojo nuosprendžio priėmimo senaties terminai. Penkerių metų senaties terminas turi būti pradedamas skaičiuoti nuo mokesčio administratoriaus atliekamo mokesčių mokėtojo patikrinimo pradžios, bet ne pabaigos (pvz., LVAT 2009 m. vasario 17 d. nutartis byloje Nr. A¹⁴³-214/2009). Būtina paminėti ir tai, kad LVAT yra nusprendęs, jog aptariamas senaties terminas neriboja mokesčių administratoriaus teisės nustatyti ir vertinti į penkerių metų terminą nepatenkančias faktines aplinkybes, kurios yra reikšmingos apskaičiuojamiems (perskaičiuojamiems) mokesčiams ir susijusioms sumoms (LVAT 2011 m. vasario 4 d. nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011).

Kalbant apie mokesčių administratoriaus įgaliojimus apskaičiuoti arba perskaičiuoti mokestį, labai svarbu, kad įstatymai numatytų ir tokias teises priemones, kurios užkirstų kelią įvairioms nesąžiningoms mokesčių naštos mažinimo schemoms. Turinio viršenybės prieš formą principas ir yra tokia prieš mokesčių vengimą nukreipta teisinė priemonė.

Taigi mokestinių principų reikšmė yra daugiau praktinė nei teorinė, jie aktualūs leidžiant ir aiškinant įstatymus, nes padeda užpildyti spragą, sistemiškai interpretuoti atskirą normą, įveikti normų koliziją, tinkamai argumentuoti poziciją bei teisingai išspręsti mokestinį ginčą. Kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigą teisingai apskaičiuoti (perskaičiuoti) mokesčius, mokesčių administratorius turi instrumentus, kurie leidžia užkirsti kelią mokesčių vengimui bei nustatyti tikrąją mokestinę prievolę. Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas nustato, kad apmokestinimui svarbus yra tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne šio turinio įforminimas.

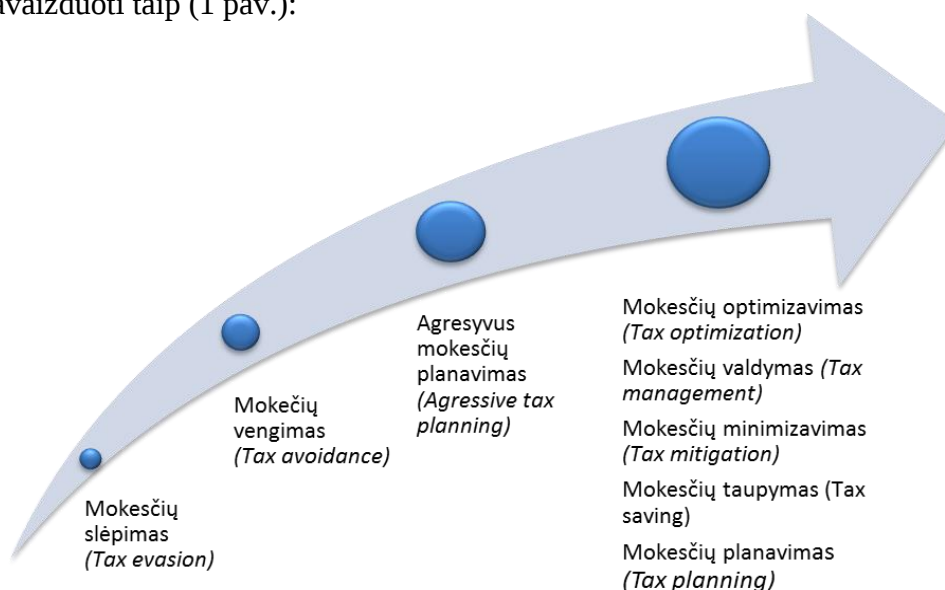
2. MOKESČIŲ VENGIMAS IR PRIEŠ MOKESČIŲ VENGIMĄ NUKREIPTOS PRIEMONĖS

2.1. Mokesčių vengimo samprata ir prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių sistema

Siekiant efektyviai panaudoti savo finansinius išteklius, maksimizuoti pelną bei sumažinti sąnaudas, mokesčių mokėtojai savo veikloje nuolat naudoja mokesčių mažinimo priemones. „Asmens noras veikti kuo efektyvesniu būdu, gaunant optimalų rezultatą, yra prigimtinis ir savaime suprantamas. Tad nereikėtų pamiršti, kad asmens niekas negali priversti pasididinti mokėtinų mokesčių naštos, kitaip tariant, mokėti daugiau, nei priklauso“ (Vasiliauskas, 2005, p. 29).

Leistiną mokesčių naštos mažinimą įprasta vadinti mokesčių valdymu (angl. *Tax Management*), planavimu (angl. *Tax Planning*), optimizavimu (angl. *Tax Optimization*), taupymu (angl. *Tax Saving*), minimizavimu (angl. *Tax Mitigation*), kartais – teisėtu vengimu (angl. *Legitimate Tax Avoidance*). Tačiau verslo konstravimas, kuriuo sąmoningai mažinama mokestinė našta, valstybės pripažįstamas ir toleruojamas tol, kol jis nevirsta piktnaudžiavimu teise, t. y. nesąžiningu ir mokesčių įstatymų tikslus iškreipiančiu reiškiniu, vadinamu mokesčių vengimu (angl. *Tax Avoidance*). Kartais mokesčių vengimas vadinamas agresyviu planavimu (angl. *Aggressive Tax Planning*). Draudžiama veikla siekiant išvengti prievolės mokėti mokesčius vadinama mokesčių slėpimu (angl. *Tax Evasion*).

Šiuos mokestinės naštos mažinimo būdus priklausomai nuo mokesčių mokėtojo sąžiningumo galima pavaizduoti taip (1 pav.):



1 pav. Mokesčių mokėtojo galimos (ne)sąžiningo elgesio formos

Nepaisant terminų įvairovės, tikslių kriterijų, leidžiančių atskirti leistiną mokesčių mažinimą nuo neleistino, nėra, nes teisės aktai nepateikia nepriimtina mokestinės naštos sumažinimui apibūdinti naudojamo termino „mokesčių vengimas“ apibrėžimo.

Sąvoka „vengti“ Lietuvių kalbos žodyne aiškinama kaip *stengtis išsisukti, išsisukinėti* (Žodynas.lt). Taigi mokesčių vengimas pirmiausia reiškia išsisukinėjimą nuo mokesčių. Teisinėje literatūroje mokesčių vengimas skirtingų autorių aiškinamas neidentiškai, bet panašiai. Pvz., M. Palijanskas (2002) mokesčių vengimą apibrėžia kaip piktnaudžiavimą teise, siekiant mokestinės naudos, ir nepriimtina mokesčių išvengimą nepažeidžiant teisės aktų reikalavimų. A. Paulauskas (2006) mokesčių vengimą apibūdina kaip mokestinės naudos siekimą dirbtinai organizuojant savo veiklą taip, kad ji formaliai atitiktų įstatymo reikalavimus. Mokestinė nauda tokiu atveju yra pagrindinis asmens tikslas, nes vykdant įprastinę veiklą toks veiksmų modelis nebūtų pasirinktas. Galiausiai šis mokslininkas daro išvadą, kad draudimas vengti mokesčius iš esmės reiškia draudimą piktnaudžiauti teise: „Valstybė, reguliuodama mokestinius santykius, pripažįsta tik tokį elgesį, kuris atitinka valstybės vykdomą mokesčių politiką, neprieštarauja apmokestinimo principams, mokesčių įstatymų tikslams ir prasmei“ (Paulauskas, daktaro disertacija, 2006, p. 106-109, 212). „Vengiant mokėti mokesčius mokesčių įstatymai pažeidžiami netiesiogiai, nes atliekami veiksmai prieštarauja apmokestinimo prasmei. Atliekamos tikros ir teisėtos ūkinės operacijos, tačiau jų pagrindinis ir dažniausiai vienintelis tikslas yra mokestinės naštos sumažinimas, o ne pelno siekimas“ (Paulauskas, 2006, p. 28). Šis autorius mokesčių vengimą taip pat sieja su apsimestiniais ir tariamais sandoriais: „*Apsimestiniais sandoriais šalys slepia tikruosius savo ketinimus ir jais įformina veiksmus, kurie niekada nebuvo atlikti. Jie nesukuria tokių teisių ir pareigų, kurias jie faktiškai turėtų sukurti, kadangi santykių, kurie įforminami sutartimi, faktiškai neegzistuoja. Apsimestinis sandoris slepia tikrąjį sandorio šalių naudą ir egzistuoja tik formaliai. Sandorio turinys nesutampa su jo forma. Taigi nors dokumentai rodo, kad įvyko vienas sandoris, tačiau iš tikrųjų įvyko kitas sandoris. <...> Tariami sandoriai, skirtingai nei apsimestiniai, nesukuria jokių teisių ir pareigų, kurios skirtųsi nuo tikrųjų šalių ketinimų*“ (Paulauskas, 2006, p. 29-30). Autorius pateikia ir pavyzdžius, iliustruojančius apsimestinių sandorių atnešamą mokestinę naudą: 1) darbdavys, norėdamas sumažinti mokėtiną gyventojų pajamų mokestį ir nemokėti socialinio draudimo įmokų, darbo užmokestį maskuoja nuompinigiais už neva darbuotojui išnuomotą automobilį, kuriuo naudojasi pats darbuotojas; 2) sandoris sudaromas su statytiniu, o ne su tikrąja sandorio šalimi, nors būtent ši tikroji šalis įgyja teises bei pareigas; 3) mokesčių mokėtojas tariamai įsigyja prekes ar paslaugas iš kontroliuojamos ofšorinės užsienio įmonės; 4) turtas parduodamas už didesnę negu rinkos vertę kainą susijusiam asmeniui, turinčiam teisę į mokestinę lengvatą; 5) turtas dirbtinai parduodamas už mažesnę negu rinkos kainą, taip sumažinant gautas pajamas, kurie yra apmokestinimo objektas.

Anot V. Vasiliausko (2005), mokesčių vengimas – tai intelektualus mokesčių slėpimas dirbtinai sukonstruotomis verslo schemomis, sandorių sekomis sumažinant arba iš viso panaikinant atitinkamo mokesčio bazę. Šis autorius taip pat pabrėžia imitacinį mokesčių vengimo kaip ekonominio fenomeno pobūdį. Kitas mokesčių vengimą identifikuojantis bruožas, anot V. Vasiliausko, yra tai, kad mokestinės naudos siekimas dažniausiai būna vienintelis šio dirbtinai sukurto verslo modelio ar sandorių sekos konstravimo tikslas, nes įprastinėje veikloje jie nebūtų pasirinkti (Vasiliauskas, 2005, p. 30).

Mokesčių vengimą su piktnaudžiavimu teise, mokestinės naudos siekimu ir ekonominės logikos stoka sieja ir E. Puzinskaitė (2013): „Piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tada, kai mokestinio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas, o mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokestinio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis“ (p. 1420). Ši autorė išskiria tokius mokesčių vengimo identifikavimo ir turinio viršenybės prieš formą principo taikymo pagrindus – tai „neįvykę sandoriai, kurie grindžiami išrašytais apskaitos dokumentais, tarpiniai ar priedangos (nebūtini) sandoriai, trumpas laiko tarpas tarp sandorių bendroje susijusių sandorių grandinėje ar per trumpą laiką įvykusių sandorių daugetas, kai pradinis turto savininkas ir po galutinio sandorio aktyviai disponuoja turėtu turtu, didelis skirtumas tarp realios – faktinės ir sandorio turto (paslaugų) vertės“ (Puzinskaitė, 2013, p. 1422).

Teismų praktikoje, nors ir retai analizuojama mokesčių vengimo bendroji samprata, tačiau taip pat atkreiptas dėmesys į dirbtinį (imitacinį) ir ekonomiškai nepagrįstą ūkinės veiklos pobūdį siekiant gauti mokestinės naudos: „<...> 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“ (LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis byloje Nr. A¹–495–05).

Apibrėžiant mokesčių vengimą teisinėje literatūroje, autorės nuomone, visiškai pagrįstai pabrėžiamas ir tyčinis šio pažeidimo pobūdis, kad vengti mokesčių įmanoma tik sąmoningais į nepagrįstos mokestinės naudos gavimą nukreiptais veiksmais (Kuncevičius, Kosmačaitė, 2007, p. 80). Nuostata dėl tyčinio mokesčių vengimo požymio atitinka bendrą teorinį teisės pažeidimo sudėties modelį, pagal kurį atsakomybei taikyti būtina nustatyti tiek objektyvius (veiksmą, žalą, priežastinį ryšį), tiek subjektyvius (kalbę) neleistino elgesio požymius. Nors galima pastebėti nuomonių ir dėl neatsargios kaltės formos galimybės mokesčių vengimo atveju (Брызгалин и др., 2005, p. 20), tačiau

su tokia nuomone sunku sutikti, nes pati sąvoka „vengimas“ suponuoja piktnaudžiavimą, t. y. sąmoningą veiksmą, ir sunkiai asocijuojasi su neatsargumu.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) suformulavo tokius mokesčių vengimo požymius:

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

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

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

4) vertinant atliktų veiksmų visumą, jie neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, nors vertinant atliktus veiksmus atskirai vienas nuo kito, jie formaliai neprieštarauja įstatymų reikalavimams (MGK 2005 m. balandžio 21 d. sprendimas Nr. S-202-(7-143-2005)).

Apibendrinant, mokesčių vengimas apibrėžtinai taip: tai nors formaliai leistinas, bet savo esme dirbtinas ir ekonomine logika nepagrįstas, mokesčių įstatymų principų ir prasmės neatitinkantis veiklos konstravimas siekiant mokestinės naudos. Galima išskirti šiuos pagrindinius mokesčių vengimui būdingus požymius:

- formalus veiklos konstravimo atitikimas įstatymų reikalavimams, „įtarpimas“ į leistinumo rėmus;
- sandoriai (operacijos) realiai vykdomi, atvaizduojami buhalterinėje apskaitoje;
- piktnaudžiavimas teise;
- pagrindinis tikslas – kryptingas mokestinės naudos siekimas;
- imitacija – dirbtinas veiklos konstravimas;
- ekonominės logikos trūkumas - įprastinėje veikloje sudaromi sandoriai bei ūkinės operacijos nebūtų pasirinkti, nes neatitinka verslo logikos;
- iškreipiamos ar slepiamos tikrosios sandorių (operacijų) aplinkybės, jų šalių ketinimai;
- žala biudžetui – valstybės netoleruojama veikla;
- tyčia – sąmoningi mokesčio mokėtojo veiksmai.

Kyla klausimas, ar nebūtų tikslinga mokesčių vengimo sąvoką, detalizuojant šio reiškinio skiriamuosius požymius, įtvirtinti įstatymiškai? Autorės nuomone, realiai universalios ir visus mokesčių vengimo atvejus apimančios definicijos vargu ar galima sukurti. Globalizacijos dėka tobulėja ir mokesčių vengimo technikos, mokesčių mokėtojai sukuria vis naujas atsirandančių spragų apėjimo schemas. Įstatymų leidėjas, norėdamas mokesčių vengimo definiciją įtvirtinti mokesčių

įstatyme, beveik visada susidurs su apmokestinimo ir teisinio reglamentavimo principų konfliktu – „suformuluoti mokesčių teisės normą paprastą ir aiškią bei užtikrinti mokesčio sumokėjimo neišvengiamumą“ (Palijanskas, 2002), nes vis atsiras į šią definiciją nepatenkančių, dar neapibrėžtų, „tobulesnių“ mokesčių vengimo schemų.

Natūralu, kad, nustačius mokesčių vengimo atvejį, mokesčių administratorius privalo į tai reaguoti – taikyti pažeidėjui tam tikras teises priemones, leidžiančias apginti valstybės interesus, užkirsti kelią piktnaudžiavimui ir priversti nesąžiningą mokesčių mokėtoją įvykdyti įstatymo nustatytą mokestinę prievolę. Mokesčių teisėje šiais tikslais išskiriamos bendrosios ir specialiosios antivengiminės priemonės (angl. *General and Specific Anti-avoidance Rules*).

Pačios prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės gali būti suprastos kaip mokesčių įstatymų normos, kuriomis siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui, kartu ir kaip prevencijos priemonės. Nustatant bendrųjų ir specialiųjų priemonių taikymo santykį galioja bendras *lex specialis derogat legi generali* principas, t. y. jų konkurencijos atveju taikoma specialioji priemonė. Anot A. Paulausko, specialiosios normos apibrėžia konkrečius piktnaudžiavimo atvejus, jos dažniausiai priimamos siekiant užkirsti kelią tam tikriems nepageidautiniams mokesčių mokėtojų veiksams, įstatymo spragai, kuria naudojantis vengiama mokesčių, panaikinti. Bendrosios priemonės skirtos atvejams, kai mokesčių vengiama metodais, kurie nepakliūna į specialiųjų teisės normų reguliavimo sritį (Paulauskas, daktaro disertacija, 2006, p. 107). Iš tiesų, visų galimų mokesčių vengimo būdų numatyti iš anksto ir kiekvienam atvejui sukurti specialiąją normą tiesiog neįmanoma. Taigi mokesčių teisėje yra akivaizdus poreikis turėti bendrąją universalią taisyklę, suteikiančią diskreciją mokesčių administratoriui spręsti, ar tam tikri mokesčių mokėtojo veiksmai atitinka mokesčių įstatymo tikslus. Tačiau dėl bendrųjų prieš mokesčių vengimą nukreiptų normų apibrėžtumo stokos jos priimamos sunkiai. Ir priešingai, dėl savo aiškumo ir konkretumo specialiosios antivengiminės nuostatos yra įtvirtintos beveik visose valstybėse.

Lietuvoje specialiosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės įtvirtintos skirtinguose mokesčių įstatymuose. Galima išskirti šias normas:

- plonos kapitalizacijos taisyklės (angl. *Thin Capitalization Rules, CFC Rules*) – nustatytos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575 patvirtintose pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklėse, taikant pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) ir gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) normas;
- kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimas (angl. *Controlled Foreign Corporation*) įtvirtintas PMĮ 39 straipsnyje;
- sandorių kainodaros taisyklės - įtvirtintos Finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 str. 2 d. ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo

taisyklių“, PMĮ 40 straipsnyje, GPMĮ 15 straipsnyje ir pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 17 straipsnyje;

- išmokų tikslinėse teritorijose įregistruotiems vienetams nepripažinimas – įtvirtintas PMĮ 31 straipsnio 2 dalyje. Tikslinių teritorijų sąrašas patvirtintas Finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ (2004-08-16 redakcija Nr. 1K-291);
- draudimas finansinės veiklos nuostoliais mažinti įprastinės veiklos pelną – įtvirtintas PMĮ 30 straipsnio 2 dalyje.

Turinio viršenybės prieš formą principas priskiriamas bendrųjų prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių kategorijai ir suteikia teisę mokesčių administratoriui vertinti ne mokesčių mokėtojo atliktų ūkinių operacijų formą, bet jų prasmę. Taikant šį principą neatsižvelgiama į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką ir atkuriamos tikrosios su apmokestinimu susijusios aplinkybės.

2.2. Mokesčių vengimo atribojimas nuo mokesčių optimizavimo ir mokesčių slėpimo

Neginčijama mokesčių mokėtojo teisė pasinaudojus visais įstatymo leidžiamais ar nedraudžiamais būdais pasirinkti jam tinkamesnį (optimalesnį) mokesčių mokėjimo modelį, padedantį sumažinti mokestinę prievolę valstybei. Tačiau aiškių visuotinai pripažįstamų kriterijų, leidžiančių atskirti leistiną nuo neleistino mokestinės naštos mažinimo, iki šiol nėra suformuota. Išnagrinėjus mokesčių teisės mokslininkų darbus, kuriuose pasisakoma apie mokesčių optimizavimo (planavimo) skirtumus nuo mokesčių vengimo, pastebėtina naudojamų terminų įvairovė, taip pat skirtingo turinio suteikimas tiems patiems reiškiniams. Natūralu, kad teisinės praktikos lygyje aiškių kriterijų nebuvimas virsta mokestiniais ginčais tarp sandorio dalyvių ir mokesčių administratoriaus.

Kalbant apie leistiną ir neleistiną mokesčių naštos mažinimą, mokslininkų naudojamos konstrukcijos ir terminijos kartais ne įneša aiškumo, bet sukelia problemų. Antai V. Vasiliauskas ir teisėtam, ir neteisėtam mokesčių sumažinimui naudoja terminą (iš)vengimas (Vasiliauskas, 2005, p. 29-31). G. Dubauskas, apibūdindamas mokesčių vengimą kaip mokesčių mokėtojų pastangas išvengti mokesčių įvairiomis neteisėtomis priemonėmis, iliustruoja šią sąvoką netinkamu pavyzdžiu – savo pajamų nuslėpimu, neteisėtu mokesčių lengvatų reikalavimu (Dubauskas, 2011, p. 15). Taigi mokesčių vengimas painiojamas su įstatymais draudžiama veikla – mokesčių slėpimu. O štai M. Palijanskas (2002) į mokesčių planavimo apibrėžimą įtraukia ne tik teisėtą, bet ir neteisėtą mokesčių naštos mažinimo formas: 1. mokesčių minimizavimą (*Tax Mitigation or Tax Planing*), 2. piktnaudžiavimą teise, siekiant mokestinės naudos (*Tax Avoidance*), 3. mokesčių vengimą (*Tax Evasion*). Taigi M.

Palijansko pateiktoje klasifikacijoje mokesčių planavimas traktuojamas nepateisinamai plačiai, nes apima tiek mokesčių vengimą, tiek veiklą, kurią įprasta vadinti mokesčių slėpimu.

Manytina, toks sąvokų „suplakimas“ nepateisinamas. Vis dėlto *teisėtumas* yra neatskiriamas mokesčių planavimo/optimizavimo priemonių bruožas, skiriamoji riba su mokesčių vengimu. Apskritai nelogiška negatyvia asociacija pasižyminčia sąvoka „mokesčių vengimas“ vadinti leistinus, o kartais net ir valstybės skatinamus mokesčių mokėtojo veiksmus.

Autorės nuomone, siekiant pabrėžti mokesčių planavimo tikslą optimizuoti mokesčio mokėtojo veiklos rezultatus ir leistiniais būdais mažinti mokesčių našą, teisėtam mokesčių sumažinimui apibrėžti tikslinga naudoti terminą „mokesčių optimizavimas“. Mokesčių optimizavimas - tai mokesčių mokėtojo ūkinės veiklos organizavimas, teisėtų, įstatymų reikalavimams neprieštaraujančių optimalių elgesio modelių pasirinkimas, nukreiptas sušvelninti mokestinių prievolių dydį.

Anot A. Paulausko (2006), mokesčių optimizavimas – tai pasirinkimas tokio veiklos modelio, kuris mokestinių pasekmių atžvilgiu būtų naudingiausias (optimalus) mokesčių mokėtojui, verslo operacijos išdėliojamos taip, kad būtų gautos kuo mažesnės mokestinės sąnaudos (p. 166). Mokslininkas taip paaiškina mokesčių vengimo ir mokesčių optimizavimo skirtumus: *„Jeigu mokesčių mokėtojo sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės pagrindinis tikslas yra verslo poreikių ar kitų teisėtų tikslų tenkinimas, o mokestinė nauda atsiranda kaip papildomas tokios veiklos rezultatas, tokie veiksmai nelaikytini mokesčių vengimu. Būtent tikslas yra pagrindinis požymis, skiriantis mokesčių vengimą nuo mokesčių planavimo. Planuojant mokesčius mokestinė našta sumažinama perkeltant pajamas ir turtą vykdant įprastą komercinę ūkinę veiklą“* (Paulauskas, 2006, p. 31).

V. Vasiliaskas (2005) leistiną mokesčių naštos sumažinimo (optimizavimo/planavimo) reiškinį apibrėžia kaip verslo operacijų išdėliojimą taip, kad operacijų seka leistų pasinaudoti teisės aktuose nustatytais mokesčių lengvatomis; šios operacijos yra realiai įvykusios ir jų galutinis rezultatas yra pasiektas įgyvendinus atitinkamą verslo sprendimą (p. 29). Šis autorius taip pat pastebi, kad kalbant apie mokesčių planavimo atribojimą nuo mokesčių vengimo, svarbiausia nepamiršti vieno iš svarbiausių ūkinę laisvę apibūdinančių principų: kiekvienas subjektas turi teisę pasirinkti tokį veiklos modelį, kuris jam atrodo priimtinausias. Tokiam veiklos modeliui būdingas didžiausio pelno gavimas (siekimas) mažiausiomis sąnaudomis, tarp jų ir minimaliomis mokestinėmis sąnaudomis (Vasiliaskas, 2005, p. 28-29).

Anot V. Vasiliausko, nustatydamas tam tikras apmokestinimo tvarkos lengvatas įstatymų leidėjas pats sąmoningai skatina mokesčių mokėtojus jomis naudotis. Taigi mokesčių optimizavimas iš principo atitinka įstatymo leidėjo tikslus, ir jo (leidėjo) požiūriu išskirtinas kelių formų:

- skatintinas mokesčių optimizavimas – numatant verslo formų lengvatas, neapmokestinamas pajamų rūšis;

- priimtinas mokesčių optimizavimas – nenustatant tam tikrai verslo sprendimų sekai prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių taikymo, šiai formai galioja principas kas tiesiogiai nedraudžiama, tas leidžiama;
- toleruotinas mokesčių optimizavimas – kai mokesčių vengimo pašalinimo priemonės gali būti taikomos, bet jos netaikomos, nes mokestinės naudos siekimas nebuvo pagrindinis ir vienintelis verslo sprendimų tikslas (Vasiliauskas, 2005, p. 29).

Mokesčių optimizavimas pasiekiamas pasinaudojant tiek vidaus mokesčių įstatymų, tiek ir atskirų valstybių mokestinių jurisdikcijų suteiktomis galimybėmis priimant verslo sprendimą, pasirenkant veiklos modelį, atliekant sandorius, ūkines operacijas.

Optimalūs mokesčių naštos mažinimo būdai valstybės viduje pasiekiami pasirenkant naudingiausią teisinę veiklos organizavimo formą (įmonę ar filialą), optimaliausius sandorių tipus, apskaitos ir mokesčių politiką, pasinaudojant taikomomis mokesčių lengvatomis (nustatomos valstybei reikšmingoms, prioritetinėms veiklos rūšims ar teritorijoms skatinti), skirtingais mokesčių tarifais įvairioms pajamų rūšims ar mokesčių mokėtojų grupėms, mokestinių nuostolių perkėlimo galimybe, atskirų mokesčių administravimo priemonių pranašumais ir kt.

Tarptautinis mokesčių optimizavimas reikalauja skirtingų valstybių teisės aktų analizės, apmokestinimo sistemų išmanymo, teismų praktikos mokestinių ginčų bylose įvertinimo. Skirtingose jurisdikcijose efektyviausių verslo sprendimų teisėtai sumažinant mokesčius galima pasiekti:

- įsteigiant ūkio subjektus lengvatinio mokesčių tarifo (angl. *Tax Havens*) ar žemų mokesčių (angl. *Low-tax*) valstybėse;
- suformuojant efektyviausią mokesčių aspektu įmonių grupę, sukūrus holdingo struktūras;
- pasirenkant naudingiausią verslo struktūrą;
- naudojantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatomis.

Apibendrinant, galima išskirti šiuos mokesčių optimizavimui būdingus požymius:

- teisėta, neprieštaraujanti įstatymų reikalavimams veikla;
- pagrindinis tikslas – verslo poreikių tenkinimas, ekonomine (verslo) logika paremti mokesčių mokėtojo veiksmai;
- mokesčių naštos mažinimas kaip papildomas veiklos rezultatas;
- sąmoningi, aktyvūs mokesčio mokėtojo veiksmai;
- pasinaudojimas mokesčių taupymo ir atidėjimo priemonėmis (mokesčių lengvatomis, atskirų priemonių pranašumais);
- valstybės požiūriu skatinama ar bent toleruotina veikla;
- sandoriai (operacijos) realiai vykdomi, atvaizduojami buhalterinėje apskaitoje.

Išankstinis galimos mokestinės rizikos įvertinimas planuojant strateginius veiksmus padeda mokesčių mokėtojams suvaldyti ir sumažinti mokesčių kaštus, būti garantuotiems dėl būsimų sandorių teisėtumo. 2010 m. lapkričio 23 d. MAĮ 37¹ straipsnyje įtvirtintas naujas Lietuvos mokesčių teisei išankstinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo institutas (angl. *Binding Ruling*), kuris įsigaliojo nuo 2012 m. sausio 1 d. Pagal šią normą mokesčių administratorius, priėmęs sprendimą pritarti mokesčių mokėtojo siūlomam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui, įsipareigoja jo laikytis, t. y. taikyti nuostatas taip, kaip nurodyta sprendime. Įpareigojantis sprendimas galioja visą būsimąjo sandorio vykdymo laikotarpį, bet ne ilgiau kaip einamuosius ir penkis kalendorinius metus nuo šio sprendimo priėmimo dienos. Šios pažangios nuostatos įteisinimas naudingas mokesčių mokėtojams, nes suteikia jiems galimybę iš anksto spręsti ir planuoti sudėtingus savo veiklos mokestinio reguliavimo klausimus, sumažina neapibrėžtumą bei suteikia teisinį tikrumą dėl būsimų sandorių mokestinių vertinimų.

Mokesčių vengimo apibrėžimas ir požymių išskyrimas, jo atribojimas nuo iš esmės leistino mokesčių optimizavimo, yra labai svarbus teorinis ir praktinis klausimas, nes nuo jo priklauso, ar mokesčių mokėtojai taikytinos „skaudžios“ teisinės priemonės, tarp jų ir turinio viršenybės prieš formą principas. Tačiau pasakytina, kad minėtos priemonės (principai) tinkamos mokesčių vengimui (angl. *Tax Avoidance*) identifikuoti ir piktnaudžiavimui teise įveikti, tačiau negali būti taikomos mokesčių slėpimo (angl. *Tax Evasion*) atvejams. Mokesčių slėpimas – tai vienareikšmiškai uždrausta veikla, kuri nepriklauso mokestinių santykių reguliavimo sričiai.

Mokesčių slėpimas – tai įstatymų reikalavimus bei mokesčių taisykles sąmoningai pažeidžiantys veiksmai ar neveikimas siekiant išvengti prievolės mokėti mokesčius (Kubilius, 2012, p. 1). Esminis mokesčių slėpimo bruožas – tai siekis apgauti mokesčių administratorių ir atimti iš jo galimybes, remiantis turimais dokumentais, aptikti neteislingą mokesčių apskaičiavimą.

Anot A. Paulausko, mokesčiai slepiami dviem būdais: 1) nesudarytų sandorių fiksavimu buhalterijoje, pvz., padidinant įmonės sąnaudas, atskaitomą PVM sumą ir pan. 2) realiai sudarytų sandorių iškreiptu fiksavimu buhalterijoje, pvz., paslepiant tikrąjį ūkinių operacijų turinį ir taip sumažinant mokesčio bazės dydį (A. Paulauskas, daktaro disertacija, 2006, p. 161). Autorės manymu, tarp slėpimo būdų nepagrįstai nepažymėtas ir toks nesąžiningos veiklos vykdymo būdas kaip realiai sudarytų sandorių (ūkinių operacijų) nefiksavimas buhalterinėje apskaitoje, pvz., paslaugos suteikimas neišrašius PVM sąskaitos-faktūros, taip nuslepiant gautas pajamas bei sumažinant mokėtino PVM dydį, į apskaitą neįtrauktų prekių pardavimas, ekonominės veiklos vykdymas jos neįteisinus. Tai pažymėjusi ir MGK, konstatuodama, kad mokesčių slėpimo atveju mokesčio bazė sumažinama slepiant ar iškreipiant realias aplinkybes, t. y. atliekant įstatymui prieštaraujančius veiksmus, nefiksuojant buhalterinėje apskaitoje realiai įvykusių ūkinių operacijų (2005 m. balandžio 21 d.

sprendimas Nr. S-202-(7-143-2005)). LVAT savo sprendime taip pat patvirtino, kad „mokesčių slėpimo atveju mokesčių bazė sumažinama slepiant realiai įvykusias ūkines operacijas, buhalterinės apskaitos dokumentuose fiksuojant realiai neįvykusias ūkines operacijas, fiksuojant kitokio turinio, nei realiai įvyko, ūkines operacijas ir kitais būdais, neleidžiančiais mokesčių bazės apskaičiuoti tiesiogiai“ (LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis byloje Nr. A¹-495-05).

Mokesčių slėpimas persekiojamas kaip nusikalstama veikla arba kaip administracinis teisės pažeidimas. Pvz., pagal BK persekiojamos tokios veikos kaip sukčiavimas panaikinant arba išvengiant PVM prievolės (BK 182 str.), dokumento suklastojimas (BK 300 str.), neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas (BK 220 str.), deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas (BK 221 str.), apgaulingas ar aplaidus apskaitos tvarkymas (BK 222, 223 str.). Plačiąja prasme mokesčių slėpimą atitinka ir tokios nusikalstamos veikos kaip kontrabanda (BK 199 str.), muitinės apgaulė (BK 199¹ str.), neteisėtas vertimasis ekonomine veikla (BK 202 str.), nusikalstamu būdu gauto turto legalizavimas (BK 216 str.) ir kt. Pvz., štai kaip baudžiamojoje justicijoje aiškinamas nusikalstamo sukčiavimo PVM srityje modelis: *„Nagrinėjamos bylos kontekste pažymėtina, kad sukčiavimas gali būti susijęs ir su PVM apskaičiavimu bei sumokėjimu. Sukčiavimas PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo srityje gali pasireikšti ir kaip atitinkamos pinigų sumos, tokios kaip PVM, įgijimas apgaule (pvz., kai mokesčių mokėtojai, panaudojus apgaulę, iš valstybės biudžeto grąžinama jo tariamai sumokėtos PVM sumos dalis), ir kaip prievolės mokėti PVM panaikinimas, ir kitais būdais, kuriais siekiama išvengti PVM sumokėjimo į valstybės biudžetą. Tai gali būti daroma ir kaltininkui klastojant PVM sąskaitas-faktūras (pvz., PVM sąskaita-faktūra įforminant realiai neįvykusius sandorius dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo), po to šių suklastotų PVM sąskaitų-faktūrų duomenis įtraukiant į bendrovės buhalterinę apskaitą ir PVM deklaraciją, taip padidinant pirkimo PVM ir kartu sumažinant mokėtiną į biudžetą PVM sumą. Būtent tokiu atveju sukčiavimas reiškiasi fiktyvios atskaitos būdu mažinant į biudžetą mokėtiną PVM sumą. PVM sąskaitos-faktūros gali būti klastojamos ir siekiant įforminti prekes, kurios buvo įgytos nemokant PVM, kad vėliau jas realizuojant būtų išvengta pareigos sumokėti PVM. Šiais tikslais gali būti steigiamos ir įvairios fiktyvios įmonės. Sprendžiant dėl asmens baudžiamosios atsakomybės už sukčiavimą PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo srityje (kaip ir apskritai už sukčiavimą), būtina nustatyti, kurią iš alternatyvių sukčiavimą (BK 182 straipsnis) apibūdinančių veikų labiausiai atitinka kaltininko nusikalstamas elgesys. Veikos, susijusios su PVM išvengimu, gali būti vertinamos ir kaip nusikalstamos veikos finansų sistemai“* (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus išplėstinės septynių teisėjų kolegijos 2013 m. lapkričio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-322/2013).

Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekse (toliau – ATPK) taip pat numatyta nemažai veikų, siaurąja ar plačiąja prasmėmis atitinkančių mokesčių slėpimą: nelegalus darbas (ATPK 41(3) str.), darbo užmokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos pažeidimas (ATPK 41(4) str.), muitinio tikrinimo tvarkos pažeidimas (ATPK 209⁽¹⁾ str.), prekių (daiktų) deklaravimo tvarkos pažeidimas (BK 209⁽²⁾ str.) ir kt.

Mokesčių slėpimą nuo mokesčių vengimo atskiria net tik teisiniai padariniai (atsakomybė), bet ir taikomos mokestinės prievolės apskaičiavimo priemonės. Mokesčių slėpimo atveju atliekamas mokestinės prievolės suformavimas mokesčių administratoriaus įvertinimu (MAĮ 70 str.), padidinant mokesčių mokėtojo mokesčio bazę iki realaus rezultato atsižvelgus į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją bei parinkus mokesčių administratoriaus nustatytus įvertinimo metodus. Esant mokesčių vengimui, atkuriamos tikrosios aplinkybės, su kuriomis įstatymas sieja apmokestinimą ir mokėtinas mokestis apskaičiuojamas tiesiogiai įprastine, tikrajam sandorio turiniui atitinkamo mokesčio įstatymo nustatyta tvarka.

Apibendrinant galima teigti, kad turinio viršenybės prieš formą principas priskiriamas bendrųjų prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių kategorijai ir suteikia teisę mokesčių administratoriui vertinti ne mokesčių mokėtojo atliktų ūkinių operacijų formą, bet jų prasmę. Mokesčių vengimas - tai nors formaliai leistinas, bet savo esme dirbtinas ir ekonomine logika nepagristas, mokesčių įstatymų principų ir prasmės neatitinkantis veiklos konstravimas siekiant mokestinės naudos. Mokesčių vengimo požymių įstatymas nepateikia ir tai sukelia tam tikrą teisinį neapibrėžtumą nustatant turinio viršenybės prieš formą principo taikymo pagrindą. Kita vertus, universalios ir visus mokesčių vengimo atvejus apimančios įstatyminės definicijos sukurti neįmanoma. Ekonominiame gyvenime sukuriama vis naujos mokesčių teisėje atsirandančių spragų apėjimo schema. Įstatymų leidėjas, norėdamas mokesčių vengimo definiciją įtvirtinti mokesčių įstatyme, neišvengiamai susidurtų su apmokestinimo ir teisinio reglamentavimo principų konfliktu. Todėl mokesčių vengimo identifikavimas yra mokestinių ginčų ir teismų praktikos nuolat sprendžiamas klausimas. Nuo mokesčių vengimo aktualu atskirti mokesčių optimizavimą (planavimą), t. y. teisėtą mokestinės naštos sumažinimą, taip pat mokesčių slėpimą, kuris yra už mokesčių teisės ribų ir yra pagrindas baudžiamajam asmens persekiojimui arba administracinei atsakomybei. Teigiamai vertinamas Lietuvos mokesčių teisėje įtvirtintas išankstinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo institutas (angl. *Binding Ruling*). Šios pažangios nuostatos įteisinimas naudingas mokesčių mokėtojams, nes suteikia jiems galimybę iš anksto spręsti ir planuoti sudėtingus savo veiklos mokestinio reguliavimo klausimus, sumažina neapibrėžtumą bei suteikia teisinį tikrumą dėl būsimų sandorių mokestinių vertinimų.

3. TURINIO VIRŠENYBĖS PRIEŠ FORMĄ PRINCIPAS KAIP PRIEŠ MOKESČIŲ VENGIMĄ NUKREIPTA PRIEMONĖ

3.1. Turinio viršenybės prieš formą principo ištakos, jo įtvirtinimas užsienio šalių mokesčių teisėje

Mokslininkai turinio viršenybės prieš formą principo kaip antivengiminės priemonės ištakas sieja su Romėnų teisės išvystytu draudimo piktnaudžiauti teise (lot. *fraus legis*) principu (Grauberg, 2009, p. 141). Šis iki šiol nepraradęs savo teisinės reikšmės principas reiškia, kad įgyvendindami savo teises bei vykdydami pareigas, asmenys turi laikytis įstatymų, gerbti bendro gyvenimo taisykles ir geros moralės principus bei veikti sąžiningai, laikytis protingumo ir teisingumo principų. Civiliniai įstatymai tiesiogiai draudžia įgyvendinti civilines teises tokiu būdu ir priemonėmis, kurios be teisinio pagrindo pažeistų ar varžytų kitų asmenų teises ar įstatymų saugomus interesus ar darytų žalos kitiems asmenims arba prieštarautų subjektinės teisės paskirčiai (Civilinio kodekso (toliau – CK) 1.137 str.). Būtent šis iš privatinės teisės „paskolintas“ principas tapo efektyviausia prieš mokesčių vengimą nukreipta priemone. Prie teisinių turinio viršenybės prieš formą principo ištakų taip pat priskirtina vadinama ekonominio pagrįstumo doktrina (angl. *Business Purpose Rule*), kuri išvystyta bendrosios teisės šalyse, pirmiausia dėka JAV teismų precedentų. Šių precedentų suformuluotos nuostatos vėliau tapo platesnio pobūdžio ir universalesnio turinio viršenybės prieš formą principo sudedamąja dalimi.

Jau 1921 m. JAV Aukščiausiasis Teismas byloje *U.S. v. Phellis* (257 US 156, 168 (1921)) pripažino, kad, taikant pajamų mokesčius, vertinimas turi būti grindžiamas ekonominiu turiniu, ignoruojant betikslį ar dirbtiną sandorių faktą (Davis, 2006, p. 1). Dar aiškiau ši idėja buvo išdėstyta 1935 m. JAV Aukščiausiojo Teismo sprendime byloje *Gregory v. Helvering*, kuris dažnai minimas kaip pirminis ekonominio pagrįstumo ir turinio viršenybės prieš formą doktrinų šaltinis. Šioje byloje ieškovė buvo visų *United Mortgage Corporation* akcijų savininkė. Ši korporacija turėjo *Monitor Securities Corporation* akcijų. Ieškovė norėjo, kad įmonės *Monitor Securities Corporation* akcijos taptų jos asmenine nuosavybe ir ji jas galėtų parduoti asmeniškai, taip išvengiant dividendų apmokestinimo ir sumažinant mokamo mokesčio dydį. Byloje buvo nustatyta, kad ieškovės atlikti verslo reorganizavimo veiksmai ekonomiškai nepagrįsti, nes ji tik norėjo perleisti akcijų paketą sau, kad ji pardavus apmokestinamos pajamos būtų mažesnės nei dividendų išmokėjimo atveju, bet realiai ji nesiekė reorganizuoti verslo. Nauja korporacija buvo sukurta teisėtai, tačiau ji nevykdė jokios realios veiklos ir buvo tik gudrus sumanymas, kaip sumažinti mokesčių našą. JAV Aukščiausiasis Teismas šioje byloje konstatavo, kad sprendžiant pajamų apmokestinimo klausimą svarbiausias yra sandorio

tikslas, jo turinys, o ne sandorio forma, kad visa ši schema nebuvo ekonomiškai pagrįsta, neatitiko įstatymo leidėjo ketinimų, todėl jos toleravimas reikštų bejėgiškumą įstatymų nuostatomis užkirsti kelią naujai atsirandančioms mokesčių vengimo schemoms (*Gregory v. Helvering* - 293 U.S. 465, 1935).

Taigi dėka šios teismo suformuluotos doktrinos tapo įmanoma pripažinti mokesčių vengimu sandorius ir ūkines operacijas, kurie formaliai teisėti, bet iškreipia apmokestinimo esmę ir neturi ekonomine logika pagrįsto komercinio tikslo - minimaliomis sąnaudomis gauti maksimalaus pelno, o vienintelis tokių sandorių tikslas – gauti mokestinę naudą.

Mokesčių teisės moksle paprastai apie ekonominio pagrįstumo doktriną (angl. *Business Purpose Rule*) kalbama kaip apie savarankišką prieš mokesčių vengimą nukreiptą priemonę - savotišką alternatyvą turinio viršenybės prieš formą principui (Rohatgi, 2002, p. 355; Paulauskas, daktaro disertacija, 2006, p. 109). Tačiau įsigilinus aiškėja, kad tarp šių principų (doktrinų) nėra aiškos takoskyros ir jie glaudžiai persipynę. Pažymėtina ir tai, kad ekonominio pagrįstumo doktrina skirtingose tyrimuose įvardijama vis skirtingu pavadinimu: vienais atvejais – kaip ekonominio turinio doktrina (angl. *Economic Substance Doctrine*), kitais atvejais – kaip fiktyvių sandorių doktrina (angl. *Sham Transactions Doctrine*), sandorio apibrėžimo doktrina (angl. *Doctrine of Label*) arba sandorių sekos doktrina (angl. *Step Transactions Doctrine*) ir kt. JAV teismų sprendimai mokestinėse bylose dažnai argumentuojami remiantis iš karto keliomis iš šių teorijų, vieną išvedant iš kitos ir pan. Be to, šalia šių doktrinų teismai savo sprendimus argumentuoja ir turinio viršenybės prieš formą principu. Žinomas JAV mokslininkas Allenas D. Madisonas net pastebėjo, kad tai sukėlė argumentavimo chaosą ir kad skirtingi teismai nesutaria, kokias turinio viršenybės prieš formą nuostatas taikyti, kaip jas taikyti ir kada (Madison, 2003, p. 722). Taip atsitiko, manau, dėl to, kad turinio viršenybės prieš formą principas yra ne alternatyva minėtoms doktrinoms, bet universali jas visas jungianti teorija. Ta pastebi ir JAV mokesčių teisės klausimais konsultuojanti D. S. Davis, teigdama, kad už visų minėtų JAV teisėje išvystytų antivengiminių doktrinų pavadinimų slypi būtent turinio viršenybės prieš formą principas (Davis, 2006, p. 1-2).

Pagrindžiant šią išvadą, tikslinga pateikti trumpą tradicinių JAV teisėje antivengiminių doktrinų apžvalgą. Pvz., taikant sandorio apibrėžimo doktriną (angl. *Doctrine of Label*), mokesčių vengimu pripažintinas neteisingai įvardytas sandoris, kai sandorio šalių ir pareigų apibrėžimas neatitinka realių šalių ketinimų. Taigi ekonominio pagrįstumo stokojuojantys sandoriai sukuriama dirbtinai, kad būtų išvengta mokesčių mokėjimo. Dėl sandorių vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą jie ir laikytini mokesčių vengimu. Kita vertus, į šią doktriną labai panaši fiktyvaus sandorio (angl. *Sham Transactions*) doktrina, kuri taikoma tais atvejais, kai ūkinės operacijos realiai nebuvo arba buvo,

tačiau ja siekiama vien tik mokesčių tikslų. JAV teismai, taikydami fiktyvaus sandorio doktriną, išskiria du tokių sandorių tipus:

1) objektyviai fiktyvius (angl. *Sham in Fact*), kai sandoris iš tikrųjų nebuvo sudarytas, todėl juo nesukuriama jokių teisių ir pareigų;

2) subjektyviai fiktyvius (angl. *Sham in Substance*), kai sandoris buvo sudarytas, tačiau neatitinka to turinio, kurį įtvirtina jo forma (Davis, 2006, p. 2).

Remiantis sandorių sekos doktrina (angl. *Step Transactions*), mokesčių administratoriui suteikiama galimybė vertinti ne atskirus sandorius, o jų visumą. Antai JAV teismas byloje *Penrod v. Commissioner* (88 T.C. 1415, 1428, 1987) nurodė, kad mokesčių administratorius gali traktuoti formaliai sudarytų atskirų sandorių grandinę kaip vieną sandorį, jeigu šie sandoriai yra iš esmės integruoti, tarpusavyje susiję ir nukreipti tam tikram konkrečiam rezultatui pasiekti.

Taikydami šią teoriją, JAV teismai vertina situaciją pagal tris alternatyvius kriterijus:

1) tarpusavio priklausomybės kriterijų (angl. *The Interdependence Test*), kai tikrinama, ar visi sandoriai buvo taip tarpusavyje susiję, kai kiekvienas iš jų būtų beprasmis be visos sandorių grandinės;

2) suvaržančių įsipareigojimų kriterijus (angl. *The Binding Commitment Test*), kai tikrinama, ar sutarties šalys, pradėjus vykdyti pirmąją grandinės sandorį, buvo iš anksto įsipareigoję įvykdyti visus kitus grandinės sandorius;

3) galutinio tikslo kriterijus (angl. *The End Result Test*), kai tikrinama, ar iš anksto suplanuotų skirtingų sandorių grandinė nebuvo iš esmės vienas sandoris (Davis, 2006, p. 3; Madison, 2003, p. 730).

Kaip sandorių sekos doktrinos „artimas giminaitis“ JAV teisėje traktuojama fiktyvaus juridinio asmens doktrina (angl. *Sham Entity Doctrine*). Ši doktrina leidžia teismui ignoruoti korporacijos dalyvavimą sandoryje, jeigu ji specialiai įsteigta šiam sandoriui. Pvz., JAV teismų praktikoje žinomas atvejis (*Aiken Industries v. Commissioner*, 56 T.C. 925, 1971), kai juridinis asmuo buvo įsteigtas užsienyje (Hondūre) vien tam, kad pasiskolinti pinigų iš susijusios firmos Bahamose ir perskolinti tuos pinigus kitai susijusiai firmai JAV. Tai leido JAV įsteigtai firmai išvengti mokesčių, kuriuos būtų privalu mokėti, jei skolinimosi procese nesudalyvautų Hondūre įsteigta firma. Teismas vertino mokesstinę situaciją taip, tarsi JAV registruota firma pinigų tiesiogiai pasiskolino iš Bahamose esančios firmos (Madison, 2003, p. 732).

Turinio viršenybės prieš formą principas (angl. *Substance Over Form*) dėl savo universalumo ir platesnio pobūdžio apima visas minėtas JAV teisėje išvystytas doktrinas. Jis suteikia teisę mokesčių administratoriui vertinti ne sandorių (ūkinių operacijų) formą, bet jų prasmę. Taikant šį principą neatsižvelgiama į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką ir atkuriamos tikrosios su apmokestinimu susijusios aplinkybės. Pvz., tam tikrais atvejais mokesčių vengimu gali būti pripažintas

turto pardavimas akivaizdžiai mažesne negu rinkos kaina, žinoma, jei tam nėra ekonomiškai pagrįsto paaiškinimo. Kita vertus, kaip rodo Lietuvos teismų praktika mokesčių ginčų bylose, turinio viršenybės prieš formą principo taikymas neretai motyvuojamas išvada dėl sandorio ekonominio nepagrįstumo, tariamo ar apsimestinio pobūdžio, sandorių grandinės sąsajumo. Taigi galima sakyti, kad visos atskiros antivengiminės teorijos iš esmės tampa savotiškomis turinio viršenybės prieš formą principo sudedamosiomis dalimis.

Šiais laikais efektyvi teisinė kova su mokesčių vengimu netaikant turinio viršenybės prieš formą principo beveik neišvairduojama. Kita vertus, šis principas nebūtinai reglamentuotas mokesčių įstatymuose. Daug kur jo taikymas grindžiamas civilinės teisės principais ir mokesčių ginčų bylose priimtais teismų sprendimais (JAV, Didžioji Britanija, Olandija, Prancūzija, Norvegija). Kitose šalyse (Vokietija, Austrija, Ispanija, Švedija, Suomija, Estija, Lietuva) ši prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė taikoma pirmiausia remiantis mokesčių teisės normomis (Grauberg, 2009, p. 141).

Antai, Didžiosios Britanijos teismų praktikoje, nustatant apmokestinimo objektą, sprendžiama pagal tai, ar sandoris nėra apsimestinis (angl. *Ostensible Transaction*), fiktyvus (angl. *Sham Transaction*), ar tokia sandorio forma buvo pasirinkta būtent mokesčių vengimo tikslu. Šios šalies mokesčių administratorius privalo pripažinti neapsimestinį ir nefiktyvų sandorį, taip pat sandorį, kuriuo nebuvo siekiama sumažinti mokesčių naštą. Mokslininkai kaip tokio požiūrio pirmtaką mini 1936 m. teismo precedentą byloje *IRC v. Duke Westminster*, kurioje teismas suformulavo kiekvieno asmens teisę laisvai organizuoti savo verslo sandorius, tačiau kartu užtikrinant, kad jie nebūtų fiktyvūs ir duotų finansinį rezultatą (Prebble, Prebble, 2008, p. 167). Turinio viršenybės koncepcija Didžiojoje Britanijoje paprastai tapatinama su teismų praktikoje išvystyta Ramsio doktrina (angl. *Ramsay Doctrine*). Remiantis Ramsio principu, eilė mokesčių mokėtojo iš anksto suplanuotų sandorių, kurie, atskirai paėmus, neturi komercinės prasmės, gali būti vertinama kaip vieninga schema mokesčiams vengti (McLaughlin, 2000). Įdomu tai, kad Didžiojoje Britanijoje planuojama imtis bendrų prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių reglamentavimo mokesčių įstatymuose. Apie tokius ketinimus buvo oficialiai pranešta 2012 m. biudžete (Kelly, Gormley, 2012).

JAV turinio viršenybės prieš formą principas, kartu su ekonominio pagrįstumo doktrina, taip pat plačiai taikomas, nes leidžia mokesčių administratoriui „neprisirišti“ griežtai prie teisinio sandorio turinio, bet vertinti faktines sandorio aplinkybes. Amerikietiškas metodas nustatyti mokesčių vengimą tradiciškai yra subjektyvesnis nei britiškas, leidžiantis labiau ignoruoti civilinę teisinę sandorio formą ir užtikrinti apmokestinimo vienodumą (Grauberg, 2009, p. 148).

Vokietijoje turinio viršenybės prieš formą metodas (vok. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise*) taikomas remiantis Vokietijos mokesčių kodekso (vok. *Abgabenordnung*) 42 straipsniu, kuriame nustatyta, jog mokesčių įstatymo reikalavimų negali būti išvengiama piktnaudžiaujant teisės

suteikiamomis galimybėmis. Nustačius piktnaudžiavimą, apmokestinimas vyksta pagal sandorį, kuris adekvatus jo ekonominiam turiniui (Grauberg, 2009, p. 144). Tačiau Vokietijoje šis mokesčių mokėtojų nenaudingas metodas taikomas kaip kraštutinė priemonė, t. y. tik po to, kai išnaudotos visos galimybės traktuoti sandorį mokesčių mokėtojo naudai (Zimmer, 2002, p. 311). Lyginamosios mokesčių teisės specialistai pastebi, kad Vokietijos teismų praktikoje piktnaudžiavimo taisyklė taikoma nustačius keturias sąlygas: pirma, teisinės sandorio formos neadekvatumas, kai nešališkas dalyvis įprastomis sąlygomis negalėtų dalyvauti tokia sandoryje; antra, teisinė sandorio forma akivaizdžiai pretenduoja į geresnį mokesčių režimą nei įprastas sandoris; trečia, nėra priimtino paaiškinimo, kodėl buvo pasirinkta būtent tokia sandorio forma; ketvirta, mokesčių mokėtojo tikslas sumažinti mokestinę naštą (Prebble, Prebble, 2008, p. 153.).

Pagal Olandijos mokesčių įstatymo (oland. *Algemene wet inzake rijksbelastingen*) 31 straipsnį, mokesčių administratorius gali nepripažinti sandorio formos, jei ji pasirinkta turint tikslą vengti mokesčių. Tačiau, kaip pastebi mokslininkai (Grauberg, 2009, p. 147; Zimmer, 2008, p. 453), dėl biurokratinių priežasčių ši taisyklė retai taikoma. Teismų praktikoje prieš mokesčių vengimą paprastai taikoma draudimo piktnaudžiauti teise nuostata, kuriai taikyti būtina nustatyti, kad mokesčių mokėtojo sandoriai sudaryti be verslo motyvo, o gauta mokestinė nauda konfliktuoja su įstatymo turiniu. Verslo tikslai yra tas pagrindas, pagal kurį sprendžiama, ar tam tikra sandorio forma nebuvo pasirinkta siekiant išvengti mokesčių.

Kaip ir Olandija, Prancūzija taip pat priklauso šalims, kur antivengiminių priemonių pagrindas – ne įstatymai, bet teismų praktika, kuri remiasi *fraus legis* doktrina. Teismų praktikoje įtvirtinta, kad piktnaudžiavimo teise doktrina yra bendras teisinis principas, kuris taikytinas ir mokesčių teisėje. Taigi mokesčių administratorius turi instrumentą, kuris leidžia užkirsti kelią mokesčių vengimui ir nustatyti tikrąją mokestinę prievolę. Tačiau pagal šios šalies Mokesčių procedūrų kodeksą (pranc. *Code de procédure fiscale*) mokesčių administratoriui suteikta teisė interpretuoti sandorius yra ribojama – teisinės formos ignoravimas galimas tik tada, kai sandoris sudarytas tikslu slėpti pajamas. Tokiu atveju mokesčių administratorius gali apmokestinti sandorį pagal jo tikrąjį turinį (64 str.). Kartu teismų praktikoje reikalaujama, kad šio Mokesčių procedūrų kodekso straipsnio taikymas užtikrintų teisinį aiškumą, kitaip būtų labai sudėtinga planuoti savo mokestinę naštą. Kartu su minėta antivengimine priemone, Prancūzijos teismų praktikoje išsivystė ir *nenormalios situacijos administravimo* teorija, remiantis kuria mokesčių vengimas turi būti susijęs su neįprastais įmonės veiksmais palyginti su kitomis įmonėmis (Zimmer, 2008, p. 44).

Palyginti su kitomis Europos šalimis, neįprastos pozicijos laikomasi Belgijos mokesčių teisėje – čia galioja taisyklė, kad apmokestinimo procedūromis negali būti kišamasi į civilinės teisės sritį. Ši taisyklė išvedama iš Belgijos Konstitucijos 170 straipsnio, skelbiančio, kad į biudžetą mokami

mokesčiai nustatomi tik įstatymu¹. Tokį ganėtinai siaurą požiūrį suformulavo Belgijos Aukščiausiasis Teismas, praktiškai suvaržęs galimybes mokesčių administratoriui vadovautis piktnaudžiavimo teise ir ekonominio turinio viršenybės doktrinomis (Grauberg, 2009, p. 145). Teismai vadovaujasi nuostata, kad mokesčių mokėtojo sudaryti sandoriai neturi būti vertinami kitaip nei rodo jų forma, bet turi būti nustatyta, ar jie yra tikri (De Broe, 2008, p. 68–76). Apsimestiniai ir tariami sandoriai nesukelia oficialiai pripažįstamų teisinių padarinių. Taigi Belgijoje mokesčių planavimas ir mokesčių naštos mažinimo būdai toleruojami tiek, kiek jie nepripažįstami fiktyviais sandoriais, kuriais siekiama mokestinės naudos. Belgijos Aukščiausiasis Teismas nuosekliai laikosi pozicijos, ribojančios mokesčių administratoriaus ketinimus pažaboti sutarčių laisvės principą nesąžiningo mokesčių planavimo atveju. Nepaisant Belgijos mokesčių kodekso pataisos (344-1 str.), leidžiančios mokesčių administratoriui ignoruoti sandorio formą ir remtis ekonominiu jo turiniu, šio įstatymo įgyvendinimas susiduria su teismų praktikos realybe. Teismai, remdamiesi civilinės teisės principais, pabrėžia, kad apmokestinimo taisyklės taikomos tiesiogiai, bet ne per interpretavimą. Mokslininkai pastebi, kad Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT) pozicija iš lėto veikia Belgijos teismų praktiką link *fraus legis* doktrinos, bet rezultatas nebus pasiektas, kol Belgijos Aukščiausiasis Teismas neatsisakys teisinės doktrinos, kuria vadovaujasi daugiau kaip šimtas metų (Grauberg, 2009, p. 145).

3.2. Turinio viršenybės prieš formą principas Europos Sąjungos teisės požiūriu

Įstodamos į Europos Sąjungą, valstybės narės išreiškė sutikimą perduoti dalį savo suvereniteto, tarp jų ir mokesčių srityje, šiai viršnacionalinei organizacijai. Vis dėlto mokesčių sistemų harmonizavimas nėra pagrindinis ES sutarties tikslas. Valstybėms narėms, su sąlyga, jei jos laikosi ES taisyklių bei pagrindinių principų, palikta teisė laisvai pasirinkti jų poreikiams atitinkančias mokesčių sistemas. Mokesčių srityje ES kompetencija ribota ir nevienoda tiesioginių bei netiesioginių mokesčių srityse. Europos Bendrijos steigimo sutartyje (93 str.) įtvirtinta ES valdžios institucijų teisė įvairių teisės aktų pagalba harmonizuoti netiesioginius mokesčius, kurie daug labiau veikia bendrąją rinką, laisvą prekių, paslaugų, asmenų bei kapitalo judėjimą, kadangi šie mokesčiai yra sudedamoji prekės ar paslaugos dalis. Prie netiesioginių mokesčių harmonizavimo ženkliai prisidėjo dar ir tai, kad netiesioginiai mokesčiai yra ES nuosavų išteklių dalis, t. y. atskaitymai nuo PVM apmokestinamosios bazės sudaro dalį ES biudžeto. Tiesioginiai mokesčiai ES mastu gali būti koordinuojami tik tiek, kiek reikia užtikrinti sklandų bendrosios rinkos funkcionavimą bei sąžiningą konkurenciją. Kai atskiros valstybės narės negali pateikti veiksmingų sprendimų, priimami sprendimai ES lygmeniu. ES

¹ Kitose valstybėse analogiška konstitucinė nuostata netraktuojama taip griežtai.

mokesčių politikoje daug dėmesio skiriama glaudesniai bendradarbiavimui tarp mokesčių administracijų skatinti, kontrolei ir kovai su sukčiavimu užtikrinti. Svarbi Europos mokesčių politikos priemonė yra ETT praktika, turinti didelę įtaką mokesčių sričiai. ETT užima vos ne teisės aktų leidėjo poziciją, nes būtent šio teismo jurisprudencijoje, o ne Europos Bendrijos teisės aktuose yra suformuluoti daugelis ES teisės reikalavimų tiesioginio apmokestinimo srityje (Gabartas, 2007, p. 26-27).

Kalbant apie ES teisės požiūrį į prieš mokesčių vengimą nukreiptas priemones, pirmiausia pasakytina, kad valstybės narės pačios sprendžia šių priemonių reglamentavimo klausimus. Tuo tarpu ES pozicija šioje srityje ilgą laiką buvo labiau ribojanti nei skatinanti. Pvz., Europos Komisijos (toliau – EK) 2007 m. spalio 12 d. Komunikate tarybai, Europos parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje“ pabrėžiama, kad būtų teisėtos, nacionalinės mokesčių taisyklės privalo būti proporcingos ir skirtos konkrečiam tikslui – užkirsti kelią tik *visiškai fiktyviems susitarimams*. Tikslas sumažinti savo mokestinę naštą yra savaime svarbi komercinė aplinkybė, jei jo siekiant sudaryti susitarimai nereikia dirbtinio pelno pervedimo. Jeigu mokesčių mokėtojai nepiktnaudžiauja, valstybės narės negali trukdyti naudotis judėjimo laisvės teisėmis paprasčiausiai dėl to, kad kitose valstybėse narėse yra mažesnis apmokestinimo lygis. Kad kovos su piktnaudžiavimu taisyklės būtų pagrįstos, jos turi būti pritaikytos situacijoms, kurioms būdingas papildomas piktnaudžiavimo elementas. EK Komunikate taip pat yra gausu nuorodų į ETT praktiką, kurioje suformuluota esminė nuostata, kad sprendžiant dėl kovos su piktnaudžiavimu priemonių taikymo, turi būti paisoma proporcingumo principo, kaip bazinės vertybės, įtvirtintos Bendrijų sutartyje (EK 2007 m. spalio 12 d. Komunikatas KOM(2007) 785).

Halifax byloje ETT, sprenddamas dėl teisės į PVM atskaitą esant piktnaudžiavimui, nurodė du kriterijus pripažinti mokesčių mokėtojo sandorius sudarytais piktnaudžiaujant teise: 1) kad nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų teisės aktų numatytų sąlygų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą; 2) objektyvių požymių visuma turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą. Nustatant realų nagrinėjamų sandorių turinį ir paskirtį nacionaliniai teismai, gali atsižvelgti į visiškai dirbtinį šių sandorių pobūdį bei į teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius mokestinės naštos sumažinimo plane dalyvaujančių subjektų ryšius. Nustačius piktnaudžiavimą, jam panaudoti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad būtų atstatyta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių (ETT 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje *Halifax plc. v. Commissioners of Customs & Excise*, C-446/03).

Anot ETT, mokestiniai praradimai negali būti automatiškai paskelbiami dominuojančiu visuomenės interesu, pateisinančiu priemones, neatitinkančias fundamentalių laisvių. Jeigu yra fundamentalių laisvių pažeidimo rizika, visuomenės interesas turi būti pasvertas ypatingai dėmesingai (ETT 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje *Marks & Spencer plc. v. David Halsey*, C-446/03). Byloje *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen* (C-28/95, 1997) ETT nurodė, kad mokesčių administratorius turi įvertinti mokestinę prievolę pagal sandorio specifiką, turėdamas galvoje individualų kiekvienos bylos pobūdį, kurį gali peržiūrėti teismas; taip pat kad taikomos priemonės negali būti pateisinamos vien mokesčių vengimo prevencija. Jau minėtoje *Halifax* byloje ETT konstatavo, kad, apmokestinamajam asmeniui turint galimybę pasirinkti iš dviejų sandorių, įstatymas nereikalauja pasirinkti didžiausio PVM sumą lemiančio sandorio. Priešingai, apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti tokį savo veiklos planą, kad sumažintų savo mokestinę skolą. Taigi bendrąja prasme ES teisė nėra palanki prieš mokesčių vengimą nukreiptoms taisyklėms, pateisinančioms fundamentinių teisių pažeidimus, taip pat apibrėžtumo stokojančioms priemonėms, kurios pagrįstos vien tik mokesčių surinkimo tikslais (Prebble, Prebble, 2008, p. 163). Mokesčių mokėtojams mokestinė prievolė turi būti prognozuojama, todėl didesnis teisinis aiškumas turi būti užtikrintas tiek įstatymuose, tiek administracinėje praktikoje. Prieš piktnaudžiavimą nukreiptos priemonės nėra proporcingos, jeigu jos ignoruoja specifines sandorio detales ir grindžiamos tik iš anksto nustatytais aplinkybėmis. Bendrojo pobūdžio priemonė turi būti taikoma tik toms situacijoms, kai vienintelis sandorio tikslas – gauti mokestinę naudą (Zalasinski, 2007, p. 316). Proporcingumo principas taip pat reikalauja, kad šios priemonės būtų pagrįstos, būtinos ir nukreiptos tik prieš apsimestinius sandorius ir mokesčių vengimą (Grauberg, 2009, p. 149).

Kita vertus, ETT laikosi nuostatos, kad ES teisė negina fizinius ir juridinius asmenis, kurie, siekdami mažinti mokestinę naštą, sukuria situacijas, kurios dirbtinai patenka į naudojimąsi ES garantuojamomis fundamentaliomis laisvėmis kategoriją, bet neatitinka ekonominio realumo kriterijaus. Laisvo įmonių ir kapitalo judėjimo apribojimai, kuriais siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui ir kurie neprieštarauja būtinumo sąvokai, atitinka ES teisės turinį. Antai K. Lenaertsas (ETT viceprezidentas, Liuvono universiteto profesorius), analizuodamas ETT praktiką vystant piktnaudžiavimo teisę doktriną mokestinėse bylose, ypatingą dėmesį atkreipia į nuostatas, teismo išsakytas bylose *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas prieš Commissioners of Inland Revenue* (C196/04, 2006), *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue* (C524/04, 2007) ir *Claxo Welcome GmbH & Co. KG v. Finanzamt München II* (C182/08, 2009). Būtent šios bylos, anot K. Lenaertso, pateikia nacionaliniams teismams metodiką nustatyti, ar taikomos ribojančios priemonės nepažeidžia fundamentinių ES laisvių. Pirma, nacionalinis teismas turi nustatyti, kurią iš ES fundamentinių laisvių gina. Antra, teismas turi

išnagrinėti, ar nacionalinės priemonės taikymas riboja reikšmingą laisvę. Trečia, jeigu daroma tokia išvada, teismas turi ištirti priežastis, kurios gali pateisinti minėtus ribojimus. Atsakant į šį klausimą, būtina turėti galvoje šiuos momentus:

a) faktas, kad įmonė įsikūrė valstybėje narėje turėdama tikslą gauti naudos iš labiau palankių apmokestinimo taisyklių, savaime nereiškia piktnaudžiavimo reikšminga fundamentine ES teise. Tai reiškia, kad naudojantis laisvo judėjimo teise pasiektas mokesčių mažinimas ginamas ES teisės;

b) ES teisė nesuteikia prieglobsčio mokesčių vengėjams ir negina mokesčių mokėtojų lūkesčių gauti mokestinę naudą iš visiškai dirbtinų sandorių, neatitinkančių ekonominio realumo standarto. Šiuo tikslu teismas turi ištirti konkretaus mokesčio mokėtojo ketinimus pasinaudoti ES teisės suteikiama laisve ir objektyvius veiksnius, kurie patvirtina visišką sandorio dirbtinumą, pvz., įmonė egzistavo kaip „pašto dėžutė“, akcijos parduotos nerealia kaina, trumpas laikas tarp akcijų pirkimo ir pardavimo ir pan. Nesant šių objektyvių požymių, vien subjektyvių motyvų gauti mokestinę naudą konstatavimas nepripažintinas piktnaudžiavimu;

c) taikoma nacionalinė ribojanti priemonė turi būti patikrinta, ar ji iš tiesų nukreipta išimtinai prieš draudžiamas piktnaudžiavimo praktikas ir nesikerta su proporcingumo principu;

d) fiziniams ir juridiniams asmenims turi būti užtikrinta procedūrinė galimybė ginčyti tokias išvadas, o teismai turi vertinti kiekvieną piktnaudžiavimo atvejį individualiai (Lenaerts, 2013, p. 219-237).

Globalizacijos ir ekonomikos integracijos kontekste mokesčių vengimas peržengė valstybių sienas, tapdamas tarptautinio susirūpinimo objektu. Dėl mokesčių vengimo ir slėpimo į ES šalių biudžetus kasmet nesurenkama apie trilijonas eurų, tai kelia grėsmę sąžiningam apmokestinimui (Šemeta, 2012). Vis didesnę susirūpinimą kelia tarptautinės korporacijos, tokios kaip Starbucks, Google, Microsoft ir kitos, kurios Europos šalyse sugeneruoja milijardus eurų pajamų, bet, pasinaudodamos ES šalyse egzistuojančiomis mokesčių lengvatomis, sugeba sumažinti savo mokestinę naštą bei praktiškai išvengti pelno apmokestinimo (Šidlauskas, 2013, p. 6). Atsižvelgiant į susiklosčiusią situaciją, pastaruoju metu EK pozicija dėl priemonių prieš mokesčių vengimą ir slėpimą griežtėja. Tiek EK, tiek ir Ekonomikos bei Finansų Reikalų Taryba (ECOFIN) rimtai diskutuoja dėl priemonių, kurios užkirstų kelią agresyviai mokesčių planavimui kaip prieštaraujančiam įmonių socialinės atsakomybės principams bei mokesčių vengimui. Matyt, šis susirūpinimas turėjo įtakos tam, kad 2012 m. gruodžio 6 d. EK priėmė dvi rekomendacijas, kuriose valstybėms narėms pateikė kovai su sukčiavimu ir mokesčių vengimu veiksmų planą, skirta šiai problemai įveikti, apsaugoti savo mokesčių bazę ir atgauti nesurinktas nacionalinių biudžetų lėšas (EK 2012 m. gruodžio 6 d. Komunikatas COM(2012) 722). EK rekomendacijoje „Dėl agresyvaus mokesčių planavimo“ siūlomi šios problemos sprendimo būdai tiesioginių mokesčių srityje, pateikta nemažai labai svarbių apibrėžimų ir vertinimų,

kurie neabejotinai turės įtakos ES šalių įstatymų leidybai ir teismų praktikai. Pripažįstant teisę į mokesčių planavimą, kai mokestinė prievolė mažinama visiškai teisėtomis priemonėmis, pabrėžiamas būtinumas apsaugoti nacionalines mokesčių bazes nuo agresyvaus mokesčių planavimo. Pabrėžiama, kad agresyvaus mokesčių planavimo problema reikalauja neatidėliotino bendro sprendimo, nes atskiros valstybės narės išspręsti jos negali.

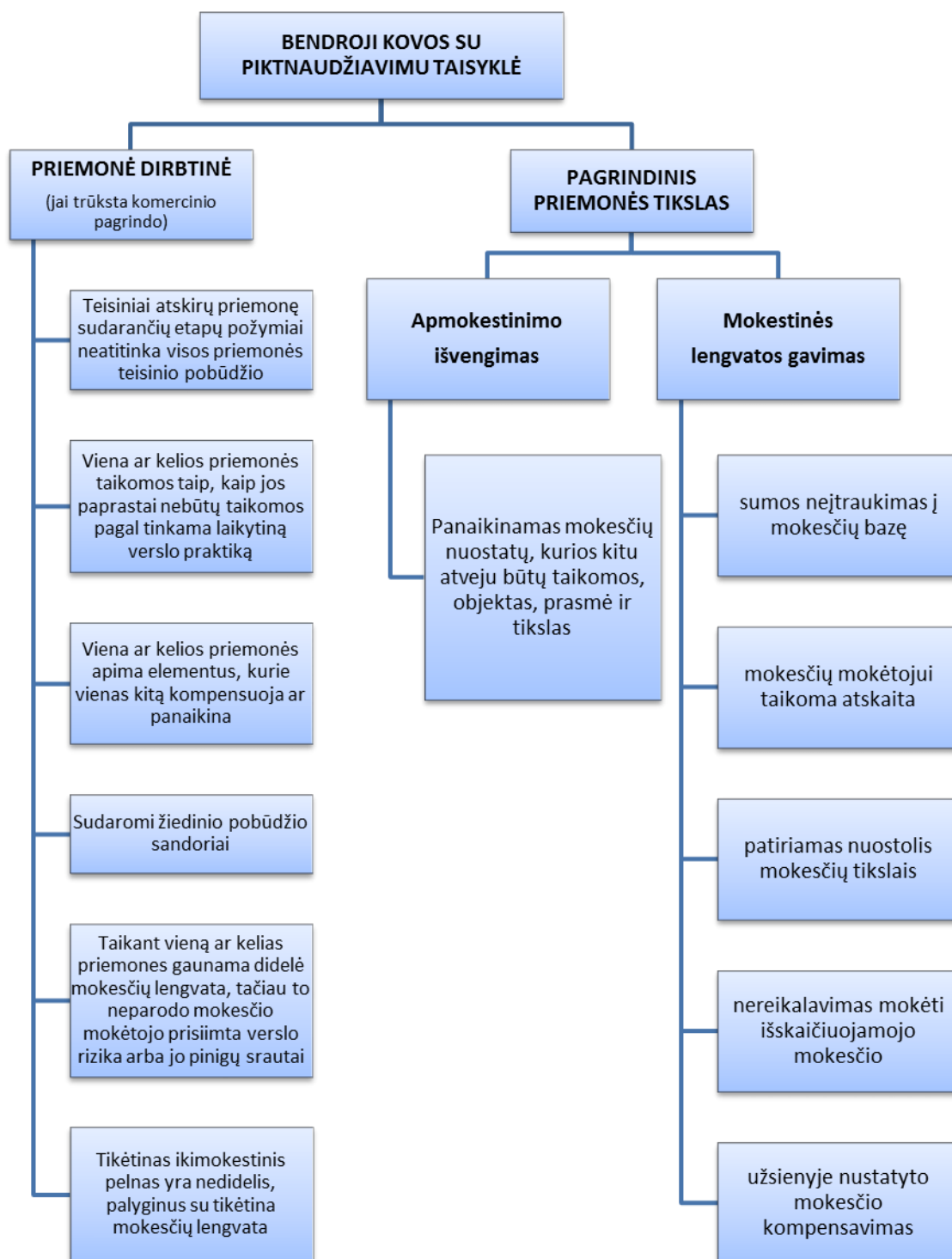
Kaip mokesčių vengimo prevencinė priemonė ES šalims siūloma sugriežtinti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kurių atsiradimo pagrindinis tikslas užtikrinti, kad keliose šalyse veikiančios įmonės būtų apmokestinamos tik vienoje šalyje. Piktnaudžiaudami šiose sutartyse esančiomis spragomis, pasinaudodami nacionalinių teisės aktų neatitikimais, mokesčių mokėtojai pritaiko dvigubą atskaitą² arba iš viso nemoka mokesčių³. Norint panaikinti šias spragas ir užtikrinti, kad nė viena šalis dėl šios problemos sprendimo nenukentėtų finansiškai, EK ragina veikti ES mastu, imtis bendrų efektyvių veiksmų. Valstybės narės raginamos į sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo įtraukti atitinkamą sąlygą, kad įsipareigojus neapmokestinti konkretaus pajamų elemento, valstybės narės turėtų užtikrinti, kad toks įsipareigojimas būtų taikomas tik jeigu tas pajamų elementas yra apmokestinamas kitoje tos sutarties šalyje.

Kad pasipriešintų agresyvaus mokesčių planavimo praktikai, nepatenkančiai į specialių kovos su mokesčių vengimu taisyklių taikymo sritį, EK ragina valstybes nares šioje srityje laikytis vienodo bendro požiūrio ir siūlo priimti bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę (žr. 2 pav.), pritaikytą nacionaliniams ir tarpvalstybiniams atvejams ES, taip pat atvejams, susijusiems su trečiosiomis šalimis, įtraukiant ją į savo nacionalinės teisės aktus (EK 2012 m. gruodžio 6 d. rekomendacija Nr.2012/772/ES).

Siekiant apsaugoti pajamas ir užtikrinti visuomenės pasitikėjimą mokesčių sistemų teisingumu ir veiksmingumu EK parengtame kovos su mokestiniu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu veiksmų plane numato ne tik mokesčių sistemų spragų pašalinimo priemones, bet ir kitų veiksmų rinkinį, kurį sudaro Europos mokesčių mokėtojo kodas, pinigų srautų sekimo gairės, automatinio keitimosi informacija propagavimas ir kt. 2013 m. gegužės 14 d. ECOFIN taryba palankiai įvertino EK parengtas kovos su mokestiniu sukčiavimu, mokesčių slėpimu ir agresyviu mokesčių planavimu priemones (2013 m. gegužės 14 d. ECOFIN Tarybos išvados Nr. 9549/13).

² Pvz., tas pats nuostolis atskaitomas ir kilmės valstybėje, ir gyvenamosios vietos valstybėje.

³ Pvz., kilmės valstybėje neapmokestintos pajamos yra neapmokestinamos ir gyvenamosios vietos valstybėje.



2 pav. Europos Komisijos siūloma bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė

Šiam planui įgyvendinti EK pasiūlė išplėsti ES mokesčių administratorių automatinius informacijos mainus, numatytus administracinio bendradarbiavimo direktyvoje 2011/16/ES, įtraukiant papildomus keitimosi informacija punktus: dividendus, pajamas iš kapitalo padidėjimo, kitas

finansines pajamas ir sąskaitų likučius (2013 m. birželio 12 d. EK pasiūlymas COM(2013) 348). 2013 m. rugsėjo 5-6 d. Sankt Peterburge įvykusiame Didžiojo dvidešimtuko (G20) aukščiausiojo lygio susitikime buvo pabrėžtas poreikis pasaulio mastu imtis atsakomųjų veiksmų mokesčių vengimo atvejais, buvo pritarta ES kovos su mokestiniu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu veiksmų planui. G20 vadovai patvirtino nuo 2015 m. pradedamą įgyvendinti ES automatinio keitimosi su mokesčiais susijusia informacija standartą, kuris turi tapti nauju pasauliniu bendradarbiavimo mokesčių administratorių standartu (G20 lyderių deklaracija, 2013 m. rugsėjis, p. 12-13). Kartu buvo patvirtintas Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau - EBPO) veiksmų planas dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (2013). Siekiant veiksmingai spręsti pelno mokesčio vengimo problemą tarptautiniu lygiu šis planas papildė ES priemones dėl agresyvaus mokesčių planavimo.

Vykdamas kovos su mokestiniu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu veiksmų plane numatytas priemones, siekiant panaikinti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse esančias spragas EK pasiūlė iš dalies pakeisti Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą, kurią valstybės narės turėtų įgyvendinti iki 2014 m. gruodžio 31 d. Direktyva sugriežtins ir hibridinių paskolų susitarimus, kuriems nebus taikoma mokesčių lengvata. Šiuo pasiūlymo dėka bus pažabotas agresyvus mokesčių planavimas siekiant dvigubo neapmokestinimo įmonių grupės viduje. Kartu pasiūlyme numatomas apsaugos priemonės nuo piktnaudžiavimo apmokestinimo nuostatomis - bendrosios kovos su piktnaudžiavimu normų priėmimas (2013 m. lapkričio 25 d. EK pasiūlymas COM(2013) 814).

Minėtose EK rekomendacijose siūlomoje bendrojoje kovos su piktnaudžiavimu taisyklėje nesunkiai galima atpažinti ir turinio prieš formą viršenybės principą. Tačiau šios rekomendacijos neturi privalomos teisinės galios, valstybėms narėms paliekama plati kompetencija skirtingam jų interpretavimui. Siekdamas išlaikyti savo investicinį pranašumą, net ir prarasdamos dalį savo viešųjų pajamų valstybės narės nelinkusios griežtinti apmokestinimo reglamentavimą. Taigi kelias iki bendros nepiktnaudžiavimo taisyklės įtvirtinimo ES mastu gali būti ilgas ir nelengvas.

3.3. Turinio viršenybės prieš formą principo teisinis reglamentavimas Lietuvos mokesčių teisėje

Lietuvos teisės doktrinoje turinio viršenybės prieš formą principo taikymas siejamas su draudimu piktnaudžiauti teise kaip bendruoju teisės principu, t. y. su tuo, kad asmuo, įgyvendindamas savo teises ir naudodamasis savo laisvėmis, privalo laikytis Konstitucijos ir įstatymų, nevaržyti kitų žmonių teisių ir laisvių. Lietuvos Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje pažymėta, kad mokesčiai turi būti apskaičiuojami sąžiningai, kad draudžiama mokesčio įstatymo nustatytą prievolę pažeisti piktnaudžiavimu, kad esant piktnaudžiavimui mokesčio administratorius, nustatydamas mokesčio

bazę, atkuria iškreiptas ar slepiamas aplinkybes, kad mokesčių mokėtojas turi konstitucinę pareigą sąžiningai mokėti mokesčius (Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas).

Kaip jau buvo minėta, turinio viršenybės prieš formą principas įtvirtintas Lietuvos mokesčių teisėje nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojus naujam MAĮ. Ankščiau galiojusios redakcijos MAĮ (1995-06-26 įstatymas Nr. I-974) prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių, kaip ir pačios mokesčių vengimo sąvokos, įtvirtinta nebuvo. Įstatymo VIII skyriuje buvo nurodyti tokie mokesčių įstatymų pažeidimai kaip mokestinių prievolių nevykdymas dėl aplaidumo (47 str.) ir dėl didelio aplaidumo (48 str.) bei piktybiniai (pasikartojantys, sistemingi ar sąmoningi) mokesčių įstatymų pažeidimai (49 str.). Iš esmės veikos, kurios pagal šiuo metu galiojančią BK laikomos mokesčių slėpimu, buvo priskirtos prie piktybinio mokesčių vengimo ir administracinės teisės reguliavimo dalyko. Atsakomybę už mokesčių vengimą, neapibrėžiant jo požymių, buvo numatyta tik ATPK 172¹ straipsnyje.

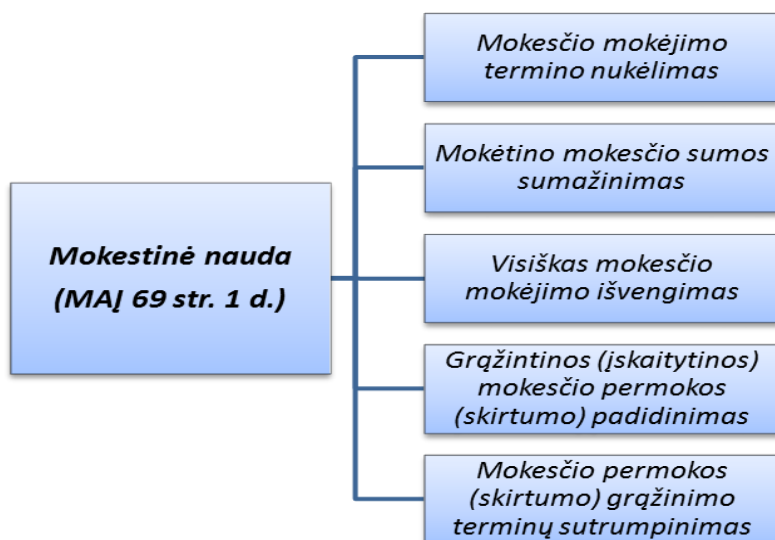
2002 m. birželio 28 d. įsigaliojus MAĮ papildančiam 26² straipsniui (2002-06-18 įstatymo Nr. IX-955 redakcija), buvo įtvirtintas naujas mokesčių teisės institutas – piktnaudžiavimas, kuriuo buvo siekiama greta egzistuojančių elementarių (piktybinių, nusikalstamų) ir todėl lengvai apibūdinamų mokesčių vengimo būdų apriboti ir galimybes vengti mokesčio mokėjimo piktnaudžiaujant sandoriais, ūkinėmis operacijomis ar jų forma. Šio įstatymo 26² straipsnio 1 dalyje buvo nustatyta pareiga mokesčių mokėtojui mokesčius apskaičiuoti sąžiningai, vadovautis mokesčių įstatymais, taip pat buvo nustatytas draudimas mokesčio įstatymo nustatytą prievolę pažeisti piktnaudžiavimu. Esant piktnaudžiavimui, t. y. kai mokesčio mokėtojo sandorio, ūkinės operacijos ar bet kurios jų grupės tikslas yra gauti mokestinę naudą, mokesčio administratoriui suteikta teisė nustatyti mokesčio bazę ir apskaičiuoti mokėtiną mokesčio sumą neatsižvelgiant į šiuos sandorius bei operacijas, atkurti iškreiptas arba slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką. A. Paulausko teigimu, įtvirtinus piktnaudžiavimo institutą, Lietuvos mokesčių teisėje kartu buvo įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas (Paulauskas, 2004, p. 103). Aiškinamajame rašte dėl MAĮ papildymo (2002-04-18 Nr. IXP-1552) šis principas buvo apibūdintas kaip ekonominės esmės pirmenybės prieš formą principas. Esant piktnaudžiavimui mokesčio mokėtojo veiklos vertinimo pagrindu mokestinei prievolei atsirasti (pasikeisti) turi būti laikoma ne veiklos forma, bet tikroji sandorio, ūkinės operacijos (jų grupės) ar kitų veiksmų ekonominė esmė. Ši įstatymo nuostata pradėjo galioti tik po 2002 m. liepos 1 d. įvykusiems ar vykdomiems mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) sandoriams, ūkinėms operacijoms ar bet kokiai jų grupei.

Siekiant suderinti savo mokesčių įstatymus su ES teisės reikalavimais, ruošiantis įstojimui į ES, Lietuvoje buvo priimti nauji mokestinius santykius reglamentuojantys įstatymai. 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojo naujas MAĮ, kuris Lietuvos mokesčių teisėje tiesiogiai įtvirtino turinio viršenybės prieš formą principą. „Turinio viršenybės prieš formą principo įtvirtinimas įstatyminiu lygmeniu tik

patvirtino jo faktinį egzistavimą, nes bendrieji teisės principai retai būna aiškiai suformuluoti ar įtvirtinti teisės aktuose tiesiogiai“ (Medelienė, 2012, p. 336-337).

Kaip jau minėta, galiojančio MAĮ 10 straipsnis nustato, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jų formaliai išraiškai. Detaliau šį principą reglamentuoja MAĮ 69 straipsnis, nustatantis jo taikymo ribas. Šiame straipsnyje nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą.

Taigi mokestinė nauda gali pasireikšti ne tik mokesčio mokėjimo išvengimu, bet ir kitais įstatyme nurodytais būdais (žr. 3 pav.).



3 pav. Mokestinės naudos formos pagal MAĮ 69 str. 1 d.

Nustatęs išvardytas aplinkybes (piktnaudžiavimą), mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką (sudarytą sandorį, ūkinę operaciją), bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas, t. y. veiklos turiniui taikomas taisyklės. Taigi įstatymas mokesčių administratoriui suteikia plačią diskreciją vertinti mokesčių mokėtojo veiklos būdus jų turinio atžvilgiu.

Vengiant mokesčių, galimi įvairūs būdai nuslėpti ar iškreipti tikrąsias aplinkybes – sudaromi apsimestiniai, fiktyvūs, įprastinei verslo praktikai nebūdingi sandoriai ar ūkinės operacijos. Siekdamas nustatyti sandorius (ūkines operacijas), kurių tikslas yra mokestinės naudos gavimas, mokesčių

administratorius mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tikrinimo metu turi įvertinti visų atliktų operacijų grandinę, jų ryšius, nustatyti iškreiptas ar slepiamas aplinkybes bei mokestinę naudą gavusį subjektą. VMI viršininko pavaduotojos V. Vildžiūnaitės teigimu, vertinant sandorius (ūkinės operacijas) mokesčių vengimo ir turinio viršenybės prieš formą principo požiūriu, mokesčių administratorius naudoja faktiškojo naudos gavėjo ir faktiškojo darbdavio koncepcijas. *Faktiškojo naudos gavėjo* koncepcija taikoma sandorių konstravimo per tarpininkus atvejams, kai tuo siekiama sumažinti ar panaikinti mokestines prievoles. Būtina identifikuoti ir pagrįsti galutinį pajamų gavėją – faktiškąjį pajamų savininką, gaunantį sandorio naudą. *Faktiškojo darbdavio* koncepcijos pagalba vertinamos darbdavio su darbuotojais sudarytos civilinės sutartys, kuriomis siekiama dalį darbo užmokesčio pakeisti kitomis išmokomis – įforminant individualią veiklą (pagal pažymą ar verslo liudijimą), sudarant darbuotojams nuosavybės teise priklausančių automobilių nuomos sutartis. Anot V. Vildžiūnaitės, dažniausiai praktikoje pasitaikantys (MAĮ 69 straipsnio 1 dalies požiūriu) mokesčių vengimo atvejai yra šie: formali asmens veikla per kitą asmenį, didesnio apmokestinimo pajamų keitimas mažesnės naštos pajamų rūšimis, tarpinių įmonių ar asmenų įtraukimas į sandorių grandinę (Šidlauskas, 2012, p. 10).

MAĮ komentare (VMI, 2013, 69 str. 1 d.) nurodoma, kad turinio viršenybės prieš formą principas taikytinas nustačius mokesčių mokėtojo veikloje šias aplinkybes:

- formaliai sudaryti sandoriai (ūkinės operacijos) fiksuojami apskaitoje ir vykdomi;
- sudaryti sandoriai, ūkinės operacijos ar jų grupės, kaip visuma, savo turiniu neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, nors atskiri veiksmai formaliai teisės aktų reikalavimus nepažeidžia, arba jų pažeidimas yra abejotinas;
- sudarytais sandoriais (ūkinėmis operacijomis) siekiama mokestinės naudos ir tai yra pagrindinis mokesčių mokėtojo tikslas juos sudarant;
- sudaryti sandoriai, ūkinės operacijos ar jų grupės nepateisinami jokia verslo ar kitokia ekonomine logika, išskyrus mokestinę naudą, todėl įprastinėmis rinkos sąlygomis to nebūtų daroma.

Iš esmės šios aplinkybės atitinka ir MGK išskirtus mokesčių vengimo požymius (žr. 16 psl.).

MAĮ nustatyta, kad turinio viršenybės prieš formą principas taikomas mokesčių mokėtojo sandoriams, ūkinėms operacijoms ar bet kokiai jų grupei, kurie įvyko ar yra vykdomi po 2002 m. liepos 1 d. (MAĮ 168 str. 3 d.), t. y. realiai nuo piktnaudžiavimo instituto įtvirtinimo Lietuvos mokesčių teisėje.

Kalbant apie turinio viršenybės prieš formą principo teisinę reikšmę, reikia pažymėti ir jo neutralumą – jis gali būti taikomas ne tik mokesčių administratoriui palankia linkme, bet ir mokesčių mokėtojo naudai klaidos ar formos nesilaikymo atveju, jei sandorio (ūkinės operacijos) turinys nekelia abejonių. Ši galimybė įtvirtinta MAĮ 69 straipsnio 2 dalyje - turinio viršenybės prieš formą principas

taikomas ir tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Tokiais atvejais mokesčiai taip pat apskaičiuojami pagal veiklos turiniui taikomų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Teismų praktika rodo, kad MAĮ 69 straipsnio 2 dalis dažniausiai taikoma mokestinėse ginčuose dėl teisės į PVM atskaitą.

Pripažįstant turinio viršenybės prieš formą principo universalumą, vis dėlto būtina pabrėžti ir jo ribas, priešingu atveju kiltų pavojus, kad mokesčių administratorius turės galimybių piktnaudžiauti šia teisine priemone. Tačiau kartais nėra lengva nustatyti ribą tarp mokesčių vengimo ir mokesčių planavimo (optimizavimo), piktnaudžiavimo ir teisėtų mokestinės naštos mažinimo būdų. Šios problemos realiai sprendžiamos konkrečiose mokestinių ginčų bylose, todėl labai svarbios yra nuostatos, kuriomis vadovaujamasi teismų praktikoje.

Apibendrinant galima teigti, kad turinio viršenybės prieš formą principo kaip prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės ištakos siejamos su Romėnų teisėje išvystytu draudimo piktnaudžiauti teise (lot. *fraus legis*) principu. Šio principo ištakomis taip pat laikytinos JAV teismų praktikoje išvystytos doktrinos (ekonominio pagrįstumo, fiktyvių sandorių, sandorių sekos ir kt.) mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimui teise įveikti. Visos žinomos atskiros antivengiminės teorijos iš esmės yra savotiškos turinio viršenybės prieš formą principo sudedamosios dalys. Turinio viršenybės prieš formą principas nebūtinai reglamentuotas mokesčių įstatymuose. Daug kur jo taikymas grindžiamas civilinės teisės principais ir mokestinių ginčų bylose priimtais teismų sprendimais. Plačiąja prasme ES teisė ir ETT praktika palanki tik toms antivengiminėms taisyklėms, kurios yra proporcingos ir skirtos užkirsti kelią mokestinės naštos mažinimo schemoms, kurios tik dirbtinai patenka į naudojimąsi ES garantuojamomis fundamentaliomis laisvėmis kategoriją, bet neatitinka ekonominio realumo kriterijaus. Pastaruoju metu EK pozicija dėl priemonių prieš mokesčių vengimą ir slėpimą griežtėja, tiek EK, tiek ECOFIN rimtai diskutuoja dėl priemonių, kurios užkirstų kelią agresyviai mokesčių planavimui bei mokesčių vengimui. Kaip mokesčių vengimo prevencinė priemonė ES šalims siūloma sugriežtinti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ES lygmeniu priimti bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę, pritaikytą nacionaliniams ir tarpvalstybiniais atvejais, įtraukiant ją į valstybių narių nacionalinės teisės aktus. Turinio viršenybės prieš formą principas realiai taikomas nuo piktnaudžiavimo instituto įtvirtinimo Lietuvos mokesčių teisėje.

4. TEISMŲ PRAKTIKOS DĖL MOKESČIO APSKAIČIAVIMO TAIKANT TURINIO VIRŠENYBĖS PRIEŠ FORMĄ PRINCIPĄ ANALIZĖ

4.1. Lietuvos teismų praktikoje suformuluotų nuostatų apžvalga

Suvokiant būtinumą atriboti mokesčių vengimą ir mokesčių planavimą (optimizavimą), taip pat siekiant apsaugoti teisėtus mokesčių mokėtojų lūkesčius, Lietuvos teismų praktikoje yra suformuota svarbių turinio viršenybės prieš formą principo taikymą apibūdinančių nuostatų. Apie jų svarbą byloja ir faktas, kad LVAT praktikos taikant mokesčių apskaičiavimą reglamentuojančias teisės normas apibendrinime (I dalis, 2011), šių nuostatų analizei skirta nemažai dėmesio ir vietos.

2004 m. gegužės 1 d., kartu su nauju MAĮ įsigaliojus normai, įtvirtinančiai turinio viršenybės prieš formą principą, buvo pradėta formuoti ir atitinkama teismų praktika. Antai 2004 m. spalio 27 d. LVAT plenarinės sesijos nutartyje, sprendžiant klausimą dėl teisės į PVM atskaitą, konstatuota, kad, remiantis MAĮ 10 straipsniu, lemiamą reikšmę mokesčiui apskaičiuoti turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais. Aplinkybė, kad mokesčio mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą-faktūrą, savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, jog ūkinė operacija neįvyko arba buhalterinės apskaitos dokumentai neatspindi tikrojo jos turinio, toks dokumentas laikytinas neturinčiu juridinės galios. Prekės (paslaugos) įsigijimas ir realizavimas turi būti realūs. Kartu pastebėtina, kad prekės apmokestinimui netgi neturi įtakos galbūt neteisėtas prekės patekimas į civilinę apyvartą. Norėdamas paneigti teisę į PVM atskaitą, mokesčių administratorius privalo įrodyti ne tai, jog prekė yra neteisėtai patekusi į rinką, bet tai, jog nebuvo realaus prekių ar paslaugų teikimo kaip PVM objekto (LVAT plenarinės sesijos 2004 m. spalio 27 d. nutartis byloje Nr. A¹-355/2004).

Vėliau LVAT praktikoje konstatuota, jog būtina sąlyga turinio viršenybės prieš formą principui taikyti yra tai, kad mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą, o mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokestinio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis (LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartis byloje Nr. A¹-794/2006). Kartu teismų praktikoje pripažįstama, kad MAĮ 69 straipsnio 1 dalis taikytina tada, kai mokesčio mokėtojas turi tikslą gauti mokestinę naudą ateityje, t. y. po sandorio (ūkinės operacijos), kurie gali būti tiriami šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. „Tai reiškia, kad taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos

aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio (ūkinės operacijos) ir jo teisinių pasekmių vertinimas“ (LVAT 2007 m. liepos 17 d. nutartis byloje Nr. A¹¹-719/2007).

Pabrėžtina, kad aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime netraktuotina kaip pagrindas pripažinti mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą suteiktomis teisėmis (mokesčių vengimą). Tam būtina nustatyti ir tai, kad mokestinis pranašumas įgytas priešingai mokesčių įstatymų siekiamam tikslui ir kad mokestinis pranašumas buvo pagrindinis nagrinėjamų sandorių tikslas. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (LVAT 2007 m. liepos 17 d. nutartis byloje Nr. A11-719/2007; 2008 m. vasario 20 d. sprendimas byloje Nr. A556-250/2008). Teismų praktikoje atkreiptas dėmesys ir į tai, kad joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas (LVAT 2008 m. vasario 20 d. sprendimas byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008, 2011 m. vasario 23 d. nutartis byloje Nr. A⁵⁷⁵-371/2011). Vadovaudamiesi šia nuostata, Lietuvos teismai neretai daro nuorodą į ETT 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimą *Weald Leasing Ltd.* byloje C-103/09.

Taigi teismų praktikoje, vertinant mokesčio mokėtojo elgesio modelį draudimo piktnaudžiauti teise (mokesčių vengimo) požiūriu, kartu su ekonominės logikos stoka ir tikslu gauti mokestinę naudą, pabrėžiamas ir subjektyvus mokesčio mokėtojo elgesio vertinimo kriterijus – sąžiningumas. Jau minėtoje 2004 m. spalio 27 d. nutartyje LVAT plenarinė sesija (byla Nr. A¹-355/2004) akcentavo: *Mokesčių mokėtojai privalo elgtis sąžiningai. 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. Piktnaudžiaujant mokesčių įstatymais dirbtinai sukuriamą teisinę situaciją, lemianti mokestinę naudą (mokestinį pranašumą). Tokios mokestinės naudos įgijimas pažeidžia mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principus (MAI 7, 8 straipsniai), nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Šiuos principus pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla, o*

sukurtos teisinės pasekmės nepripažįstamos ir neginamos. Spręsdamas byloje iškilusį ginčą dėl teisės į PVM atskaitą įsigyjant prekes, LVAT pabrėžė, kad mokesčių mokėtojo sąžiningumas šiuo atveju siejamas ir su jo žinojimu apie galimą pardavėjo nesąžiningumą, kad jis (pardavėjas) PVM už šias prekes nemokėjo ar nesumokės (LVAT plenarinės sesijos 2004 m. spalio 27 d. nutartis byloje Nr. A¹-355/2004).

Svarbi turinio viršenybės prieš formą principo taikymą ribojanti nuostata, kurios nuosekliai laikosi Lietuvos teismai, yra ir tai, kad sandorio (ūkinės operacijos) tikslą – gauti mokestinę naudą – privalo pakankamais įrodymais pagrįsti mokesčių administratorius (LVAT 2008 m. liepos 18 d. nutartis byloje Nr. A⁵⁰²-1305/2008). Šis tikslas įrodomas analizuojant objektyvius sandorių požymius, o ne subjektyvų mokesčių mokėtojo ketinimą (LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartis byloje Nr. A¹-794/2006). Mokestiniam ginčui pasiekus teismą, šis turi nustatyti, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais. Pvz., LVAT 2008 m. gegužės 29 d. nutartimi grąžino bylą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo pripažinęs, kad mokesčių administratorius nagrinėjamoje mokestinėje byloje mokesčių mokėtojo atžvilgiu pritaikius turinio viršenybės prieš formą principą ir pripažinus darbuotojams mokamą nuomos mokestį jų darbo užmokesčio dalimi, nesurinko visų galimų duomenų, galinčių pagrįsti arba paneigti savo argumentus (LVAT 2008 m. gegužės 29 d. nutartis byloje Nr. A⁵²⁵-828/2008).

Mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiuotais mokesčiais, tenka pareiga įrodyti, kad jo sudaryti sandoriai turėjo kitą tikslą (ne vien mokestinio pranašumo įgijimą), todėl mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokestį. Taigi įrodinėjimo pareiga (lot. *onus probandi*) pagal MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintas taisykles yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo (LVAT 2010 m. kovo 4 d. nutartis byloje Nr. A⁴⁴²-289/2010). Nors mokesčių mokėtojai gali *teikti įrodymus ir po mokestinio patikrinimo atlikimo, tačiau mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija gali suabejoti tokiu būdu pateiktais įrodymais ir juos atmesti. Siekiant objektyvaus ir teisingo bylos išnagrinėjimo, tokie vėliau pateikti įrodymai reikalauja atidaus įvertinimo ir jų pateikimo po tam tikro laiko priežasčių išaiškinimo – ar tokį įrodymų pateikimo uždelsimą nulėmė objektyvios priežastys, ar mokesčių mokėtojo siekis, žinant nustatytus jo mokesčių nesumokėjimo faktus, sudaryti savo veiksmų teisėtumo regimybę bei išvengti mokestinių prievolių vykdymo, o nepatvirtinti iš tikrųjų buvusius faktus* (LVAT 2006 m. birželio 16 d. nutartis byloje Nr. A²-1067-06).

Tarp savotiškų saugiklių nuo perteklinio turinio viršenybės prieš formą principo taikymo paminėtina ir tai, kad nustačius ne sąmoningą faktinių aplinkybių iškreipimą, bet klaidą ar tik formalių reikalavimų nesilaikymą, kai sandorio (ūkinės operacijos) turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis

mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Pvz., sprendžiant mokestinius ginčus, susijusius su PVM apskaičiavimu, LVAT ne kartą yra konstatavęs, jog pagal MAĮ 10 straipsnį ir 69 straipsnio 2 dalį vien formalus apskaitos dokumentų trūkumas, net jo ir neištaisius, nelaikytinas pagrindu atimti mokesčio mokėtojai teisę į PVM atskaitą, jei ūkinės operacijos realumas (turinys) nekelia abejonių (pvz., LVAT 2005 m. sausio 12 d. nutartis byloje Nr. A⁸-51/2005). Jau minėta 2004 m. spalio 27 d. LVAT plenarinė sesija (byla Nr. A¹-355/2004) taip pat atkreipė dėmesį į tai, kad, pardavėjui sumokėjus PVM, pirkėjo teisė jį atskaityti už realiai įvykusį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą tampa absoliuti ir negali būti paneigta remiantis ūkinės operacijos įforminimo trūkumais.

Teismų praktikoje aiškinant ir taikant MAĮ 69 straipsnį, nustatant mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo atribojimo kriterijus, pasisakyta ir dėl mokesčio bazės nustatymo metodų taikymo. Esant mokesčio vengimui, taikomi tiesioginiai, o esant mokesčių slėpimui – netiesioginiai mokesčių apskaičiavimo metodai. Pvz., LVAT teisėjų kolegijos 2005 m. liepos 7 d. nutartyje konstatuota, kad mokesčių vengimo atveju mokesčių bazė turi būti nustatoma įprastine tvarka (tiesiogiai) pagal buhalterinės apskaitos dokumentus remiantis atitinkamu mokesčio įstatymu (LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis byloje Nr. A¹-495-05). O LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartyje dėl tiesioginio mokesčio apskaičiavimo metodo pasisakyta taip: *Piktnaudžiaujant sudaryti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad atstatytų situaciją, kuri būtų egzistavusi nesant tokių sandorių, <...> nepripažįstant piktnaudžiaujant sukurtų teisinių pasekmių. Mokesčių administratorius turi teisę atgaline data reikalauti atlyginti sumas, atskaitytas pagal kiekvieną sandorį, kurį jis pripažįsta sudarytu piktnaudžiaujant. Vis dėlto jis taip pat turi pašalinti visus mokesčius, kuriais apmokestintas pirkimo sandoris, mokesčius, kuriais atitinkamas apmokestinamasis asmuo buvo dirbtinai apmokestintas pagal mokestinės naštos sumažinimo planą, ir prireikęs turi atlyginti visą permoką* (LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartis byloje Nr. A¹-794/2006). LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartyje (byla Nr. A¹-495-05) pabrėžė: *Mokesčių bazės netiesioginio nustatymo metodai nėra skirti teisinėms situacijoms, kai mokesčių administratorius suabejoja įsigyto ar perleisto turto kainos atitikimu jo rinkos kainai, tačiau nėra duomenų, kad ūkinė operacija realiai įvyko kitomis sąlygomis, nei atvaizduota buhalterinės apskaitos dokumentuose. Kai ūkinės operacijos realumas nekelia abejonių, nei Mokesčių administravimo įstatymas, nei Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas⁴ nenumato galimybės mokesčio bazę apskaičiuoti netiesiogiai.*

Mokesčio bazės nustatymas MAĮ 70 straipsnyje numatytų netiesioginių metodų pagalba yra išimtinė mokesčio apskaičiavimo tvarka, kuria galima naudotis tik, kai atsižvelgiant į faktus,

⁴ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas Nr. I-442 (galiojo iki 2002-12-31).

aplinkybes bei kitą turimą informaciją mokesčių bazės įstatymu numatyta tvarka nustatyti neįmanoma, turint duomenų, jog mokesčių mokėtojas slepia mokesčius. Teismų praktikoje pažymėta, kad šie mokesčio bazės nustatymo metodai turi būti taikomi ribotai, atsižvelgiant į atliktų ūkinių operacijų pobūdį, jų skaičių, laikotarpį, per kurį jos buvo atliktos, ir kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2004 m. liepos 2 d. nutartis byloje Nr. A⁸ – 396/2004).

Neatsižvelgimas į šią nuosekliai formuojamą praktiką gali lemti netinkamą mokesčių bazės apskaičiavimą, pvz., netiesioginių mokesčių bazės nustatymo metodų taikymą kartu su MAĮ 69 straipsniu, nors tai iš principo nesuderinami dalykai. Štai administracinėje byloje Nr. A¹⁴-225/07 buvo nagrinėjimas ginčas dėl pareiškėjo daug didesne kaina nei tikroji rinkos vertė įsigytų akcijų, šių kainų skirtumo pripažinimo kitomis pajamomis ir apmokestinimo. Teisėjų kolegija, įvertinusi faktines bylos aplinkybes, konstatavo, kad nagrinėjamų akcijų perleidimo sandorių formalūs požymiai neatspindi tikrojo jų turinio ir sudarymo tikslo, kad mokesčių administratorius pagrįstai taikė turinio viršenybės prieš formą principą, akcijų pardavėjams išmokėtą lėšų dalį, viršijančią tikrąją akcijų vertę, pripažinus fizinių asmenų pajamomis. Kartu LVAT kolegija netikėtai patvirtino, kad mokesčių administratorius tinkamai vadovavosi MAĮ 70 straipsnio nuostatomis apskaičiuodamas mokesčius netiesiogiai, t. y. pagal savo įvertinimą (LVAT 2007 m. kovo 2 d. nutartis byloje Nr. A¹⁴-225-07). Toks konstatavimas, manytina, neatitinka nei ankstesnės paties LVAT formuojamos praktikos, nei MAĮ normų sistemos.

Dar viena svarbi teismų praktikoje suformuluota nuostata susijusi su tuo, kad mokesčių administratorius vertina mokesčių mokėtojo sudarytus sandorius, kurie yra civilinės teisės reguliavimo dalykas. Nustačius mokesčių vengimo požymius, natūraliai kyla klausimas dėl viešosios ir privatinės teisės taikymo santykio, civilinių sutarčių pagrindu sudarytų sandorių galiojimo, jų mokesčių teisinių pasekmių. Nors mokesčiniuose teisinėse santykiuose sandoriai traktuojami kaip fiktyvūs arba apsimestiniai, tačiau privatinės teisės prasme jie yra teisėti, mokesčių mokėtojui sukuria civilines teises ir pareigas. Tai sukelia turinio viršenybės prieš formą principo kaip prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės konfliktą su sandorių (formos) formalaus galiojimo aspektu. Jei mokesčių administratorius, nustatęs turinio ir formos neatitikimą, būtų įpareigotas imtis iniciatyvos pripažinti sandorius negaliojančiais (tam būtina dalyvauti ilgai trunkančiame civiliniame procese), turinio viršenybės prieš formą principo taikymas faktiškai būtų paralyžiuotas. Todėl natūralu, kad teismų praktika suformulavo teisinę poziciją, kuri nelaiko civilinį teisinį sandorių (formos) galiojimą kliūtimi mokesčių administratoriui apmokestinti juos pagal turinį.

Šią problemą sprendė LVAT plenarinė sesija, kuri 2003 m. gruodžio 15 d. nutartyje suformulavo atitinkamą precedentą. Šioje byloje, tikrinant UAB „Palink“ apmokestinamojo pelno apskaičiavimo teisingumą, mokesčių administratorius pareiškėjo sudarytus akcijų pirkimo–pardavimo sandorius analizavo jų galiojimo aspektu remiantis CK normomis – pagal 1.78 ir 1.81 straipsnius laikė šias

sutartis niekiniais sandoriais, t. y. sandoriais, kurie nesukelia teisinių pasekmių. Tiek MGK, tiek pirmosios instancijos teismas priėmė nepalankius VMI sprendimus, laikydamiesi pozicijos, kad sandoriai gali būti pripažinti niekiniais tik teismo sprendimu. Tačiau LVAT plenarinė sesija išreiškė priešingą poziciją ir panaikino teismo sprendimą, nenustačius teisinės būtinybės mokesčių administratoriui remtis CK normomis ir analizuoti pareiškėjo sudarytus akcijų pirkimo–pardavimo sandorius jų galiojimo aspektu. LVAT, pabrėždamas privatinės teisės subsidiaraus taikymo galimybę, kai tai yra įsakmiai nurodyta CK ir kai viešojo administravimo santykiai nėra tiesiogiai reglamentuoti viešosios teisės normomis, konstatavo: *Mokestiniais teisiniais santykiais yra būdingas valdžios ir pavaldumo principas, ir jie yra grindžiami šiuo (subordinacijos) principu. Todėl tokie santykiai pagal savo prigimtį nėra laikomi civiliniais teisiniais santykiais, o priklauso viešojo administravimo sričiai ir yra reglamentuojami viešosios teisės normomis.* <...> *Tačiau plenarinė sesija taip pat pažymi, kad viešosios ir privatinės teisės atribojimo klausimas nėra paprastas. Iškilus poreikiui, viešosios ir privatinės teisės ribų nustatymas turi būti sprendžiamas kiekvienu konkrečiu atveju, atsižvelgiant į vertintinų teisinių santykių reglamentavimą* (LVAT plenarinės sesijos 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis byloje Nr. A¹¹–648/2003).

Administracinėje byloje Nr. A¹⁷–301/2007 LVAT taip pat pabrėžė, kad, taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių, o vertina pagal tokį sandorį susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais (LVAT 2007 m. kovo 15 d. nutartis byloje Nr. A¹⁷–301/2007). Nustačius piktnaudžiavimą, sandorių civilinės teisinės pasekmės nėra koreguojamos, nes tai galėtų reikšti neleistiną įsikišimą į civilinių teisinių santykių subjektų autonomiją (LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartis byloje Nr. A⁴⁴⁴–794/2006).

Teismų praktika rado atsakymą ir į dar vieną turinio viršenybės prieš formą principo taikymo probleminį aspektą, t. y. kas laikytinas mokesčių vengimo subjektu. Šiuo klausimu teismai laikosi pozicijos, kad prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės taikymo adresatu gali būti tik mokesčių mokėtojas arba mokestį išskaičiuojantis asmuo. Kita vertus, mokesčių administratoriaus veikloje kartais pasitaiko klaidų dėl to, kam taikytinas turinio viršenybės prieš formą principas. Pvz., vienoje byloje, LVAT nenustatęs duomenų, kad pareiškėjas iš sandorių su nekilnojamuoju turtu gautų apmokestinamųjų pajamų ir dėl to taptų GPM mokėtoju (nenustatė mokesčio mokėtojo), tenkino pareiškėjo skundą, nes netinkamai nustačius mokesčio mokėtoją jo atžvilgiu netinkamai buvo pritaikytos materialinės teisės normos. Teismas nurodė, kad nebuvimas mokesčio mokėtoju – tai juridinę reikšmę turinti aplinkybė, kuri šalina galimybę pareiškėjo atžvilgiu taikyti atsakomybę (poveikio priemones), numatyta MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje, nes pareiškėjas nėra subjektas, kurio

atžvilgiu ši teisės norma gali būti taikoma (LVAT 2006 m. gegužės 22 d. sprendimas byloje Nr. A⁸-951-06).

Kadangi aplinkybių atkūrimo sąlygos MAĮ 69 straipsnyje nėra detalizuojamos, praktikoje pasitaiko atveju, kai iškreiptos aplinkybės atkuriamos netiksliai ir mokesčių vengimo subjektu pripažįstamas ne mokestinės naudos gavėjas, o kitas asmuo, kuriam formaliai perkeliama mokesčių bazė. Apie mokestinės naudos gavėjo nustatymo sudėtingumą liudija ir skirtingi mokesčių administratoriaus ir mokestinius ginčus sprendžiančių institucijų pozicijos. Pvz., vienoje administracinėje byloje LVAT, kaip ir mokesčių administratorius, pripažino pareiškėją (apdovanotąją) pajamas gavusiu asmeniu ir mokesčio mokėtoju, nors MGK ir VAAT savo sprendimuose konstatavo, kad apmokestinamas turi būti tas asmuo, kuris siekė išvengti mokėti mokesčius nuo gautų pajamų ir naudojosi pareiškėjos pagalba. Tai, kad pareiškėja gavo pinigus už žemės sklypą, nereiškia, kad ji gavo pajamas (LVAT 2005 m. birželio 23 d. nutartis byloje Nr. A⁶-741-05). Kitoje byloje Nr. A⁶⁶²-685/2010 LVAT, įvertinęs nekilnojamojo turto dovanojimo bei pirkimo ir pardavimo sandorių tarp artimais giminytės ryšiais susijusių asmenų aplinkybes, konstatavo, kad mokestinę naudą gavo ne apdovanotasis (pareiškėja), kuriam mokesčio bazė buvo perkelta formaliai, o asmuo, perkėlęs mokesčio bazę, - dovanotojas. Tai paneigia pareiškėjos teisę į GPM grąžinimą, nors realiai mokesčių išskaičiuojantis asmuo GPM išskaičiavo ir sumokėjo nuo jos gautų pajamų. Pareiškėja buvo įpareigota grąžinti į valstybės biudžetą neteisėtai ir nepagrįstai jai grąžintą GPM bei sumokėti GPM delspinigius, apskaičiuotus nuo nepagrįstai jai grąžintos sumos. Teisėjų kolegija pažymėjo, kad MAĮ 69 straipsnio taikymo prasme nėra reikšminga, kad ekonominę naudą realiai gavo apdovanotoji, o ne dovanotojas, ir kad tolimesnio gautų pajamų pasiskirstymo nenustatymas nepaneigia atskleisto mokesčių vengimo fakto (LVAT 2010 m. gegužės 24 d. sprendimas byloje Nr. A⁶⁶²-685/2010).

Vienoje administracinėje byloje LVAT pažymėjo, kad tais atvejais, kai GPMĮ 33 straipsnyje nurodytas pajamas (A klasės pajamos) gaunamos iš mokesčių išskaičiuojančio asmens, šio asmens pareiga apmokestinti kitas pajamas gaunančius asmenis yra absoliuti, kadangi pačiame įstatyme nenumatyta jokių išimčių. Taigi nėra teisinio pagrindo mokestinei prievolei atsirasti mokestinės naudos gavėjai (pareiškėjai), netgi nustačius, kad sudaryta sutartimi buvo slepiamos ar iškreipiamos aplinkybės, su kuriomis įstatymas siejo jos gautų pajamų apmokestinimą. Mokesčio administratorius nepagrįstai įpareigojo ją sumokėti apskaičiuotą mokesčių (LVAT 2006 m. vasario 21 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁶-851-06).

Aptartos teismų praktikoje suformuluotos turinio viršenybės prieš formą principo taikymo nuostatos nėra statiškos, jos tobulėja, įgauna naujų detalių ir niuansų. Mokestinių ginčų praktika nuolat pateikia vis naujų ir anksčiau nenagrinėtų pavyzdžių, kai mokesčių vengimo identifikavimas, kartu ir

klausimas, ar yra pagrindas turinio viršenybės prieš formą principui taikyti, dažnai tampa tikru galvosūkiu. Todėl, kita darbo dalis skirta atskirų probleminių teismų precedentų aprašymui ir analizei.

4.2. Atskirų kategorijų mokesčių ginčų dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo bylų analizė

Iš LVAT praktikos taikant turinio viršenybės prieš formą principą analizės matyti, kad dažniausiai ši teisinė priemonė taikoma šiems mokesčių vengimo atvejams:

1) *fiktyvūs sandoriai* - kai mokesčių mokėtojai tam tikrais atvejais sudaro sandorius tik dėl akių, jų realiai ne(i)vykdo, o jų pagrindu išrašytus fiktyvius apskaitos dokumentus, siekdami mokesstinės naudos, naudoja, pvz., apmokestinamoms pajamoms iš kitų šaltinių pagrįsti, į apskaitą įtraukti nepatirtas išlaidas ir pan.;

2) *priedangos sandoriai* - kai siekiant tam tikros mokesstinės naudos, įvykę sandoriai (ūkinės operacijos) yra įforminami taip, kad formalizuota jų išraiška neatitinka realaus jų ekonominio turinio, t. y. kai atitinkamais sandoriais yra pridengiami kiti sandoriai, kito pobūdžio ir turinio ūkinės operacijos nei formaliai užfiksuotos, pvz., su darbo santykiais susijusios pajamos įforminamos dovanojimo darbuotojams sutartimis ar dienpinigiais už realiai nebūtas komandiruotes;

3) *nebūtini tarpiniai sandoriai dėl to paties objekto* - kai susijusių sandorių (ūkinių operacijų) grandinėje dėl to paties objekto ar jo dalies sudaromi tam tikri nebūtini tarpiniai sandoriai (ūkinės operacijos) siekiant sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo.

Byla N. V. v. VMI (fabula pateikta pagal LVAT 2011 m. balandžio 1 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A438-953/2011)

Kalbant apie *pirmąją atvejų kategoriją* (fiktyvūs sandoriai), paminėtina byla N. V. v. VMI. Šioje byloje ginčas kilo dėl MGK ir VMI sprendimų, kuriais N. V. buvo nurodyta sumokėti į biudžetą 39 377 Lt mokesčių, delspinigių ir baudų. Ginčas byloje buvo kilęs dėl N. V. 2001 m. turėtų ir nekilnojamajam turtui įsigyti panaudotų lėšų apmokestinimo, mokesčių administratoriui nepripažinus šių lėšų gavimo šaltinio, t. y. nepripažinus, kad 75 000 Lt pareiškėja gavo 1999 m. sudarytų paskolos sutarčių su fiziniiais asmenimis pagrindu. Buvo padaryta išvada, kad N. V. pateiktos paskolų sutartys neįrodo realaus paskolų suteikimo ir tokiu būdu gautų piniginių lėšų buvimo fakto, todėl minėtomis paskolų sutartimis negali būti grindžiamos pareiškėjos deklaruotos brangaus turto įsigijimo pajamos. Mokesčio patikrinimo metu buvo nustatyta, kad 1999 m. paskolas pareiškėjai suteikę asmenys (E. S., J. B., J. L. bei T. V.) įstatymų nustatyta tvarka nebuvo deklaravę paskolintų ar pasiskolintų piniginių lėšų, o su šiais asmenimis sudarytose paskolų sutartyse nebuvo numatytas nei paskolos grąžinimo

terminas ir sąlygos, nei palūkanų už neterminuotai paskolintus pinigus mokėjimas, nei paskolos grąžinimo užtikrinimo priemonės (garantija, laidavimas ir pan.). Be to, nė vienas iš paskolų, kurių dydis nuo 10 000 iki 30 000 Lt, davėjų, paskolų sutarčių sudarymo metu patys neturėjo pakankamai pajamų ir buvo tėvų išlaikomi, apie suteiktas paskolas nieko negalėjo paaiškinti. Šių duomenų pagrindu paskolų sutartyse nurodyta piniginių lėšų suma kvalifikuota ne kaip skolintos lėšos, o kaip kitos N. V. pajamos, apmokestinamos Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo (toliau – FAPMLĮ) 33 straipsnyje (įstatymo Nr. I-641 redakcija, galiojusi iki 2002 m. gegužės 29 d.) nustatyta tvarka.

Pareiškėja N. V. ginčijo tokį vertinimą tuo, kad paskolos teisiniai santykiai įrodyti rašytinėmis paskolos sutartimis, jų turinys ir forma visiškai atitinka įstatymo reikalavimus, sutartys pasirašytos abiejų šalių. Tai, kad paskolų davėjai nepateikė dokumentų, kurie patvirtintų, kad jie turėjo skolintas lėšas, neturėtų būti pagrindu apmokestinti pareiškėją, nes ji įstatymais nėra įpareigota, sudarant paskolos sutartį, įsitikinti sutarties davėjo pajamų kilmės teisėtumu. Mokesčių administratorius nenustatė jokių objektyvių aplinkybių, o vertindamas paskolos teisinių santykių realumą rėmėsi savo subjektyvia nuomone.

Tiek Vilniaus apygardos administracinis teismas (toliau – VAAT) 2010 m. kovo 1 d. sprendimu, tiek LVAT 2011 m. balandžio 1 d. nutartimi pareiškėjos N. V. skundus atmetė kaip nepagrįstus. Teismai sprendė, kad iš minėtų paskolos sutarčių matyti, kad paskolos sutartyse tiek paskolos davėjų, tiek paskolos gavėjo įsipareigojimų vykdymas nėra apibrėžtas tiksliais kalendorinėmis datomis, paskolos suteiktos neatlygintinai, paskolos sutartys sudarytos kreditoriui nenaudingomis sąlygomis, paskolų grąžinimas neužtikrintas jokiais garantijomis. Šie požymiai nebūdingi tokio tipo sutartims. LVAT teisėjų kolegija nurodė: *Teisėjų kolegija pažymi, kad iš esmės sutinka <...> su išvada, jog pareiškėjos pateiktos 1999 m. sudarytos paskolų sutartys neįrodo realaus paskolų suteikimo ir nepagrindžia būtent tokiu būdu gautų pareiškėjos piniginių lėšų. <...> Išvados apie mokesčio mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinės sistemiškai bei kompleksiškai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (pvz. paprasta rašytinė ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia. Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112) 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (LVAT 2011 m. balandžio 1 d. nutartį byloje Nr. A⁴³⁸-953/2011).*

Taigi vien formos reikalavimus atitinkantys, bet iš esmės fiktyvius sandorius rodantys dokumentai negarantuoja, kad mokesčių administratorius būtų pagal juos nustatinęs mokestinę bazę. Turinio viršenybės prieš formą principas leidžia įveikti fiktyvių sandorių teisinę reikšmę ir apmokestinti mokesčių mokėtoją ignoruojant juos.

Byla D. K. v. VMI (fabula pateikta pagal LVAT 2011 m. vasario 3 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-66/2011)

Kalbant apie *antrąją atvejų kategoriją* (priedangos sandoriai), paminėtina teismo byla D. K. v. VMI. Šioje byloje mokestinis ginčas kilo dėl MGK ir VMI sprendimų, kuriais D. K. nurodyta sumokėti 19 214 Lt mokesčių, delspinigių ir baudų. Toks nurodymas pagrįstas išvada, kad D. K., dirbdama notare, įsakymu notarės padėjėjoms D. S. ir A. K. padovanojo po 6459 Lt. Šios samdomiems darbuotojams išmokėtos sumos, vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu, pripažintos su darbo santykiais susijusiomis pajamomis, iš kurių turi būti mokami minėti mokesčiai. VMI poziciją patvirtino ir tai, kad pati D. K. šias dovanas paaiškino noru paskatinti darbuotojas, be to, Teisingumo ministerijai pateiktoje ataskaitoje šias išmokas pareiškėja priskyrė prie samdomiems asmenims išmokėtos sumos. GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 19 punkto nuostatos, numatančios, kad GPM neapmokestinama dovanojimo būdu per mokestinį laikotarpį gautų pajamų suma, neviršijanti 24 pagrindinių NPD (2005 metais - 6960 Lt), galėtų būti pritaikytos tuo atveju, jeigu pareiškėja nebūtų pajamas gavusių asmenų darbdavė.

D. K. skundu kreipėsi į VAAT ir prašė panaikinti minėtus MGK ir VMI sprendimus tvirtindama, kad pinigai buvo sumokėti ne už atliktą darbą, o studijoms ir kitokioms išlaidoms, susijusioms su mokslais, apmokėti, todėl išmokos nelaikytinos su darbo santykiais susijusiomis pajamomis. VAAT 2010 m. spalio 18 d. sprendimu pareiškėjos skundą patenkino tik iš dalies – sumažindamas pareiškėjai priskaičiuotą VSD įmokų baudą, tačiau iš esmės MGK ir VMI sprendimus pripažino pagrįstais, todėl kitą pareiškėjos skundo dalį atmetė. Teismo sprendimą apskundus apeliacine tvarka, LVAT šį teismo sprendimą paliko nepakeistą. Motyvuodama skundo atmetimą LVAT teisėjų kolegija nurodė: *Pareiškėja sprendimus dėl pinigų išmokėjimo darbuotojoms priėmė kaip darbdavys. <...> Be to, šiuos pinigus pareiškėja įtraukė į Notarinių veiksmų ir notaro pajamų už atliktus notarinius veiksmus, parengtus sandorių projektus, konsultacijas ir technines paslaugas ataskaitą už 2005 metus <....>. Šie įrodymai patvirtina, kad pareiškėja, išmokėdama savo darbuotojams minėtas pinigų sumas, veikė darbo teisinių santykių ir notaro veiklos sferoje. Be to, <...> pinigai darbuotojoms skirti siekiant užtikrinti notaro biuro darbuotojų žinių tobulinimą ir kvalifikacijos kėlimą, t. y. tam, kad būtų užtikrintas tinkamas darbo funkcijų atlikimas. Nors pareiškėja notaro biuro darbuotojoms išmokėtus pinigus įformino kaip dovaną, tačiau, atsižvelgiant į paminėtus įrodymus, faktiškai šios pinigų sumos*

priskirtinos pajamoms, susijusioms su darbo santykiais. <...> Šiuo atveju mokesčių administratorius pagrįstai neatsižvelgė į tai, kad pareiškėjos darbuotojoms išmokėta suma formaliai buvo įforminta kaip dovana ir, atkūręs iškreiptas ir slepiamas aplinkybės, pagrįstai pripažino pareiškėjos darbuotojoms išmokėtas išmokas su darbo santykiais susijusiomis pajamomis. Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 8 straipsnio 1 dalies 6 punktas (2004 m. lapkričio 4 d. įstatymo Nr. IX-2535 redakcija) nustatė, kad socialinio draudimo įmokos neskaičiuojamos nuo įmonių, įstaigų, organizacijų mokamų sumų už darbuotojų mokymą, kvalifikacijos tobulinimą, perkvalifikavimą. Šiuo atveju pareiškėja tiesiogiai išmokėjo savo darbuotojoms išmokas, kurias jos galėjo naudoti bet kokioms reikmėms, todėl pareiškėjos teiginiai, kad buvo sumokėta už realiai vykdomą darbuotojų mokymą, kvalifikacijos tobulinimą, perkvalifikavimą, yra nepagrįsti (LVAT 2011 m. vasario 3 d. nutartis byloje Nr. A⁴⁴²-66/2011).

Kalbant apie **trečiąją atvejų kategoriją** (nebūtini tarpiniai sandoriai dėl to paties objekto), pastebėtina, kad tai ko gero pačios sudėtingiausios piktnaudžiavimo teise bylos, kai tikroji sandorių logika ir tikslai „skęsta“ sandorių grandinėje. Pvz., turinio viršenybės prieš formą principas buvo taikytas nustačius, kad to paties nekilnojamojo turto perleidimo grandinėje dovanojimo sutartimi buvo siekiama įteisinti didesnę turto vertę: 2006 m. sausio 23 d. žemės sklypas iš susijusių asmenų buvo įsigytas už 180 000 Lt; 2006 m. sausio 31 d. sudaryta dovanojimo sutartimi tarp giminystės ryšiais susijusių asmenų įvertintas 820 000 Lt; 2006 m. kovo 14 d. parduotas už 840 000 Lt. Šios faktinės aplinkybės leido teismui sutikti su mokesčių administratoriaus išvada, kad nekilnojamojo turto likimas jau buvo pakankamai aiškus prieš dovanojimo sandorį, o dokumentuose sparčiai kintanti turto vertė suponavo išvadą, kad dovanojimo sutartimi perleistas turtas turėjo būti tarpine grandimi, padėsiančia nuslėpti tikruosius tikslus – įteisinti didesnę turto vertę, siekiant mokestinės naudos (LVAT 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008, 2011 m. vasario 4 d. nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011).

Kitoje byloje buvo nustatyta tokia sandorių seka: tėvas 2004 m. rugpjūčio 25 d. įsigijo automobilį už 21 000 litų ir 2004 m. spalio 25 d. jį padovanojo sūnui, o šis jau kitą dieną šį automobilį už 57 000 Lt pardavė įmonei, kuriai vadovavo jo tėvas. Kadangi byloje nebuvo pateikta patikimų įrodymų, patvirtinančių, kad automobilio vertė iš tikrųjų staiga padidėjo, pripažinta, kad mokesčių administratoriui buvo pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą ir daryti išvadą, jog automobilis dovanotas sūnui su vieninteliu tikslu - siekiant įteisinti didesnę šio automobilio įsigijimo kainą, kad po to automobilį parduodant nebūtų įsigijimo ir pardavimo kainų skirtumo, nuo kurio yra skaičiuojamas pajamų mokestis (LVAT 2006 m. vasario 28 d. sprendimas byloje Nr. A¹⁰-846/2006).

Šie pavyzdžiai rodo, kad sudaryti tarpinį dovanojimo sandorį nebuvo jokio ekonominio poreikio, išskyrus tik pasididinti turto įsigijimo vertę, kuri turėjo tiesioginę reikšmę mokėtinų mokesčių dydžiui.

Kai kuriais atvejais turinio viršenybės prieš formą principo taikymą lemia tai, kad pradinis turto savininkas po turto perleidimo tarpiniu sandoriu ir toliau valdo, naudoja, disponuoja šiuo turtu bei atlieka aktyvius veiksmus sudarant galutinį sandorį. Pvz., mokestinio ginčo dalyvės duktė N. O. 2002 m. gruodžio 9 d. už 5 000 Lt įsigijo žemės sklypą, kurį 2003 m. lapkričio 18 d. dovanojimo sutartimi (joje sklypas įvertintas 490 000 Lt) padovanojo savo motinai. Dovanojimo sutarties sudarymo dieną pareiškėja įgaliojo savo dukterį N. O. savo nuožiūra tvarkyti, valdyti padovanotą žemės sklypą ir juo disponuoti. Po dviejų dienų N. O. motinai padovanotą žemės sklypą už 490 000 Lt pardavė, o pinigai už parduotą žemės sklypą buvo pervesti ne į pareiškėjos, o į N. O. asmeninę sąskaitą banke. Įvertinus šias aplinkybes, buvo padaryta išvada, kad dovanojimo sutartimi buvo siekiama gauti mokestinės naudos (LVAT 2005 m. rugsėjo 13 d. nutartis byloje Nr. A¹⁰-1019/2005).

Pasitaiko ir atvejų, kai pirminis lėšų savininkas pats asmeniškai turtą perduoda ne tarpinio, bet galutinio sandorio dalyviui. Pvz., kaip įrodymas, kad sudarant dovanojimo sutartis tarp dukters ir motinos bei tarp motinos ir sūnaus buvo siekiama mokestinės naudos, buvo pripažinta aplinkybė, jog padovanoti pinigai pagal pirmąją dovanojimo sutartį (motinai) realiai net nebuvo perleistos, nes dovanotojas (sesuo) jas tiesiogiai pervedė iš karto į galutinio gavėjo (pagal antrąją sutartį – brolio) sąskaitą (LVAT 2011 m. vasario 4 d. nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011).

Apie mokestinės naudos siekį ir sandorių ekonominį nepagrįstumą (nelogiškumą) gali rodyti ir didelis skirtumas tarp sandorio (ūkinės operacijos) ir realios turto vertės (turto pirkimo–pardavimo, nuomos ir pan.).

Byla V. D. ir M. M. v. VMI (fabula pateikta pagal LVAT 2012 m. liepos 5 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1824/2012)

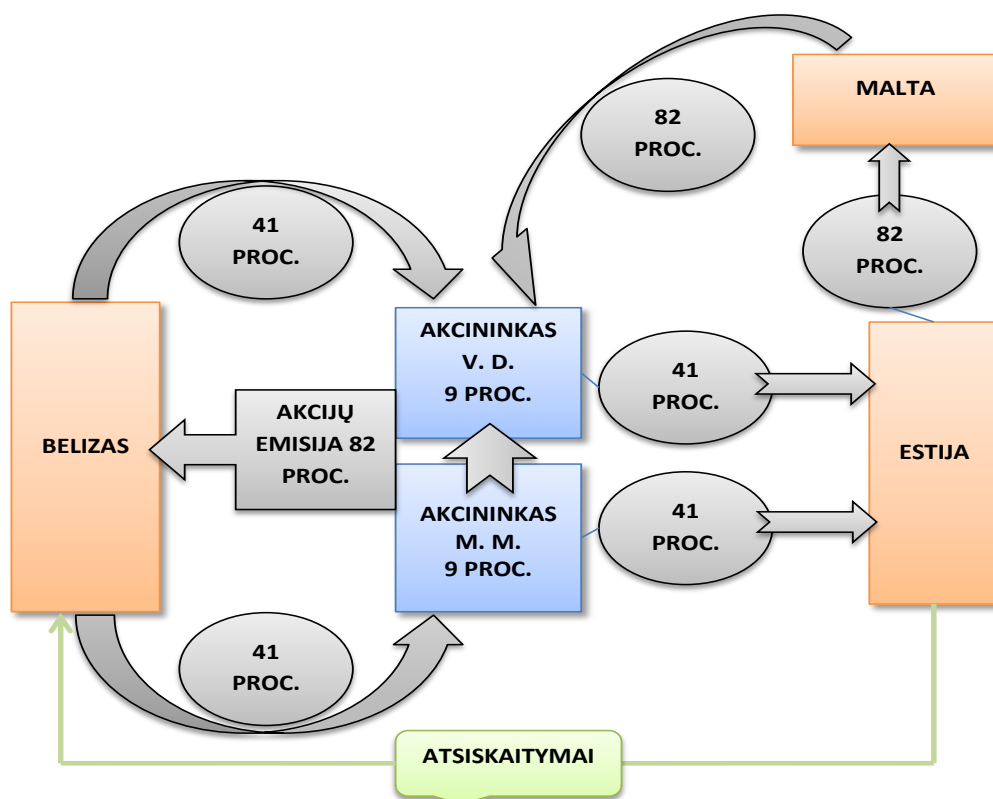
Iliustruojant *trečiosios kategorijos bylą* (nebūtini tarpiniai sandoriai dėl to paties objekto) specifiką ir sudėtingumą paminėtina byla V. D. ir M. M. v. VMI. Šioje byloje ginčas kilo dėl MGK ir VMI sprendimų, kuriais, taikant turinio viršenybės prieš formą principą ir perskaičiavus parduotų uždarnosios akcinės bendrovės (toliau – Bendrovė) akcijų vertę, V. D. ir M. M. buvo apmokestinti fizinių asmenų pajamų mokesčiu (toliau – FAPM) ir įpareigoti sumokėti po 26 533 Lt FAPM ir atitinkamai delspinigius. Šioje byloje VMI atskleidė šią piktnaudžiavimo schemą:

Pareiškėjai V. D. ir M. M. 1999 m. lapkričio 10 d. įsteigė UAB „Mindveka“ su 10 000 Lt įstatiniu kapitalu. 2001 m. birželio 25 d. akcininkai (V. D. ir M. M.) nusprendė Bendrovės akcinį kapitalą padidinti 490 000 Lt papildomų įnašų suma, išleidžiant 4900 vnt. paprastųjų vardinių 100 Lt nominalios vertės akcijų, kurios akcininkų sprendimu buvo parduotos taip: akcininkams V. D. ir M. M.

- po 400 akcijų, sumokant po 40 000 Lt (iš viso 80 000 Lt, po 100 Lt už akciją), Belizo kompanijai 2001 m. birželio 26 d. sutartimi parduota 4100 vnt. akcijų už 410 000 Lt (po 100 Lt už akciją). Tokiu būdu Belizo kompanija iš Bendrovės akcinio kapitalo didinimo įsigijo 82 procentus (4100 vnt.) akcijų, t.y. kontrolinį akcijų paketą. Už akcijas Bendrovei buvo sumokėta 410 000 Lt. Belizo kompanijai akcijos buvo parduotos su tam tikromis išlygomis, kad Belizo kompanija įsipareigoja per 12 mėnesių (iki 2002 m. birželio 28 d.) nuo naujai išleistos akcijų emisijos įregistravimo dienos investuoti į UAB „Mindveka“ papildomai 1 000 000 Lt piniginiiais įnašais, kurie bus naudojami pramogų verslo organizavimui bei gerinimui. Sutarties šalys susitarė, kad jeigu Belizo kompanija neįvykdys savo įsipareigojimų, M. M. ir V. D. turi teisę lygiomis dalimis atpirkti (nupirkti) visas jai priklausančias Bendrovės akcijas už 300 000 Lt, pinigus sumokant per 3 mėnesius po UAB „Mindveka“ akcijų pirkimo-pardavimo sutarties pasirašymo. Įvertinus tai, kad Belizo kompanija nevykdė įsipareigojimų, 2002 m. rugsėjo 23 d. pirkimo-pardavimo sutartimis jos turimos akcijos buvo parduotos V. D. ir M. M. - po 2050 vnt. akcijų už 150 000 Lt (iš viso už 300 000 Lt). Pagal 2002 m. gruodžio 4 d. akcijų pirkimo-pardavimo sutartį pareiškėjai iš Belizo kompanijos atpirktas akcijas pardavė Estijos įmonei „Prospera Eesti OU“ po 2050 vnt. akcijų paketą už 1 135 000 Lt (4100 vnt. akcijų už bendrą 2 270 000 Lt sumą). Jau po pusės metų (2003 m. birželio 13 d.) Estijos įmonė turimas akcijas pardavė Maltos holdingo kompanijai „Sinon Holdings Ltd.“. Po trejų metų (2006 m. rugpjūčio 25 d.) ši kompanija akcijas perpardavė atgal pareiškėjui V. D. Jis 2006 m. liepos 31 d. nupirko ir likusias 450 M. M. priklaususių UAB „Mindveka“ akcijų. Realiai akcijos buvo grąžintos pareiškėjui V. D. (žr. 4 pav.).

Mokestinio ginčo byloje nebuvo pateikta jokių dokumentų (verslo planų), iš kurių būtų galima spręsti, kad Belizo kompanija realiai ketino investuoti į UAB „Mindveka“ susitarime numatytas lėšas, taip pat nepateikta jokių akcijų vertinimų, iš kurių būtų galima matyti, kad įsigyjant naujai išleidžiamų akcijų emisiją, buvo pakankamas pagrindas už akcijas ne tik sumokėti atitinkamą kainą, bet ir investuoti pakankamai nemažas lėšas, priešingu atveju numatant akcijų atpirkimą už ženkliai mažesnę kainą. Nors perleidus kontrolinį akcijų paketą pareiškėjai (akcininkai) prarado UAB „Mindveka“ kontrolę, tačiau jie nurodė nepažinoję Belizo kompanijos vadovų, nenustatyta, kad dėl tokio svarbaus strateginio investavimo sandorio būtų vykdomos įprastos tokiu atveju derybos, sutarties sąlygų vertinimas. Nors ir valdydami po 9 proc. akcijų, pareiškėjai liko glaudžiai susiję su Bendrove - jie teikė šiai įmonei dideles paskolas, aktyviai dalyvavo jos veikloje, pareiškėjas V. D. toliau liko šios Bendrovės direktoriumi. Mokestinio ginčo byloje nebuvo surinkta jokių pagrįstų ir patikimų įrodymų, kad minėta Estijos įmonė planavo tapti strateginiu investuotoju. Iš internetiniame tinklalapyje apie Estijos įmonę „Prospera Eesti OU“ pateiktos informacijos matyti, kad ji yra tarptautinė konsultacinė kompanija, turinti savo padalinius Estijoje, Maltoje, Lietuvoje, užsiimanti finansinės apskaitos, audito, konsultacijų mokesčių teisės klausimais, holdingo kompanijų valdymo bei kita veikla, kad perdavus jai

savo įmonės administravimą, įmanoma sumažinti eksploatacines išlaidas, įgyti tarptautinį korporacinį įvertinimą, pasinaudoti trečiųjų šalių administravimo paslaugomis, sumažinti susidūrimus su turto rizikos išaiškinimais (žr.: <http://www.prosperainfo.com/uus/about.asp>). Duomenų, kad ši kompanija specializuotųsi pramogų verslo srityje nustatyta nebuvo.



4 pav. Pagal LVAT byla Nr. A⁴³⁸-1824/2012

Īvertinus nurodytas aplinkybes, dokumentus apie akcijų pardavimą, atpirkimą, mokesčių administratorius padarė išvada, kad tarpiniais akcijų pirkimo–pardavimo sandoriais su Belizo kompanija buvo siekiama akcininkų asmeninių interesų - sukurti atitinkamą veiksmų grandinę, kad akcijos pereitų akcininkų nuosavybėn, dėl ko šie įgytų teisę gauti akcijų pardavimo pajamų, kurios pagal tuo metu galiojusio FAPMLĮ nuostatas (35 str. 20 p.) buvo neapmokestinamos, t. y. buvo siekiama iš Bendrovės veiklos akcininkų gautinas pajamas (dividendus, atlyginimą) įforminti tokiu būdu, kad jos pagal mokesčių mokėjimą reglamentuojančių įstatymų nuostatas būtų priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Jeigu UAB „Mindveka“ akcijas būtų tiesiogiai perleidusi Estijos įmonei, už akcijas gautinos lėšos (2 270 000 Lt) būtų tiesiogiai patekusios į Bendrovės sąskaitą ir būtų tiesiogiai panaudotos jos veikloje bei apmokestintos atitinkamais mokesčiais (pvz., pelno mokesčiu bei mokesčiais nuo akcininkams mokėtinų dividendų).

Mokesčių administratorius konstatavo, jog, sudarant sandorius dėl UAB „Mindveka“ akcijų pirkimo-pardavimo, siekta vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą, t. y. išvengti mokesčių mokėjimo, todėl VMI taikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas. Skirtumas tarp akcijų vertės jų naujos emisijos išleidimo (100 Lt), atpirkimo (73,17 Lt) bei vėlesnio pardavimo (553,65 Lt) metu, bei atitinkamos UAB „Mindveka“ ūkinės - finansinės veiklos ypatybės mokesčių administratoriui atliekamo patikrinimo metu sukėlė rimtų abejonių parduodamų akcijų kaina, nes parduotų vertybinių popierių kaina nepagrįstai viršijo rinkos kainą. Mokesčių administratorius ir MGK padarė išvadą, kad pareiškėjai, iš akcijų pardavimo Estijos įmonei sutarčių gaudami skirtumą nuo akcijų rinkos kainos ir pardavimo kainos, šias pinigų sumas gavo ne už akcijas ir priskyrė jas kitoms pajamoms bei pagal FAPMLĮ 33 straipsnio 1 dalies nuostatas apmokestino 20 proc. pajamų mokesčio tarifu.

Šioje byloje tiek pirmosios, tiek apeliacinės instancijos teismai priėmė palankius VMI sprendimus. LVAT teisėjų kolegija sutiko su pirmosios instancijos teismo išvadomis, kad anksčiau aptartais akcijų pirkimo-pardavimo sandoriais nebuvo siekiama juose nurodyto tikslo - pritraukti strateginę investuotoją: *Pasinaudojus užsienio kompanijos vardu buvo įformintos tarpinės ūkinės operacijos, kuriomis buvo siekiama sukurti atitinkamą veiksmų grandinę, kurios pasėkoje akcijos atiteko pareiškėjams ir vykdant tolesnį akcijų pardavimo sandorį Estijos ūkio subjektui minėtieji asmenys gavo iš jo pinigines lėšas. Faktinės bylos aplinkybės patvirtina, kad įforminus sandorius su Belizo kompanija, pareiškėjai realiai bendrovės veiklai įnešę po 5000 Lt (pradinio įstatinio kapitalo formavimas) ir vėliau 40 000 Lt (akcijų įsigijimas pagal 2001 m. birželio 25 d. visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimą), įgijo po 2500 vnt. 250 000 Lt nominalios vertės akcijų paketus. Byloje taip pat nustatyta, jog tikrinamuoju laikotarpiu pareiškėjai be gaunamų algų (V. D. vidutiniškai 571,75 Lt per mėnesį; M. M. vidutiniškai 370,90 Lt per mėn.) neturėjo kitų pajamų šaltinių, jokių kitų pajamų nedeklaravo. Be to, visi sandoriai dėl akcijų pirkimo-pardavimo buvo įforminti taip, kad pinigai būtų mokami vienu kompanijų kitoms (pardavus Estijos įmonei iš Belizo kompanijos atpirktas akcijas, Estijos įmonė dalį lėšų – po 150 000 Lt – pervedė Belizo kompanijai už abu pareiškėjus), todėl pareiškėjams neatsirado pareiga pagrįsti pajamų šaltinių akcijoms įsigyti (LVAT 2012 m. liepos 5 d. nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-1824/2012).*

Vertinant šios bylos turinį, atkreiptinas dėmesys į tai, kad VMI šiuo atveju apčiuopė daug gilesnę šešėlinio verslo dalį nei vien tik mokesčių vengimas. Iš nustatytų aplinkybių akivaizdu, kad aprašytais sandoriais buvo siekiama daugybės šešėlinių ekonominių tikslų: ne tik išvengti realių pajamų apmokestinimo, bet ir pinigų įteisinimo bei emisijos būdu išleistų įmonės akcijų neatlygintino įgijimo. Daug pritaikytos schemos aspektų tiesiog nepateko į nagrinėjamą mokestinį ginčą: lėšų kilmė, Maltos holdingo kompanijos vaidmuo ir sąsajos su V. D. ir M. M., kodėl Estijos įmonė “Prospera Eesti OU”, kurios pagrindinė veiklos sritis yra konsultavimas mokesčių srityje įsivėlė į akcijų įgijimo ir

pardavimo sandorius ir kt. Visa tai verčia šiek tiek plačiau žiūrėti į turinio viršenybės prieš formą principo taikymo sąlygą - kad mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkinės operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. Ši byla parodo, kad mokestinės naudos siekimas gali būti toli gražu ne vienintelis sandorių grandinės tikslas, tačiau net jei tai yra tik vienas iš daugybės kitų taikomos schemos neteisėtų tikslų, tai neturėtų būti traktuojama kaip kliūtis taikyti turinio viršenybės prieš formą principą.

Byla V. Š v. VMI (fabula pateikta pagal LVAT 2011 m. spalio 20 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-2658/2011)

Kalbant apie nebūtinus tarpinius sandorius siekiant mokestinės naudos, paminėtina byla V. Š v. VMI, kurioje teismai priėmė kardinaliai skirtingus sprendimus. Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl MGK ir VMI sprendimų, kuriais, taikant turinio viršenybės prieš formą principą, pajamos, kurias V. Š. gavo dovanojimo būdu iš motinos R. Š., buvo apmokestintos GPM, V. Š. buvo įpareigotas sumokėti 1 275 577 Lt mokesčių, delspinigių ir baudų. MGK ir VMI pozicija šioje byloje pagrįsta šiomis aplinkybėmis: pagal 2007 m. kovo 5 d. pinigų dovanojimo sutartį V. Š. gavo dovanojimo būdu 3 500 000 Lt iš motinos R. Š., kuri savo ruožtu šiuos pinigus gavo iš N. M. pardavus jai 3,05 ha žemės sklypą (2007 m. kovo 2 d. pirkimo–pardavimo sutartis). N. M. ir pareiškėjas V. Š. - asmeniniais ryšiais susiję asmenys, artimai bendrauja. Visus veiksmus, susijusius su sklypo kainos nustatymu ir pardavimo organizavimu, atliko V. Š. Dėl kainos deramasi nebuvo; pirkėja N. M. nesiaiškino pardavėjo pasiūlytos kainos atitikimo vidutinei rinkos kainai, tiesiog su ja sutiko. Dar nesudarius dovanojimo sutarties tarp pareiškėjo V. Š. ir jo motinos, dalis piniginių lėšų jau buvo jam perduota. Įsigijus ginčo sklypą, N. M. neatliko jokių veiksmų, susijusių su turto valdymu ar disponavimu, tokie veiksmai buvo atlikti tik praėjus trejiems metams po sklypo įsigijimo - jau po patikrinimo akto surašymo. Nustatyta, kad sklypo pirkimui N. M. gavo pajamų už parduotus vertybinius popierius. V. Š. dovanotus pinigus 2007 m. kovo 6 d. vėl investavo į vertybinius popierius. Šių aplinkybių visuma leido mokesčių administratoriui daryti išvadą, kad minėti dovanojimo ir pirkimo-pardavimo sandorai neatitiko tikrųjų jų sudarymo aplinkybių ir šalių ketinimų, buvo sudaryti tarp giminystės ir asmeniniais ryšiais susijusių asmenų turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. žemės pirkimo-pardavimo sutartimi realiai buvo siekiama ne perleisti nuosavybės teisę, o išvengti apmokestinimo GPM. Šis tarpinis pirkimo-pardavimo sandoris buvo reikalingas įforminti pinigų perdavimą iš N. M. pareiškėjo V. Š. motinai, kuri juos padovanotų pareiškėjui, nes iš artimųjų giminaičių (motinos) gautos pajamos pagal GPMĮ (17 str. 1 d. 26 p.) priklauso neapmokestinamųjų pajamų kategorijai. Tuo tarpu tiesioginis N. M. pinigų perdavimas pareiškėjui V. Š. (dovanojimas) būtų apmokestinamas GPM.

Bylą išnagrinėjęs VAAT 2010 m. gruodžio 17 d. sprendimu pareiškėjo V. Š. skundą patenkinio, MGK ir VMI sprendimus panaikino. Tokį sprendimą teismas pagrindė šiais argumentais: mokesčių administratorius jokiais svariais argumentais nepagrindė, kokį tikslą turėdama N. M. galėjo dovanoti didelę pinigų sumą V. Š.; nagrinėjamu atveju neįrodyta, jog ginčo pirkimo-pardavimo sandorio vienintelis tikslas buvo gauti mokestinę naudą; turinio viršenybės prieš formą principas pritaikytas pernelyg plečiamai ir subjektyviai.

LVAT, išnagrinėjęs bylą pagal VMI skundą, priėmė priešingą sprendimą - VAAT sprendimą panaikino, o pareiškėjo V. Š. skundą atmetė. Tarp motyvų, kurie iš esmės atkartoją VMI poziciją, nurodyta ir tai, kad nenustatyta racionaliai pagrįstų ir konkrečių motyvų, kurie paaiškintų pareiškėjo motinos elgesį parduodant sklypą ir iš karto už jį gautą didelę pinigų sumą padovanojant sūnui (LVAT 2011 m. spalio 20 d. sprendimas byloje Nr. A⁴⁴²-2658/2011).

Šiuo LVAT sprendimu iš esmės buvo pritarta svarbiems VMI išdėstytiems argumentams, kad įstatymai nereikalauja, jog, sudarant dovanojimo sandorį, būtų atskleisti jo motyvai. Mokesčių administratorius neprivalėjo ir negalėjo nustatyti, kokiais tikslais N. M. siekė pareiškėjui nuosavybės perleisti nemažą pinigų sumą. Mokesčių administratorius neturi objektyvių galimybių įvertinti asmeninio ar kitokio pobūdžio asmenų susitarimų, įsipareigojimų ar bendravimo aplinkybių. Tačiau nagrinėjamu atveju buvo nustatyta, jog šalys ūkines operacijas siekė įforminti tokiu būdu, kad N. M. už vertybinius popierius gautos piniginės lėšos sudarytais tarpiniais sandoriais, išvengiant apmokestinimo, pereitų būtent pareiškėjui.

Apibendrinant šios bylos turinį, galima daryti išvadą, kad mokesčių administratoriaus pareiga įrodyti sandorio (ūkinės operacijos) tikslą gauti mokestinę naudą, kartu ir konkretizuojant tą mokestinę naudą, nereiškia, kad mokesčių administratorius privalo detalčiai atskleisti visus apmokestinamojo asmens ir jo sudarytų sandorių ekonominius siekius. Tai būtų tiesiog nerealaus reikalavimas mokesčių administratoriui, todėl tokį pareiškėjo argumentą LVAT pripažino nepagrįstu.

Analizuojant teismų praktiką taikant turinio viršenybės prieš formą principą, atskirai aptartina viena paskutiniųjų reikšmingų LVAT bylų.

Byla UAB „Cleanex“ v. VMI (fabula pateikta pagal LVAT išplėstinės penkių teisėjų kolegijos 2013 m. balandžio 11 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-724/2013)

Šioje byloje mokestinis ginčas yra kilęs dėl UAB „Lichemus“ mokestinės nepriemokos perkėlimo pareiškėjui UAB „Cleanex“ MAĮ 10 straipsnio pagrindu. Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos (toliau - VSDFV) Vilniaus skyriaus iniciatyva UAB „Lichemus“ iškelta bankroto byla (bendrovės skola VSDFV – 462 653 Lt). Atliktų patikrinimų pagrindu nustatyta, kad naujai įsteigta įmonė UAB „Cleanex“ perėmė ir vykdo bankrutuojančios UAB „Lichemus“ veiklą - teikia tokias pat

valymo paslaugas, dirba beveik su visais tais pačiais paslaugų pirkėjais, tomis pačiomis sąlygomis ir kainomis, paslaugas teikia darbuotojai, kurie perėjo iš UAB „Lichemus“. Bendrovių vardu veikę asmenys elgėsi nesąžiningai: neinformavo kitų kreditorių apie tai, kad įmonei gresia bankrotas; suprasdami, kad dėl UAB „Lichemus“ nemokumo nėra galimybės patenkinti visų kreditorių reikalavimų, bendrovės atstovai, pažeisdami teisės aktų nuostatas, likusių kreditorių nenaudai įformino turto pardavimą, pardavė įrangą bei sumokėjo baudą susijusiai įmonei už paslaugų sutarties nutraukimą, įmonių sprendimai pažeidė kitų kreditorių, tame tarpe valstybės teises ir teisėtus interesus, nes šie sandoriai padarė įtakos įmonės mokumui ir galimybei atsiskaityti su kreditoriais. Mokesčių administratoriaus vertinimu, tarpusavio UAB „Cleanex“ ir UAB „Lichemus“ teisinių santykių ir veiksmų turinys vertintinas kaip mokestinių teisių ir pareigų perėmimas. Todėl, vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu (MAĮ 10 str.), VMI sprendimu UAB „Cleanex“ buvo įpareigotas sumokėti UAB „Lichemus“ apskaičiuotus ir mokesčių administratoriaus nustatytus mokesčius ir delspinigius, iš viso - 1 122 779 Lt.

MGK panaikino VMI sprendimo dalį, kuria pareiškėjui nurodyta sumokėti minėtus mokesčius ir delspinigius. Šį sprendimą MGK motyvavo tuo, kad, norint pritaikyti MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, būtina taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagal kurias turinio viršenybės prieš formą principas taikytinas tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokestinę naudą. Tokiai išvadai, anot MGK, šiuo atveju nebuvo pagrindo.

VMI apskundus šį sprendimą, VAAT 2011 m. balandžio 4 d. sprendimu panaikino minėtą MGK sprendimą ir paliko galioti VMI sprendimo dalį, kuria UAB „Cleanex“ nurodyta sumokėti minėtus mokesčius ir delspinigius. Šio pirmosios instancijos teismo sprendimą patvirtino ir LVAT, atmetęs UAB „Cleanex“ apeliacinį skundą (2012 m. kovo 12 d. nutartis byloje Nr. A⁵⁵⁶-141/2012). Motyvuodama tokį sprendimą LVAT teisėjų kolegija nurodė, kad nėra pagrindo teiginiui, jog įsteigimas naujos bendrovės, kad ir vykdančios visiškai identišką veiklą su bankrutavusia bendrove, patenka į sandorio sąvoką ar ūkinės operacijos sąvoką MAĮ 10 straipsnio bei 69 straipsnio 1 dalies plotmėje. Kita vertus, teisėjų kolegijos vertinimu, konstatavus piktnaudžiavimą teise, mokesčių administratorius turėjo pakankamą teisinį pagrindą apskaičiuoti papildomus mokesčius, tiesiogiai remdamasis bendrojoje teisės principu – draudimu piktnaudžiauti teise, netaikydamas specialaus turinio viršenybės prieš formą principo. Teismo vertinimu, tiriamoje administracinėje byloje piktnaudžiavimo teise aplinkybė yra įrodyta surinktų faktinių duomenų visuma ir bendrovės „Cleanex“ nepaneigta. Konstatuota, kad tokio mechanizmo pagalba (kai vykdyta įmonės veikla nutraukiama ir toliau vykdoma kitos įmonės vardu) iškraipoma konkurencija atitinkamos paslaugos rinkoje, išvengiama privalomų mokėjimų, faktiškai paneigiama galimybė kreditoriams atgauti skolas, todėl, atsižvelgiant į

išdėstyta argumentaciją, laikytina, kad mokesčių administratorius teisėtai bei pagrįstai nurodė sumokėti UAB „Cleanex“ kaip UAB „Lichemus“ teisių ir pareigų perėmėjui atitinkamus mokesčius bei su jais susijusias sumas. Tačiau šia LVAT nutartimi byla nesibaigė.

UAB „Cleanex“ prašymu LVAT teisėjų kolegija 2012 m. gruodžio 3 d. nutartimi atnaujino procesą Administracinių bylų teisenos įstatymo 153 straipsnio 2 dalies 10 punkte numatytu pagrindu. Iš naujo išnagrinėjusi bylą, LVAT išplėstinė penkių teisėjų kolegija 2013 m. balandžio 11 d. nutartimi UAB „Cleanex“ apeliacinį skundą patenkino, ir galutinai paliko galioti MGK sprendimą. Motyvuodama šį sprendimą išplėstinė teisėjų kolegija nurodė, kad aptariamas mokestinių prievolių perkėlimas pareiškėjui UAB „Cleanex“ nagrinėjamu atveju negali būti grindžiamas MAĮ 10 straipsniu. Pabrėžta, kad turinio viršenybės prieš formą principo taikymo kontekste įstatymų leidėjas akcentuoja būtent mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos turinį, todėl juo negalima remtis nustatant (keičiant, panaikinant) tų asmenų mokestines prievoles, kurie nedalyvavo mokestiniame teisiniame santykiyje. Tuo tarpu mokestiniuose teisiniuose santykiuose, nulėmusiuose ginčo mokestinių prievolių UAB „Lichemus“ atsiradimą, pareiškėjas UAB „Cleanex“ nedalyvavo, t. y. nebuvo šių mokestinių teisinių santykių dalyvis. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, net ir pripažinus, kad pareiškėjas iš tiesų *de facto* perėmė ir (ar) tęsė UAB „Lichemus“ verslą, taikant turinio viršenybės prieš formą principą turi būti nurodytos mokesčių įstatymų nuostatos, kurių pagrindu ši UAB „Cleanex“ veiklos aplinkybė (verslo perėmimas ir tęsimas) suponuotų pirmosios bendrovės (UAB „Lichemus“) mokestinių prievolių perkėlimą pareiškėjui (pareiškėjo pripažinimą atsakingu už šios bendrovės mokestines prievoles). Toks vertinimas motyvuojamas ir tuo, kad mokesčio mokėtojo mokestinių prievolių, kurios yra tiesiogiai susijusios su asmenų nuosavybės teisių suvaržymu, atsiradimo, pasikeitimo ar pasibaigimo pagrindai gali būti nustatyti tik mokesčių įstatymų. Anot teisėjų kolegijos, priešingas vertinimas neatitiktų teisėtumo imperatyvo (Konstitucijos 5 straipsnio 2 dalis, 7 straipsnis, 109 straipsnio 3 dalis, Viešojo administravimo įstatymo 3 str. 1 p., MAĮ 3 str. 2 d., 8 str. 1 d., 32 str. 3 p., Teismų įstatymo 3 str. 2 d., 33 str. 1 d., Administracinių bylų teisenos įstatymo 4 str.). Be to, nesant įstatymuose nustatytų pagrindų būtų nepagrįstai suvaržomos mokesčių mokėtojų nuosavybės teisės (Konstitucijos 23 straipsnis). Kartu teisėjų kolegija konstatavo, kad nei vietos, nei centrinis mokesčių administratoriai nenurodė jokių mokesčių įstatymų ir (ar) juos lydinčių teisės aktų nuostatų, kurios sąlygotų aptariamų pareiškėjo mokestinių prievolių atsiradimą.

Nepaisant įtarto piktnaudžiavimo teise (vadinamo „fenikso sindromu“), ši byla išryškino įstatyminės bazės stoką norint tinkamai reaguoti į šį piktnaudžiavimą, t. y. perkeliant mokestinę prievolę nesąžiningam verslo perėmėjui. Manytina, tikslinga mokesčių įstatymuose numatyti tokią

mokestinės prievolės perkėlimo galimybę. Apie tai, kad toks poreikis egzistuoja, ne kartą pareiškė VMI atstovai.⁵

Kartu šis teismo precedentas yra įdomus ir dėl jį lydinčių motyvų. Pvz., teisėjų kolegija, aiškindama turinio viršenybės prieš formą principo taikymo ribas, nurodė, kad <...> *Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnio taikymas nėra ribojamas vien tik to paties įstatymo 69 straipsnio 1 ir 2 dalių hipotezėse numatytais atvejais. Teigiant priešingai būtų paneigta turinio viršenybės prieš formą principo, kaip vieno iš pagrindinių apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principų, paskirtis bei nepagrįstai susiaurintas jo (principo) taikymas. Todėl, išplėstinės teisėjų kolegijos nuomone, šiuo principu tam tikrais atvejais gali būti remiamasi ir savarankiškai vertinant atitinkamus mokestinius teisinius santykius, o ne tik sprendžiant mokesčių apskaičiavimo klausimą Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje numatytais atvejais ir tvarka (LVAT 2013 m. balandžio 11 d. nutartį administracinė byla Nr. A⁴⁴²-724/2013).*

Šie argumentai reiškia, kad šioje byloje VMI, nors ir pralaimėjo bylą, bet tam tikra prasme pasiekė ir teigiamą rezultatą, kuris leis ateityje plačiau taikyti turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 10 str.) griežtai neribojant jo MAĮ 69 straipsnio turiniu. Manytina, nuo šiol ne vien sandorių (ūkinių operacijų) vertinimas galės lemti šios principo taikymą, nes atsiranda prielaidos nukrypti nuo MAĮ 69 straipsnyje minimų užbaigto nesąžiningų tikslų sąrašo. Taigi MAĮ 10 straipsnis įgauna tam tikrą savarankiškumą nuo 69 straipsnio, kartu išsaugojant visus mokesčių teisės teorijos ir teismų praktikos suformuluotus taikymo apribojimus.

⁵ VMI viršininko pavaduotojo A. Klerausko interviu savaitraščiui „Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos“ (2012, Nr. 34(706), p. 8).

IŠVADOS

1. Mokestinių principų reikšmė yra daugiau praktinė nei teorinė, jie aktualūs leidžiant ir aiškinant įstatymus, nes padeda užpildyti spragą, sistemiškai interpretuoti atskirą normą, įveikti normų koliziją, tinkamai argumentuoti poziciją bei teisingai išspręsti mokestinį ginčą. Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas, pagal kurį apmokestinimui svarbus yra tikrasis sandorių (ūkinių operacijų) turinys, suteikia mokesčių administratoriui teisę vertinti ne mokesčių mokėtojo atliktų ūkinių operacijų formą, bet jų prasmę. Taikant šį principą neatsižvelgiama į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką ir atkuriamos tikrosios su apmokestinimu susijusios aplinkybės. Turinio viršenybės prieš formą principas realiai pradėtas taikyti įtvirtinus piktnaudžiavimo institutą Lietuvos mokesčių teisėje.

2. Turinio viršenybės prieš formą principas priskiriamas bendrųjų prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių kategorijai. Mokesčių vengimas - tai nors formaliai leistinas, bet savo esme dirbtinas ir ekonomine logika nepagristas, mokesčių įstatymų principų ir prasmės neatitinkantis veiklos konstravimas siekiant mokestinės naudos.

3. Mokesčių vengimo požymių įstatymas nepateikia ir tai sukelia tam tikrą teisinį neapibrėžtumą nustatant turinio viršenybės prieš formą principo taikymo pagrindą. Kita vertus, universalios ir visus mokesčių vengimo atvejus apimančios įstatyminės definicijos sukurti neįmanoma. Ekonominiam gyvenime sukuriamos vis naujos mokesčių teisėje atsirandančių spragų apėjimo schemas. Įstatymų leidėjas, norėdamas mokesčių vengimo definiciją įtvirtinti mokesčių įstatyme, neišvengiamai susidurtų su apmokestinimo ir teisinio reglamentavimo principų konfliktu. Todėl mokesčių vengimo identifikavimas yra mokestinių ginčų ir teismų praktikos nuolat sprendžiamas klausimas.

4. Galima išskirti šiuos mokesčių vengimui būdingus požymius:

- formalus veiklos konstravimo atitikimas įstatymų reikalavimams, „įtulpimas“ į teisėtumo rėmus;
- sandoriai (operacijos) realiai vykdomi, atvaizduojami buhalterinėje apskaitoje;
- piktnaudžiavimas teise;
- pagrindinis tikslas – kryptingas mokestinės naudos siekimas;
- imitacija – dirbtinas veiklos konstravimas;
- ekonominės logikos trūkumas - įprastinėje veikloje sudaromi sandoriai bei ūkinės operacijos nebūtų pasirinkti, nes neatitinka verslo logikos;
- iškreipiamos ar slepiamos tikrosios sandorių (operacijų) aplinkybės, jų šalių ketinimai;
- žala biudžetui – valstybės netoleruojama veikla;

- tyčia – sąmoningi mokesčio mokėtojo veiksmai.

5. Nuo mokesčių vengimo aktualu atskirti mokesčių optimizavimą (planavimą), t. y. teisėtą mokestinės naštos sumažinimą, taip pat mokesčių slėpimą, kuris yra už mokesčių teisės ribų ir yra pagrindas baudžiamajam asmens persekiojimui arba administracinei atsakomybei.

6. Teigiamai vertinamas Lietuvos mokesčių teisėje įtvirtintas išankstinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo institutas (angl. *Binding Ruling*). Šios pažangios nuostatos įteisinimas naudingas mokesčių mokėtojams, nes suteikia jiems galimybę iš anksto spręsti ir planuoti sudėtingus savo veiklos mokestinio reguliavimo klausimus, sumažina neapibrėžtumą bei suteikia teisinį tikrumą dėl būsimų sandorių mokestinių vertinimų.

7. Turinio viršenybės prieš formą principo kaip prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės ištakos siejamos su Romėnų teisėje išvystytu draudimo piktnaudžiauti teise (lot. *fraus legis*) principu, pagal kurį įgyvendindami savo teises bei vykdydami pareigas, asmenys turi laikytis įstatymų, gerbti bendro gyvenimo taisyklės ir geros moralės principus bei veikti sąžiningai, laikytis protingumo ir teisingumo principų. Civiliniai įstatymai tiesiogiai draudžia įgyvendinti civilines teises tokiu būdu ir priemonėmis, kurios be teisinio pagrindo pažeistų ar varžytų kitų asmenų teises ar įstatymų saugomus interesus ar darytų žalos kitiems asmenims arba prieštarautų subjektinės teisės paskirčiai. Turinio viršenybės prieš formą principo ištakomis taip pat laikytinos JAV teismų praktikoje išvystytos doktrinos (ekonominio pagrįstumo, fiktyvių sandorių, sandorių sekos ir kt.) mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimui teise įveikti. Visos žinomos atskiros antivengiminės teorijos iš esmės yra savotiškos turinio viršenybės prieš formą principo sudedamosios dalys.

8. Šiais laikais efektyvi teisinė kova su mokesčių vengimu netaikant turinio viršenybės prieš formą principo beveik neįsivaizduojama. Kita vertus, šis principas nebūtinai reglamentuotas mokesčių įstatymuose. Daug kur jo taikymas grindžiamas civilinės teisės principais ir mokestinių ginčų bylose priimtais teismų sprendimais (JAV, Didžioji Britanija, Olandija, Prancūzija, Norvegija). Kitose šalyse (Vokietija, Austrija, Ispanija, Švedija, Suomija, Estija, Lietuva) ši prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė taikoma pirmiausia remiantis mokesčių teisės normomis.

9. Plačiąja prasme ES teisė ir ETT praktika palanki tik toms antivengiminėms taisyklėms, kurios yra proporcingos ir skirtos užkirsti kelią mokestinės naštos mažinimo schemoms, kurios tik dirbtinai patenka į naudojimąsi ES garantuojamomis fundamentaliomis laisvėmis kategoriją, bet neatitinka ekonominio realumo kriterijaus. Pastaruoju metu EK pozicija dėl priemonių prieš mokesčių vengimą ir slėpimą griežtėja, tiek EK, tiek ir Ekonomikos bei Finansų Reikalų Taryba (ECOFIN) rimtai diskutuoja dėl priemonių, kurios užkirstų kelią agresyviai mokesčių planavimui bei mokesčių vengimui. Kaip mokesčių vengimo prevencinė priemonė ES šalims siūloma sugriežtinti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ES lygmeniu priimti bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę,

pritaikytą nacionaliniams ir tarpvalstybiniams atvejams, įtraukiant ją į valstybių narių nacionalinės teisės aktus.

10. Lietuvos teismų praktikoje turinio viršenybės prieš formą principas dažniausiai taikomas šiems atvejams:

- kai mokesčių mokėtojai tam tikrais atvejais sudaro sandorius tik dėl akių, jų realiai ne(į)vykdo, o jų pagrindu išrašytus fiktyvius apskaitos dokumentus, siekdami mokestinės naudos, naudoja, pvz., apmokestinamoms pajamoms iš kitų šaltinių pagrįsti, į apskaitą įtraukti nepatirtas išlaidas ir pan.;

- kai siekiant tam tikros mokestinės naudos, įvykę sandoriai (ūkinės operacijos) yra įforminami taip, kad formalizuota jų išraiška neatitinka realaus jų ekonominio turinio, t. y. kai atitinkamais sandoriais yra pridengiami kiti sandoriai, kito pobūdžio ir turinio ūkinės operacijos nei formaliai užfiksuotos, pvz., darbuotojams dovanojimo sutartimi ar dienpinigių (už realiai nebūtas komandiruotes) forma pervestos pinigų sumos iš tikro buvo su darbo santykiais susijusios pastarųjų asmenų pajamos;

- kai tam tikri nebūtinai tarpiniai sandoriai (ūkinės operacijos) susijusių sandorių (ūkinių operacijų) grandinėje dėl to paties objekto ar jo dalies sudaromi (ūkinės operacijos – atliekamos) siekiant sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo.

11. Lietuvos teismų praktikoje suformuluotos šios svarbiausios turinio viršenybės prieš formą principo taikymo sąlygos ir principinės nuostatos:

- mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą; ši sąlyga neturi būti suprata taip, kad mokestinė nauda yra apskritai vienintelis sandorių grandinės tikslas; minėtas principas gali būti taikomas net jei mokestinė nauda yra tik vienas iš daugybės kitų taikomos schemos neteisėtų tikslų;

- mokestinis pranašumas įgytas priešingai mokesčių įstatymų siekiamam tikslui ir prasmei, piktnaudžiaujant teise, nesąžiningai;

- mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokestinio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis;

- šias aplinkybes privalo pakankamais įrodymais pagrįsti mokesčių administratorius; mokesčių administratoriaus pareiga įrodyti sandorio (ūkinės operacijos) tikslą gauti mokestinę naudą, kartu ir konkretizuoti tą mokestinę naudą, nereiškia, kad mokesčių administratorius privalo detaliai atskleisti visus apmokestinamo asmens ir jo sudarytų sandorių ekonominius siekius;

- taikant turinio viršenybės prieš formą principą mokesčiai apskaičiuojami tiesiogiai (įprastine tvarka), atkuriant iškreiptas arba slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką;

- taikydami turinio viršenybės prieš formą principą, nei mokesčių administratorius, nei byla nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių, o vertina pagal tokį sandorį susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais;

- turinio viršenybės prieš formą principo taikymo adresatu gali būti tik mokesčių mokėtojas arba mokestį išskaičiuojantis asmuo; mokestinės prievolės negali būti perkeltos kitam, nors ir nesąžiningam asmeniui (*de facto* verslo perėmėjui), kuris nebuvo pirminių mokestinių teisinių santykių dalyviu;

- MAĮ įstatymo 10 straipsnio taikymas nėra ribojamas MAĮ 69 straipsnio 1 ir 2 dalių hipotezėse numatytais atvejais ir apima platesnį piktnaudžiavimo teise ratą.

12. Nustačius piktnaudžiavimą teise ir mokesčių vengimą, kai bankrutuojančios įmonės verslą tęsia nesąžiningas perėmėjas (vadinamas „fenikso sindromas“), mokesčių įstatymuose tikslinga numatyti galimybę perkelti mokestinę prievolę nesąžiningam verslo perėmėjui.

LITERATŪRA

1. Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38-1, 50, 52-1 ir 56-1 straipsnių pakeitimo ir papildymo 26-2 straipsniu įstatymo. 2002-04-18, Nr. IXP-1552. [interaktyvus] <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=164677&p_tr2=2> [žiūrėta 2013-11-05].
2. Davis, D. S. (Greenberg Traurig LLP). Mexico's Proposed Legislation on Substance Over Form and Related Doctrines. *Practical Mexican Tax Strategies*. World Trade Executive, Inc. 2006, Vol. 6, No. 4.
3. De Broe, L. International Tax Planning and Prevention of Abuse. Amsterdam, 2008. [interaktyvus] <<http://www.ibfd.org/IBFD-Products/International-Tax-Planning-and-Prevention-Abuse>> [žiūrėta 2012-12-12].
4. Dubauskas, G. Finansų valdymo teorijos. Vilnius, 2011.
5. Europos Bendrijos Steigimo sutartis (suvestinė redakcija). Autentiškas vertimas Europos komitetas prie LR Vyriausybės Vertimo, dokumentacijos ir informacijos centras. [interaktyvus] <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=9224> [žiūrėta 2013-02-19].
6. Europos Komisijos 2007 m. spalio 12 d. Komunikatas KOM(2007) 785 galutinis tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje“. [interaktyvus] <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1396099876546&uri=CELEX:52007DC0785>> [žiūrėta 2013-02-17].
7. Europos Komisijos 2012 m. gruodžio 6 d. Komunikatas COM(2012) 722 galutinis Europos Parlamentui ir tarybai „Veiksmų planas stiprinti kovą su mokesčių sukčiavimu ir mokesčių slėpimu“. [interaktyvus] <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?qid=1396099700674&uri=CELEX:52012DC0722>> [žiūrėta 2013-02-17].
8. Europos Komisijos 2012 m. gruodžio 6 d. rekomendacija „Dėl agresyvaus mokesčių planavimo“ (2012/772/ES). [interaktyvus] <<http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:L:2012:338:SOM:LT:HTML>> [žiūrėta 2013-02-17].
9. Europos Komisijos 2013 m. birželio 12 d. pasiūlymas COM(2013) 348 galutinis „Tarybos Direktyva, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos mainų“. [interaktyvus]

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/com_2013_348_lt.pdf> [žiūrėta 2013-12-12].

10. Europos Komisijos 2013 m. lapkričio 25 d. pasiūlymas COM(2013) 814 galutinis „Tarybos Direktyva, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/96/ES nuostatos dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms“. [interaktyvus]

<[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com\(2013\)814_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com(2013)814_en.pdf)> [žiūrėta 2013-12-15].

11. Europos Sąjungos Ekonomikos ir finansų reikalų Tarybos 2013 m. gegužės 14 d. išvados dėl mokesčių slėpimo ir mokestinio sukčiavimo Nr. 9549/13. [interaktyvus] <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/137120.pdf> [žiūrėta 2013-12-12].

12. Europos Sąjungos Tarybos 2011 m. lapkričio 30 d. direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. [interaktyvus] <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:345:0008:0016:LT:PDF>> [žiūrėta 2013-12-15].

13. Europos Teisingumo Teismo 1997 m. liepos 17 d. sprendimas byloje *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen*, C-28/95.

14. Europos Teisingumo Teismo 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje *Marks & Spencer plc v. David Halsey*, C-446/03.

15. Europos Teisingumo Teismo 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas byloje *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas v. Commissioners of Inland Revenue*, C196/04.

16. Europos Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02.

17. Europos Teisingumo Teismo 2007 m. kovo 13 d. sprendimas byloje *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, byloje, C524/04.

18. Europos Teisingumo Teismo 2009 m. rugsėjo 17 d. sprendimas byloje *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG v. Finanzamt München II*, C182/08.

19. Europos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas byloje *HMRC v. Weald Leasing Ltd.*, C-103/09.

20. G20 leaders' declaration. September, 2013. [interaktyvus] <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_Data/docs/pressdata/en/ec/138674.pdf> [žiūrėta 2013-12-18].
21. Gabartas, H. Ryškėjančios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos. *Jurisprudencija*, 2007, 9(99).
22. Grauberg, T. Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. *Juridica International*, XVI/2009. [interaktyvus] <http://www.juridicainternational.eu/public/pdf/ji_2009_1_141.pdf> [žiūrėta 2012-12-17].
23. High Court of Justice (King's Bench Division), Court of Appeal, House of Lords. *Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster*, (1935) All E.R. 259 (1936) A.C. 1. [interaktyvus] <<https://www.google.lt/#q=judgement+Duke+of+Westminster>> [žiūrėta 2014-02-10].
24. Kelly, L., Gormley, A. M. Significant Worldwide Taxation Developments in 2012. 2012, Nr. 4. [interaktyvus] <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Ireland/Local%20Assets/Documents/Tax/2012/ITR%20Issue%204%202012_%20LKellyAMGormley.pdf> [žiūrėta 2013-02-17].
25. Kuncevičius, G., Kosmačaitė, V. Mokesčių vengimo reiškinių analizė, atsižvelgiant į socialinių mokslų sąveiką. *Jurisprudencija*, 2007, 6(96).
26. Lenaerts, K. Tax Mitigation v. Tax Evasion in the Case Law of the European Court of Justice. *Teisė*, 2013, Nr. 89.
27. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus išplėstinės septynių teisėjų kolegijos 2013 m. lapkričio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-322/2013.
28. Lietuvos Respublikos 1995 m. spalio 3 d. įstatymas dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso pakeitimo ir papildymo, Nr. I-1056, *Valstybės žinios*, 1995, Nr. 86-1942.
29. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas. *Valstybės žinios*, 1990, Nr. 9-232.
30. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 89-2741.
31. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymas Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ (2004-08-16 redakcija Nr. 1K-291). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 110-4021.
32. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. Nr. 1K-123 įsakymas „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos

- gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 58-2074.
33. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas Nr.I-641. *Valstybės žinios*, 1990, Nr. 31-742 (negalioja).
 34. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.
 35. Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės Žinios*, 1992, Nr. 33-1014.
 36. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 23-585.
 37. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas „Dėl atskaitymų valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 55-2199.
 38. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo“. *Valstybės žinios*, 2003, Nr. 109-4887.
 39. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas „Dėl PVM mokėtojų“. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 135-4903.
 40. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas „Dėl finansų ministro įgaliojimų nustatyti delspinigių dydį“. *Valstybės žinios*, 2006, Nr. 104-3985.
 41. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas „Dėl mokesčio mokėtojo pareigų išleidžiant laisvai cirkuliuoti pagrindinius kompensacinius produktus“. *Valstybės žinios*, 2006, Nr. 10-369.
 42. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, Nr. I-974, *Valstybės žinios*, 1995, Nr. 61-1525 (negalioja).
 43. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243.
 44. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38¹, 50, 52¹, 56¹ straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26² straipsniu 2002 m. birželio 18 d. įstatymas, Nr. IX-955, *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 65-2628.
 45. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 110-3992.
 46. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271.
 47. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. Nr. 1575 nutarimas „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2003, Nr. 116-5289.
 48. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. birželio 23 d. nutartis byloje Nr. A⁶-741-05.

49. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. liepos 7 d. nutartis byloje Nr. A¹–495–05.
50. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 13 d. nutartis byloje Nr. A¹⁰–1019/2005.
51. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. sausio 12 d. nutartis byloje Nr. A⁸–51/2005.
52. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. balandžio 6 d. nutartis byloje Nr. A¹–794/2006.
53. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. birželio 16 d. nutartis byloje Nr. A²–1067–06.
54. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. birželio 2 d. nutartis byloje Nr. A⁵–1000/2006.
55. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. gegužės 22 d. sprendimas byloje Nr. A⁸–951-06.
56. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. lapkričio 17 d. nutartis byloje Nr. A⁶–1845/2006.
57. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje Nr. A⁶–851-06.
58. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. vasario 28 d. sprendimas byloje Nr. A¹⁰–846/2006.
59. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. kovo 15 d. nutartis byloje Nr. A¹⁷–301/2007.
60. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. kovo 2 d. nutartis byloje Nr. A¹⁴–225-07.
61. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 17 d. nutartis byloje Nr. A¹¹–719/2007.
62. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. gegužės 29 d. nutartis byloje Nr. A⁵²⁵–828/2008.
63. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. liepos 18 d. nutartis byloje Nr. A⁵⁰²–1305/2008.
64. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. sprendimas byloje Nr. A⁵⁵⁶–250/2008.
65. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. vasario 17 d. nutartis byloje Nr. A¹⁴³–214/2009.
66. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. gegužės 24 d. sprendimas byloje Nr. A⁶⁶²–685/2010.

67. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. gruodžio 20 d. nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-1655/2010.
68. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. kovo 4 d. nutartis byloje Nr. A⁴⁴²-289/2010.
69. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 18 d. nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-1128/2010.
70. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 1 d. nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-953/2011.
71. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gegužės 24 d. nutartis byloje Nr. A⁴⁴²-1427/2011.
72. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. spalio 20 d. sprendimas byloje Nr. A⁴⁴²-2658/2011.
73. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 14 d. nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-147/2011.
74. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis byloje Nr. A⁵⁷⁵-371/2011.
75. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 3 d. nutartis byloje Nr. A⁴⁴²-66/2011.
76. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 4 d. nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011.
77. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. liepos 5 d. nutartis byloje Nr. A⁴³⁸-1824/2012.
78. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės teisėjų kolegijos 2004 m. liepos 2 d. nutartis byloje Nr. A⁸-396/2004.
79. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. balandžio 11 d. nutartis byloje Nr. A⁴⁴²-724/2013.
80. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis byloje Nr. A¹¹-648/2003.
81. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos 2004 m. spalio 27 d. nutartis byloje Nr. A¹-355/2004.
82. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos taikant mokesčių apskaičiavimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas. I dalis. *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis*. 2011, Nr. 21.

83. Madison, A. D. The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law. *Santa Clara Law Review*. 2003, Vol. 43, No. 3.
84. McLaughlin, M. The Ramsay Principle. Taxationweb.co.uk. [interaktyvus] <<http://www.taxationweb.co.uk/tax-articles/general/the-ramsay-principle.html>> [žiūrėta 2014-04-05].
85. Medelienė, A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacijos santrauka. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilniaus universitetas, 2005.
86. Medelienė, A. Principai kaip mokesčių teisės normų aiškinimo ir taikymo instrumentas nagrinėjant mokestinius ginčus. *Nepriklausomos Lietuvos teisė: praeitis, dabartis ir ateitis. Recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys*. Vilnius, 2012.
87. Medelienė, A.; Sudavičius, B. Mokesčių teisė. Vilnius: Registrų centras, 2011.
88. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. balandžio 21 d. sprendimas Nr. S-202-(7-143-2005).
89. Nenustatytos pataisos užkirs kelią „feniksams“. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2012, Nr. 34(706).
90. Palijanskas, M. Mokesčių planavimas: neetiškas ir žalingas? *Tarptautinės konferencijos "Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui" medžiaga* (2002 m. gruodžio 5-6, Vilnius). 2002.
91. Paulauskas, A. Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos. *Teisė*, 2004, Nr. 51.
92. Paulauskas, A. Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilniaus universitetas, 2006.
93. Paulauskas, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešojo politika ir administravimas*. 2006. Nr. 15.
94. Prebble, Z.; Prebble, J. Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law. *Bulletin of International Taxation*, April 2008. [interaktyvus] <<http://www.ibfd.org/IBFD-Products/Bulletin-International-Taxation-Journal>> [žiūrėta 2012-11-25].
95. Puzinskaitė, E. Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą. *Jurisprudencija*. 2013, 20(4).
96. Puzinskaitė, E.; Klišauskas, R. Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. *Jurisprudencija*, 2012, Nr. 19(2).
97. Rohatgi, R. Basic International Taxation. Hague: Kluwer Law International, 2002.
98. Šemeta, A. Griežtos priemonės prieš mokesčių slėpimą ir vengimą. Komisija pristato tolesnių veiksmų planą. Pranešimas spaudai. European Commission IP/12/1325, 2012-12-06. [interaktyvus] <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1325_lt.htm> [žiūrėta 2013-02-17].

99. Šidlauskas, A. Efektyvus mokesčių planavimas. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2012, Nr. 24(696).
100. Šidlauskas, A. Europa prieš mokesčių vengimą. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2013, Nr. 3(723).
101. Smalakienė, E. Išteisinimo mokestinių ginčų proceso aktualijos. *Jurisprudencija*, 2001, 21(13).
102. Smalakienė, E. Mokesčių mokėtojo patikrinimas. *Jurisprudencija*, 2003, 38(30).
103. The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Mokesčio bazės erozijos ir pelno perkėlimo veiksmų planas), 2013. [interaktyvus] <<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>> [žiūrėta 2013-12-15].
104. U.S. Supreme Court. *Gregory v. Helvering*. 293 U.S. 465. Decided January 7, 1935. Justia: US Supreme Court Center [interaktyvus] <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>> [žiūrėta 2012-12-17].
105. United States Tax Court. *Aiken Industries, inc. (Successor by Merger to Mechanical Products, inc.), Petitioner v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent*. Filed August 5, 1971. [interaktyvus] <http://www.leagle.com/decision/197198156brtc925_1912> [žiūrėta 2014-02-15].
106. United States Tax Court. *Penrod v. Commissioner of Internal Revenue*. 88 T.C. 1440 (T.C. 1987) Decided May 27, 1987. [interaktyvus] <<https://casetext.com/case/penrod-v-commissioner-of-internal-revenue#.UymKPs5hev>> [žiūrėta 2014-02-15].
107. Vasiliauskas, V. Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti? *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2005, Nr. 5.
108. Zalasinski, A. Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law. – *Interfax* 2007 (35) 5. [interaktyvus] <<http://books.google.lt>> [žiūrėta 2012-12-27]
109. Zimmer, F. Form and substance in tax law. *Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association. Volume LXXXVIIa. Subject I. F. Zimmer (ed.)*. Haag: Kluwer 2002. [interaktyvus] <http://openlibrary.org/publishers/Kluwer_Law_International> [žiūrėta 2012-11-25].
110. Žodynas internete – teksto vertėjas/žodynas.lt. [interaktyvus] <<http://www.zodynas.lt/terminu-zodynas/V/vengimas>> [žiūrėta 2013-12-05].
111. Брызгалин, А. и др. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. Киров, 2005.

Fedosiuk O. Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė lekt. dr. E. Puzinskaitė. - Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2014. – 74 p.

ANOTACIJA

Darbe analizuojama mokesčių teisėje įtvirtinta bendroji prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė - turinio viršenybės prieš formą principas – ir jos taikymo teorinės ir praktinės problemos. Pirmame darbo skyriuje nagrinėjama apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai, mokesčių apskaičiavimo bendrosios nuostatos. Antras darbo skyrius skirtas mokesčių vengimo sampratai ir antivengiminių priemonių sistemai, mokesčių vengimo atribojimui nuo mokesčių optimizavimo ir mokesčių slėpimo. Trečiajame darbo skyriuje analizuojama turinio viršenybės prieš formą principo ištakos, jo įtvirtinimas užsienio šalių ir Lietuvos mokesčių teisėje, ES teisėje. Ketvirtas darbo skyrius skirtas turinio viršenybės prieš formą principo praktinio taikymo problemoms, šioje dalyje analizuojama teisinės praktikos tokio pobūdžio bylose specifika, aptariami reikšmingiausi teismų precedentai, priimti mokesčių ginčų bylose.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių vengimas, mokesčių optimizavimas (planavimas), mokesčių slėpimas, prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės, turinio viršenybės prieš formą principas.

Fedosiuk O. Tax Calculation by Applying the Substance over Form Principle / Master's Work in Finance Management. Supervisor lekt. dr. E. Puzinskaite. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2014. – 74 p.

ANOTATION

The paper analyzes the general anti-avoidance rule of tax law - substance over form principle – and theoretical and practical problems of its application. The first chapter of the paper deals with the legal regulation of taxation and its principles, general rules of tax calculation. The second chapter is devoted to the notion of tax avoidance and the system of anti-avoidance rules, as well as questions of delimitation of tax avoidance, tax optimization and tax evasion. The third chapter analyzes the origins of substance over form principle, its fixation in the tax law of foreign countries, Lithuania and EU. The fourth chapter deals with the problems of practical application of the substance over form, specifics of legal practice, significant judicial precedents for cases of tax disputes.

Keywords: Tax Avoidance, Tax Optimization (Planning), Tax Evasion, Anti-avoidance Rules, Substance Over Form Principle.

Fedosiuk O. Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė lekt. dr. E. Puzinskaitė. - Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2014. – 74 p.

SANTRAUKA

Mokesčiai – tai pagrindinis valstybės ir jos funkcijų realizavimo materialinio aprūpinimo šaltinis. Teisingas mokesčių apskaičiavimas ir mokėjimas yra būtina valstybės biudžeto surinkimo sąlyga. Tačiau pareigos mokėti mokesčius įtvirtinimas įstatymuose negarantuoja, kad šių reikalavimų laikysis visi mokesčių mokėtojai. Mokesčių įstatymai dažnai yra sąmoningai iškreiptai interpretuojami, kad, prisidengus šiuo interpretavimu, būtų visiškai ar iš dalies išvengta mokesčių. Tai daro didelę žalą valstybės finansams, be to, sąžiningai mokesčius mokantys mokėtojai dėl to patenka į blogesnę konkurencinę padėtį negu vengiantys mokesčių. Todėl valstybė, reguliuodama mokestinius santykius, laiko teisėtu tik tokį mokesčio mokėtojo elgesį, kuris ne tik atitinka įstatymo raidę, bet ir apmokestinimo principus, mokesčių įstatymų tikslus ir prasmę. Turinio viršenybės prieš formą principas yra viena iš teisinių priemonių užtikrinant teisingą mokesčių apskaičiavimą ir mokėjimą.

Magistro baigiamais darbo skirtas bendrajai prieš mokesčių vengimą nukreiptai priemonei - turinio viršenybės prieš formą principui – ir jos taikymui apskaičiuojant mokesčius analizuoti. Pagrindinė darbo problema įvardyta taip: kaip nustatyti mokesčių mokėtojo veikloje, nepažeidžiant jo teisių ir teisėtų lūkesčių, mokesčių vengimo požymius kaip pagrindą taikyti turinio viršenybės prieš formą principą? Autorė darbe analizuoja apmokestinimo principų sistemą, jo teisinį reglamentavimą, mokesčių vengimo institutą bei bendrųjų prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių sistemą; išryškina kriterijus, leidžiančius atskirti mokesčių vengimą nuo mokesčių planavimo (optimizavimo) bei mokesčių slėpimo; pateikia turinio viršenybės prieš formą principo teisinės ištakas, reglamentavimą užsienio valstybių įstatymuose ir jų lyginamąją analizę; atskleidė turinio viršenybės prieš formą principo teisinę prigimtį, turinį, reglamentavimo Lietuvos įstatymuose ypatumus, įvertino esamo teisinio reguliavimo kokybę ir jo tobulinimo poreikius; išanalizavo Europos Teisingumo Teismo ir Lietuvos administracinių teismų praktikoje suformuluotus turinio viršenybės prieš formą principo taikymo standartus, aptarė ir įvertino reikšmingiausius teismo precedentes taikant šią prieš mokesčių vengimą nukreiptą priemonę.

Darbe yra naudojami istorinis, lingvistinis, sisteminis, lyginamasis, loginis, dokumentų analizės metodai. Tyrimo rezultatai, manytina, galės būti naudojami toliau vystant antivengiminių priemonių mokslinę doktriną Lietuvos mokesčių teisėje, taip pat sudomins praktikus, dalyvaujančius teisiniuose procesuose dėl mokestinių ginčų.

Fedosiuk O. Tax Calculation by Applying the Substance over Form Principle / Master's Work in Finance Management. Supervisor lekt. dr. E. Puzinskaite. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2014. – 74 p.

SUMMARY

Taxes are the main source of material supplying of the state and realization of its functions. The correct tax calculation and payment is a necessary prerequisite for the state budget collection. However, the legal obligation to pay taxes doesn't guarantee that all taxpayers obey this requirement. Taxpayers often deliberately incorrectly interpret the tax laws in order to cover tax avoidance by this interpretation. It causes serious damage to the public finances, while the honest taxpayers fall into a worse competitive position than tax avoiders. Therefore, the state regulation of tax relations recognizes as legitimate such taxpayer's behavior, which not only meet the letter of the law, but also the principles of taxation, tax law purposes and meaning. The principle of substance over form is one of the legal measures to ensure the correct tax calculation and payment.

The Master's thesis is dedicated to the general tax anti-avoidance rule – the substance over form principle – and its application in calculating taxes. The main problem identified in the work is how to determine, without prejudice to the rights and legitimate expectations of the taxpayer, tax avoidance in taxpayer's activities as the basis for the application of substance over form principle. In the paper the author examines the principles of taxation and its legal regulation, the institute of tax avoidance and system of general anti-avoidance rules, highlights the criteria to distinguish tax evasion from tax planning (optimization) and tax evasion, provides the legal origins of the substance over form principle, regulation of foreign law and comparative analysis, revealed the legal nature and content of the substance over form principle and Lithuanian law peculiarities on it, evaluated the quality of the existing legal regulatory and development needs. The author also has analyzed the standards of application of the substance over form principle formulated in European Court of Justice and Lithuanian administrative courts case law, discussed and evaluated the most significant judicial precedents applying above mentioned anti-avoidance rule.

The methods of historical, linguistic, systematic, comparative, logical analysis are being used in the paper. Presumably, the survey results could be used to further development of the scientific doctrine of anti-avoidance rules in Lithuanian tax law, as well as educate practitioners participating in legal proceedings for tax disputes.