

## MOKESČIO APSKAIČIAVIMAS TAIKANT TURINIO VIRŠENYBĖS PRIEŠ FORMĄ PRINCIPĄ

Egidija Puzinskaitė

Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto  
Finansų ir mokesčių katedra  
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius, Lietuva  
Telefonas (+370 5) 271 4521  
Elektroninis paštas egidija@mruni.eu

Pateikta 2013 m. rugsėjo 2 d., parengta spausdinti 2013 m. gruodžio 4 d.

doi:10.13165/JUR-13-20-4-07

### Įvadas

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnio 2 ir 3 dalyse skelbiama, kad „valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų. Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“<sup>1</sup>. Mokesčiai yra esminė valstybės finansų sistemos dalis. Jie sudaro pagrindinę valstybės biudžeto pajamų dalį. Kad mokesčiai būtų efektyviai surenkami, nepakanka vien formaliai teisės aktais reglamentuoti mokesčių teisinių santykių dalyvių teisinį statusą.

Kovodama su mokesčių vengimu, valstybė susiduria su rimtomis problemomis. Įstatymai institucijoms, įgaliotoms administruoti mokesčius, suteikia daug teisių, įgalinančių nustatyti mokesčių įstatymų pažeidimus ir užtikrinti mokesčių, baudų, delspinigių sumokėjimą į biudžetą<sup>2</sup>, tačiau lygiai taip pat svarbu, kad įstatymai mokesčių

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

2 Puzinskaitė, E. *Mokesčių ginčų proceso teisinė analizė*. Daktaro disertacijos santrauka. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2002, p. 6.

mokėtojams suteiktų adekvačias ir pakankamas garantijas prieš galimus mokesčių administratoriaus pareigūnų pažeidimus, subalansuotų mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo teisinį statusą<sup>3</sup>. Straipsnyje analizuojamas turinio viršenybės prieš formą principas yra viena iš teisinių priemonių užtikrinant teisingą mokesčių apskaičiavimą ir mokėjimą.

Turinio viršenybės prieš formą principo turinys Lietuvos mokesčių teisės doktrinoje yra praktiškai neanalizuotas, mokslinių tyrimų ir analizės šiuo klausimu nėra, iš esmės šis principas analizuotas ir apie jo reikšmę pasisakyta tik administracinių teismų ir Europos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje. Apie šį principą savo darbuose yra užsiminę ir fragmentiškai pasisakę tokie Lietuvos mokesčių teisės specialistai kaip A. Medelienė, A. Paulauskas, B. Sudavičius, E. Puzinskaitė, V. Vasiliauskas ir užsienio mokslininkai De Broe, T. Grauberg, Z. Prebble, J. Prebble, F. Zimmer, A. Zalasinski. Tuo tarpu turinio viršenybės prieš formą principas dėl savo universalumo laikytinas pagrindine priemone prieš mokesčių vengimą Lietuvos mokestinėje praktikoje, todėl egzistuoja didelis poreikis šio principo taikomumą teoriniu ir praktiniu aspektais paanalizuoti kaip atskirą temą.

## 1. Turinio viršenybės prieš formą principo istorinės ištakos ir samprata Lietuvoje, Vokietijoje, Olandijoje ir Belgijoje

Turinio viršenybės prieš formą principo bendroji terminologija pradėta vartoti tik apie 1920-uosius metus ir tik visai neseniai šio principo taikymas tapo neatskiriama mokesčių sistemos dalimi ne tik Lietuvoje, bet ir daugelyje užsienio šalių. Šiuo metu minimo principo taikymas vienokia ar kitokia forma plinta skirtingų valstybių mokesčių sistemose, o jo atsiradimas yra siejamas su užsienio valstybėmis, tokiomis kaip Vokietija, Nyderlandai, JAV, kuriose šis principas pradėtas sėkmingai taikyti. Šio principo praktinis taikymas laikytinas gana konfliktiška teisine priemone ir neteisingai ją taikant kyla mokesčių mokėtojo teisėtų interesų ir lūkesčių pažeidimo rizika. Be to, perteklinis turinio viršenybės prieš formą principo taikymas, manytina, prieštarautų apmokestinimo aiškumo principui. Šiuo metu galiojančiame mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinant turinio viršenybės prieš formą principą, buvo remtasi Vokietijos, Naujosios Zelandijos bendrosiomis normomis, skirtomis piktnaudžiavimo prevencijai, taip pat Japonijos, Nyderlandų normų, susijusių su turinio ir formos principo taikymu, apžvalga bei JAV, Didžiosios Britanijos doktrinomis, susijusiomis su mokesčių vengimu, piktnaudžiaujant formos teikiamomis galimybėmis<sup>4</sup>.

Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnis imperatyviai reikalauja, kad mokestinuose teisiniuose santykiuose viršenybė būtų teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, t. y. svarbus yra tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne šio turinio įforminimas. Sąžiningai veikiantis mokesčių mokėtojas turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos

3 Višinskis, V. *Teismo sprendimų vykdymo procesinės problemos*. Vilnius: Justitia, 1999, p. 8.

4 Psaros, J.; Trotman, K. T. *The Impact of the Type of Accounting Standards on Preparers' Judgments*. *Abacus*. 2004, 40(1) [interaktyvus]. <<http://onlinelibrary.wiley.com>>.

modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Akcentuotina, jog tokios nuostatos, aiškinant vieno iš bendrųjų teisės principų – draudimo piktnaudžiauti teise principo, turinį, laikomasi ir Teisingumo Teismo praktikoje<sup>5</sup>. Aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokesčių pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokesčio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokesčių pranašumą<sup>6</sup>. Mokesčio apskaičiavimui taikant turinio viršenybės prieš formą principą, būtina nustatyti, kad sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaryta turint tikslą gauti mokesstinę naudą.

Mokesčių mokėtojai tam tikrais atvejais sandorius sudaro tik dėl akių, jų realiai nevykdo arba neįvykdo, o juos (sandorius) ir jų pagrindu išrašytus fiktyvius apskaitos dokumentus, siekdami mokesstinės naudos, naudoja, pavyzdžiui, apmokestinamoms pajamoms iš kitų šaltinių pagrįsti, į apskaitą įtraukti nepatirtas išlaidas ir pan. Taip pat susiduriama su atvejais, kai, siekiant tam tikros mokesstinės naudos, įvykę sandoriai įforminami taip, kad formali jų išraiška neatitinka realaus jų ekonominio (socialinio) turinio, t. y. atitinkamais sandoriais yra pridengiami kiti sandoriai, kito pobūdžio ir turinio ūkinės operacijos nei formaliai užfiksuotos, todėl nustačius šias aplinkybes, atsiranda prielaida taikyti turinio viršenybės prieš formą principą<sup>7</sup>.

Turinio viršenybės prieš formą principo kaip mokesčių priemonės prieš mokesčių vengimą ištakos siejamos su romėnų teisėje žinomu piktnaudžiavimo teise (*fraus legis*) principu, pagal kurį asmuo negali tikėtis teisinės apsaugos, jeigu jis siekia gauti naudos nesąžiningu būdu naudodamasis jam priklausančia subjektyvine teise<sup>8</sup>. Būtent šis privatinės teisės principas tapo mokesčių vengimo prevencijos priemone, įtvirtinta šiuolaikinėje mokesčių teisėje ir naudojama teismų praktikoje<sup>9</sup>. Šiuolaikiniame pasaulyje turinio viršenybės prieš formą principas tapo neatsiejama taikomų priemonių prieš mokesčių vengimą dalis. Ne vienoje šalyje jų taikymo pagrindą sudaro civilinėje teisėje suformuluoti principai ir atitinkami teismų precedentai mokesčių ginčų bylose. Prie tokių šalių pirmiausia priskirtinos Jungtinės Amerikos Valstijos, Jungtinė Karalystė, Olandija, Prancūzija, Norvegija<sup>10</sup>.

5 Europos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas byloje *Weald Leasing Ltd.* Nr. C-103/09 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-11-04]. <<http://eur-lex.europa.eu>> .

6 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-371/2011 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-10-16]. <[www.lvat.lt](http://www.lvat.lt)>.

7 Puzinskaitė, E.; Klišauskas, R. Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. *Jurisprudencija*. 2012, 19(2): 675–695.

8 Zalasinski, A. Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ Direct Tax Case Law. *Interfax*. 2007, (35)5 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-11-20]. <<http://books.google.lt>>.

9 Grauberg, T. Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. *Juridica International*. 2009, Num. XVI, p. 141.

10 Gregory, V. *Helvering 293 U.S 465 (19350)*. Justia: US Supreme Court Center [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-11-21]. <<https://supreme.justia.com/cases>>.

Ypač dažnai turinio viršenybės prieš formą principą taiko mokesčių administratoriai anglosaksų teisės tradicijų šalyse. Jungtinės Karalystės teismų praktikoje dominuoja pozicija, kad, nustatant apmokestinimo objektą, būtina atsakyti, ar sandoris apsimestinis, ar fiktyvus, ar tokia netinkama sandorio forma buvo pasirinkta mokesčių vengimo tikslu. Kitaip kalbant, mokesčių administratorius privalo pripažinti neapsimestinį ir nefiktyvų sandorį<sup>11</sup>.

Tačiau šiai doktrinai taikyti mokesstinėje praktikoje nepakanka išvados, kad sutartiniai santykiai yra apsimestiniai. Būtina nustatyti, kad tai leidžia mokesčių mokėtojui sumažinti mokesstinę naštą. Pradedant nuo 1980 m., Jungtinės Karalystės teismų praktikoje daugiau dėmesio skiriama sandorių tikslui ir ekonominiam turiniui. Turinio viršenybės koncepcija čia dažnai vadinama Ramsio doktrina, pagal kurią, nustatant sandorio tikslą, būtina rasti faktinių aplinkybių, atitinkančių apmokestinimo ekonominį turinį<sup>12</sup>.

Vokietijoje ir kitose šalyse, orientuotose į šios šalies teisinę tradiciją, taip pat kaip priemonė prieš mokesčių vengimą taikomas turinio viršenybės prieš formą metodas, kai sandorio interpretavimas nesaistomas sandorio įvardijimu pagal civilinės teisės normas. Vokietijos mokesčių kodekso 42 straipsnyje nustatyta, kad mokesčių įstatymas negali būti apeinamas piktnaudžiaujant tesės suteikiamomis galimybėmis. Piktnaudžiavimo atveju apmokestinimas grindžiamas sandorio ekonominiu turiniu<sup>13</sup>. Vokietijos teismų praktikoje ši norma taikoma nustačius kelis elementus: pirma, mokesčių mokėtojo pasirinkta teisinė sandorio forma – neadekvati, o šis neadekvatumas savo ruožtu reiškia, kad nešališka trečioji šalis negalėtų dalyvauti tokia sandoryje tomis pačiomis sąlygomis. Antra, mokesčių mokėtojo pasirinkta teisinė sandorio forma akivaizdžiai patenka į geresnį mokesstinį režimą nei adekvatus sandoris. Trečia, nėra priimtino pateisinimo, kodėl buvo pasirinkta tokia sandorio forma. Ketvirta, subjektyvus tikslas sumažinti mokesstinę naštą. Kai visi keturi elementai nustatyti, sandoris gali būti interpretuojamas apmokestinimo tikslais. Vokietijos teismai šį nepalankų mokesčių mokėtojui interpretavimo būdą taiko tik po to, kai išnaudojamos galimybės paaiškinti sandorį palankiai – taikant gramatinį ir sisteminį metodus, atsižvelgiant į galimas ypatingas aplinkybes<sup>14</sup>.

Kiek kitokios praktikos laikomasi Belgijoje, kur teisinė sandorio forma yra daug reikšmingesnė. Remiantis nuostata, įtvirtinta belgiškoje mokesčių teisėje, sandorių apibrėžimai, naudojami privatinėje teisėje, turi būti pripažįstami. Mokesstinėmis procedūromis negalima kištis į civilinį teisinį sandorio vertinimą. Šis požiūris grindžiamas Belgijos Konstitucijos 170 straipsniu, skelbiančiu, kad į biudžetą mokami mokesčiai gali būti nustatyti tik įstatymu<sup>15</sup>. Ši taisyklė aiškinama siauriamai ir mokesčių administratorius privalo remtis reguliavimu, tiesiogiai nurodytu mokesčių įstatymuose. Šią mokesčių mokėtojui palankią poziciją suformulavo Belgijos Aukščiausiasis Teismas, atmetęs ekonominio turinio viršenybės doktriną. Kita vertus, šios šalies teismai palaiko poziciją,

11 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*. 2008, p. 167.

12 Kelly, L.; Gormley, A. M. *Significant Worldwide Taxation Developments in 2012*. 2012, 4.

13 Abgabenordnung. 1977 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-11-19]. < <http://www.gesedze-im-internet.de>>.

14 Zimmer, F. *Form and substance in tax law*. Haag: Studies on International Fiscal Association, 2002.

15 The Constitution of Belgium. 1994 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-11-18]. < <http://www.dekamer.be>>.

kad mokestinės atsakomybės taikymui svarbu, ar sandoris yra apsimestinis, ar tikras, nes apsimestinis sandoris pagal civilinės teisės doktriną nesukelia teisinių pasekmių. Taigi Belgijoje sudarytos palankios sąlygos planuoti mokesčius. Įvairios mokesčių naštos mažinimo schemos gali būti pakankamai sėkmingos, kol mokesčių administratorius neįrodys, kad sandoris apsimestinis ir juo siekiama vengti mokesčių<sup>16</sup>. Paminėtinos ir šios šalies įstatymo leidėjo pastangos sugriežtinti situaciją. 1993 m. buvo priimta Belgijos mokesčių kodekso pataisa (344-1 str.), pagal kurią šalių pasirinkta sandorio charakteristika nesaisto mokesčių administratoriaus, jeigu jis nustato, kad ši charakteristika nukreipta į mokesčių vengimą ir mokesčių mokėtojas neįrodo, kad ji pateisinama teisėtai finansinio ar ekonominio pobūdžio poreikiais<sup>17</sup>. Tai literatūroje traktuojama kaip žingsnis nuo tradicinės Belgijoje teisinės formos viršenybės doktrinos link *fraus legis* doktrinos, kuri iš esmės atitinka ir turinio viršenybės prieš formą principą.

Olandijos mokesčių įstatyme suformuluota norma, t. y. 31 straipsnis, leidžiantis mokesčių administratoriui nesilaikyti sandorio formos, sudarytos mokesčių vengimo tikslais. Ši priemonė praktikoje taikoma gana retai, dažniau taikoma Aukščiausiojo Teismo sprendimu įtvirtinta *fraus legis* doktrina, kuri suteikia prioritetą įstatymo esmei, bet ne žodžiams, kuriais įstatymas apibūdintas<sup>18</sup>. Teismas tiki, kad mokesčių vengimas gali būti preziumuojamas, jeigu mokesčių mokėtojo veiksmai neturi verslo motyvo ir gauta mokestinė nauda prieštarauja įstatymo esmei. Toks sandoris gali būti peržiūrėtas ir įvertintas pagal artimiausią šiam sandoriui teisinį turinį, taip pašalinant abejones dėl piktnaudžiavimo teise. Taigi pagal olandišką požiūrį faktinės aplinkybės turi būti analizuojamos taip, kad nebūtų abejonių dėl jų teisinio atitikimo apmokestinamam objektui. Tos analizės metu nustatoma, ar sandorio forma atitinka civilinės teisės principus ir ekonominį turinį.

Apibendrinant tai, kas anksčiau išdėstyta, darytina išvada, kad turinio viršenybės prieš formą principas gali būti taikomas, įvertinus subjektyvųjį sandorio tikslą, ekonominį sandorio turinį, pasirinktą teisinę sandorio formą ir jos adekvatumą konkrečioms sąlygoms, sandorio pateisinimą – verslo motyvą, mokestinę naudą.

Palankiausiai mokesčių mokėtojui turinio viršenybės prieš formą principas aiškiamas Belgijoje, nes mokestinėmis priemonėmis draudžiama kištis į civilinį teisinį sandorio vertinimą.

## 2. Mokesčių mokėtojo pareiga apskaičiuoti mokesčius

Kaip skelbia Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnio 1 punktą, mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę<sup>19</sup>, t. y. mokesčio įstatymo nustatytu pagrindu teisingai apskaičiuoti ir laiku sumokėti mokesť bei su juo susijusias

16 De Broe, L. *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Amsterdam, 2008 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-11-21]. < <http://www.ibfd.org> >.

17 Belgian Incom Tax Code. 1992 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-11-19]. < <http://www.expatica.com> >.

18 Zimmer, F., *supra* note 14.

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

sumas į biudžetą, taip pat atlikti kitas pareigas, susijusias su mokesčio apskaičiavimu ir sumokėjimu. Tam, kad mokesčio mokėtojas galėtų tinkamai vykdyti jam tenkančią mokesstinę prievolę, jis turi aiškiai žinoti atitinkamo mokesčio bazę ir nuo jos priklausančią jam mokėti į biudžetą mokesčio sumą. Todėl galima teigti, kad mokesstinės prievolės vykdymo procesas prasideda nuo mokesčio apskaičiavimo ir deklaravimo. Mokesčio apskaičiavimo esmę sudaro mokėtinos į biudžetą mokesčio sumos nustatymas atsižvelgiant į mokesčio bazę ir pritaikius jai mokesčio įstatyme nustatytą mokesčio tarifą<sup>20</sup>. Mokesčių mokėtojo pareiga apskaičiuoti mokesčius yra įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 66 straipsnio 1 dalyje. Šioje nuostatoje įtvirtinta, jog vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, priklausančių mokėti mokesčių mokėtojas apskaičiuoja pats, išskyrus atitinkamuose mokesčių teisės aktuose numatytas išimtis. Pastebėjęs, kad mokeskis buvo apskaičiuotas neteisingai, mokesčių mokėtojas jį perskaičiuoja. Kaip matyti iš įstatymo nuostatų, mokesčių mokėtojas turi pareigą pats teisingai apskaičiuoti mokesčių. Jeigu mokesčių mokėtojui, vykdant šią pareigą, iškyla neaiškumų, jis gali kreiptis konsultacijos į mokesčių administratorių<sup>21</sup>.

Mokesčių administravimo įstatymo 66 straipsnio 3 dalis įtvirtina, jog Mokesčių administravimo įstatyme, jei jo atitinkamuose straipsniuose nenustatyta kitaip, vartojama mokesčio apskaičiavimo sąvoka apima ir mokesčių išskaičiuojančio asmens atliekamą mokesčių išskaičiavimą. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiavo, mokesčių mokėtojui priklausančių mokėti mokesčių apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais Mokesčių administravimo įstatyme numatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais<sup>22</sup>.

## 2.1. Mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatis

Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 1 dalis nustato, jog, jeigu kitaip nenustatyta atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kai pradėdama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Mokestiniuose ginčuose mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatis privalo būti taikoma *ex officio* (savo iniciatyva), o to nepadaręs mokestinių-teisinių santykių dalyvis, laikytina, pažeidė Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 1 dalį<sup>23</sup>. Aptariamas senaties terminas neriboja mokesčių administratoriaus teisės nustatyti ir vertinti į šį terminą nepatenkančias faktines aplinkybes, kurios yra reikšmingos apskaičiuojamiems (perskaičiuojamiems) mokesčiams ir susijusioms sumoms. Akcentuotina, jog nei Mokesčių administravimo

20 Medelienė, A.; Sudavičius, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 188.

21 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, *supra* note 19.

22 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, *supra* note 19.

23 LVAT 2005 m. balandžio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>15</sup>-485/2005 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-10-08]. <[www.lvat.lt](http://www.lvat.lt)>.

įstatymas, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui)<sup>24</sup>.

Mokesčio apskaičiavimo ar perskaičiavimo senaties skaičiavimo termino pradžia sietina su mokesčių mokėtojo patikrinimo pradžia, kuria laikytinas pavedimo tikrinti išrašymo faktas (momentas). Mokestinis patikrinimas iš esmės yra mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo vykdomo mokesčių apskaičiavimo patikrinimas (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 21 d.)<sup>25</sup>. Visa mokesčio patikrinimo procedūra yra nukreipta būtent į mokesčių apskaičiavimą ar perskaičiavimą, todėl pradėjus mokestinį patikrinimą kartu pradedamas ir mokesčių administratoriaus vykdomas mokesčių apskaičiavimas ar perskaičiavimas<sup>26</sup>.

Apibendrinant tai, kas anksčiau išdėstyta, darytina išvada, kad Mokesčio apskaičiavimo senaties termino pradžia yra pavedimo tikrinti mokesčių mokėtoją ar mokesčių išskaičiuojantį asmenį išrašymo momentas.

### 3. Mokesčio apskaičiavimo teisingumo pagrindimas

#### 3.1. Mokesčių administratoriui tenkanti įrodinėjimo našta

Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalimi, mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jokie teisės aktai nenustato dokumentų, kuriais mokesčių administratorius gali grįsti apskaičiuotus mokesčius, sąrašo, todėl mokesčių mokėtojui apskaičiuotos mokesčio ir su juo susijusios sumos gali būti grindžiamos įrodymų leistinumo kriterijus atitinkančiais dokumentais<sup>27</sup>. Mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokesčius privalo remtis objektyvia informacija, nustatoma renkant ir nešališkai vertinant visus įrodymus. Visų pirma mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus.

#### 3.2. Mokesčių mokėtojui tenkanti įrodinėjimo našta

Pagal bendrąją taisyklę, mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos<sup>28</sup>, todėl nustačius, kad mokesčių administrato-

24 LVAT 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-201/2011, *ibid*.

25 Puzinskaitė, E. Mokesčių mokėtojo patikrinimas. *Jurisprudencija*. 2003, 38(30): 111–121.

26 LVAT 2009 m. lapkričio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1431/2009 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-10-08]. <www.lvat.lt>.

27 LVAT 2011 m. gegužės 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1427/2011, *ibid*.

28 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, *supra* note 19.

rius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė<sup>29</sup>. Sąvoka „pagrįsti“ gali būti vartojama dviem aspektais. Pirmuoju aspektu, sąvoka „pagrįsti“ reiškia pateikti tokius argumentus, kurie patvirtintų, jog mokesčių administratoriaus surinkta ir iširta medžiaga, leidžia daryti išvadą, kad pats mokestis buvo apskaičiuotas neteisingai arba neteisingai nustatyta mokesčio bazė, interpretuotos faktinės aplinkybės ar pritaikytos materialinės teisės normos. Kitu aspektu, sąvoka „pagrįsti“ gali reikšti, kad mokesčio ar jo dydžio apskaičiavimo neteisingumui patvirtinti yra pateikiami nauji įrodymai, kuriais grindžiamas mokesčio mokėtojo reikalavimas<sup>30</sup>.

Kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Apisiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo priėmimo mokesčių mokėtojo naudai. Mokesčių mokėtojui siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nugincyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą, nei daro mokesčių administratorius. O tuo atveju, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei mokesčių mokėtojo, nei mokesčių administratoriaus nurodomas aplinkybes, sprendimas priimtinas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta<sup>31</sup>.

Apibendrinant teigtina, jog tais atvejais, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei mokesčių mokėtojo, nei mokesčių administratoriaus nurodomas aplinkybes, sprendimas priimtinas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta.

#### 4. Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą

Apskaičiuojant mokestį, turinio viršenybės prieš formą principas taikytinas tuomet, kai yra nustatyta, kad sandorį, ūkinę operaciją ar jų grupę mokesčio mokėtojas sudarė turėdamas tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą, išvengti mokesčio mokėjimo,

29 LVAT 2011 m. vasario 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-147/2011 ir 2011 m. gegužės 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1427/2011, *ibid*.

30 LVAT 2005 m. spalio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A 15-1280/2005; 2010 m. spalio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A 438 -1147/2010, *ibid*.

31 LVAT 2010 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-1023/2010 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-10-08]. <[www.lvat.lt](http://www.lvat.lt)>.



padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą) ar sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus. Taikydamas nurodytą principą, mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (Mokesčių administravimo įstatymo 69 str. 1 d.)<sup>32</sup>.

Europos Teisingumo Teismas šiuo klausimu yra pažymėjęs, kad kvalifikuojant sandorį kaip apmokestinamąjį, turi būti atsižvelgiama į ekonominę ir komercinę realybę, siekiant patenkinti teisinio saugumo reikalavimus, ir jei paaiškėja, jog sutarties nuostatos yra vien dirbtinis susitarimas, kuris neatspindi sandorių ekonominės ir komercinės realybės, sutarties nuostatos turi būti apibrėžtos iš naujo taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių<sup>33</sup>.

Siekiant konkrečiai situacijai taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. 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<sup>34</sup>.

Reiktų pažymėti ir 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<sup>35</sup>. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokesčines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Akcentuotina, jog tokios nuostatos, aiškinant vieno iš bendrųjų teisės principų – draudimo piktnaudžiauti teise principo – turinį, laikomasi ir Teisingumo Teismo praktikoje<sup>36</sup>. Vien ta aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokesčio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą,

32 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, *supra* note 19.

33 Europos Teisingumo Teismo 2013 m. birželio 20 d. sprendimas byloje *Alabaster* Nr. C-653/11 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-11-04]. <<http://eur-lex.europa.eu>>.

34 LVAT 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-250/2008, taip pat 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007, 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013 ir 2013 m. vasario 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-618/2013 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-10-09]. <[www.lvat.lt](http://www.lvat.lt)>.

35 Puzinskaitė, E. Relation of civil case with the procedure of taxinspection and tax dispute in the process of identification and investigation of shelter enterprises. *The problems of the financial law evolution in central and eastern Europe within the integration processes*. Vilnius-Bialystok, 2004, p. 70.

36 Europos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas byloje *Weald Leasing Ltd.* Nr. C-103/09 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-11-04]. <<http://eur-lex.europa.eu>>.

kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą<sup>37</sup>.

Apibendrinant darytina išvada, kad mokesčio apskaičiavimui, taikant turinio viršenybės prieš formą principą, būtina nustatyti, kad sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaryta turint tikslą gauti mokestinę naudą, o atsižvelgiant į Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius<sup>38</sup>. Todėl ginčui pasiekus teismą, jis turi nustatyti, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais<sup>39</sup>.

Sandoriai ir ūkinės operacijos, sudaromi siekiant mokestinės naudos, pasižymi didele įvairove. Kaip jau anksčiau buvo minėta, mokesčių mokėtojai tam tikrais atvejais sandorių realiai ne(į)vykdo, o sandorius ir jų pagrindu išrašytus fiktyvius apskaitos dokumentus, siekdami mokestinės naudos, naudoja, pavyzdžiui, apmokestinamoms pajamoms iš kitų šaltinių pagrįsti, į apskaitą įtraukti nepatirtas išlaidas ir pan., todėl nustačius minėtas aplinkybes, atsiranda prielaida taikyti turinio viršenybės prieš formą principą. Akcentuotina, kad išvados apie mokesčio mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos tik sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (pvz., paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia<sup>40</sup>.

Iš teismų praktikos matyti, kad, siekiant mokestinės naudos, dažnai įvykę sandoriai (ūkinės operacijos) įforminami taip, kad jų išraiška neatitinka realaus ekonominio (socialinio) turinio, t. y. šiais sandoriais siekiama nuslėpti realiai įvykdytus sandorius ar kitas ūkines operacijas.

Galimi ir tam tikri nebūtinai tarpiniai sandoriai (ūkinės operacijos) susijusių sandorių (ūkinių operacijų) grandinėje dėl to paties objekto (jo dalies), neretai sudaromi (ūkinės operacijos – atliekamos) siekiant sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo. Tai, jog sudarant tokius sandorius (atliekant ūkines operacijas) siekiama mokestinės naudos, kartu su kitomis aplinkybėmis, gali liudyti santykinai trumpas laiko tarpas tarp sandorių (ūkinių operacijų) susijusių sandorių (ūkinių operacijų) grandinėje. Jau vien per trumpą laiką įvykusių sandorių daugetas, nesant kitų aplinkybių, patvirtinančių tokių sandorių būtinumą, manytina, yra pakankamas pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, t. y. taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalį<sup>41</sup>.

37 LVAT 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-371/2011 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-10-08]. <[www.lvat.lt](http://www.lvat.lt)>.

38 LVAT 2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A502-1305/2008, *ibid*.

39 LVAT 2008 m. gegužės 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A525-828/2008, *ibid*.

40 LVAT 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-201/2011 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-10-10]. <[www.lvat.lt](http://www.lvat.lt)>.

41 LVAT 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-250/2008, taip pat 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-201/2011, *ibid*.

Aplinkybės, jog sudarant tarpinius sandorius (atliekant ūkines operacijas) yra siekiama mokestinės naudos, nustatymui yra labai svarbūs tiek mokesčių mokėtojo, tiek kitos sandorio (ūkinės operacijos) šalies veiksmai. Kaip pažymėjo Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A8-1844/2005, vienokio ar kitokio tikslo kaip subjektyvaus faktoriaus nustatymas yra galimas tik analizuojant faktiškai atliktus mokesčio mokėtojo veiksmus, kuriais ir yra įgyvendinami mokesčio mokėtojo turėti tikrieji tikslai.

Tam tikrais atvejais, tai, kad yra siekiama mokestinės naudos gali patvirtinti ir ta aplinkybė, kad po turto perleidimo tarpiniu sandoriu (ūkine operacija) pradinis turto savininkas toliau valdo, naudoja, disponuoja perleistu turtu bei atlieka aktyvius veiksmus, sudarydamas galutinį turto perleidimo sandorį (ūkinę operaciją).

Galimi atvejai, kai pirminis lėšų savininkas pats asmeniškai turtą perduoda ne tarpinio, bet galutinio sandorio (ūkinės operacijos) dalyviui. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A438-201/2011, kaip vieną iš pagrindų pripažinti, jog sudarant dovanojimo sutartis tarp dukters ir motinos bei tarp motinos ir sūnaus buvo siekiama mokestinės naudos (kartu su kitais įrodymais), teisėjų kolegija pripažino aplinkybę, jog padovanotos piniginės lėšos apdovanotajam pagal pirmąjį dovanojimo sandorį (motinai) realiai net nebuvo perleistos, nes dovanotojas (pagal pirmąjį sandorį – sesuo) jas tiesiogiai pervedė į galutinio gavėjo (apdovanotojo pagal antrąjį sandorį – brolio) atsiskaitomąją sąskaitą<sup>42</sup>.

Tam tikrais atvejais mokestinės naudos siekį gali patvirtinti didelis skirtumas tarp sandorio (ūkinės operacijos) ir realios turto vertės (turto pirkimo-pardavimo, nuomos) ir kitos sandorių ekonominį nepagrįstumą (nelogiškumą) įrodančios aplinkybės, tačiau šios aplinkybės savaime neįrodo mokestinės naudos siekimo ir turi būti vertinamos visų faktinių aplinkybių kontekste. Sprendžiant, ar tam tikrų sandorių pagrindu ir (ar) ūkinių operacijų metu mokesčių mokėtojo sumokėtos sumos priskirtinos mokestinę prievolę mažinančioms išlaidoms (ekonominės (apmokestinamos) veiklos sąnaudoms), t. y. ar sandoriai atlikti ne siekiant mokestinės naudos, turi būti atsižvelgtą į ekonominio pagrįstumo (ekonominės logikos) aspektą.

Nustačius klaidą ar formalių reikalavimų nesilaikymą, mokesčio apskaičiavimas turi būti atliekamas pagal Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 2 dalį, nustatančią, kad tais atvejais, kai, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, mokesčių mokėtojas suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Vadinasi, vien formalus apskaitos dokumentų trūkumas, kai ūkinės operacijos realumas (turinys) nekelia abejonių, nėra besąlyginė vada paneigti mokesčio mokėtojo teisei į tam tikrą mokestinę lengvatą ar atitinkamo mokesčio atskaitą.

Analizuojant turinio viršenybės prieš formą principo taikymo procesą būtina atskleisti draudimo piktnaudžiauti teise turinį, t. y. siekiant kvalifikuoti draudimą piktnau-

42 LVAT 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-201/2011 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-10-08]. <[www.lvat.lt](http://www.lvat.lt)>.

džiauti teise, mokesčių teisės doktrinoje ir teismų praktikoje pripažįstama, jog asmuo, įgyvendindamas savo teises ir naudodamasis savo laisvėmis, privalo laikytis Konstitucijos ir įstatymų, nevaržyti kitų žmonių teisių ir laisvių. Teisė neturėtų ginti asmens, kuris piktnaudžiauja mokesčių teisės aktais. Konstitucinis Teismas 2003 m. lapkričio 17 d. nutarime yra pažymėjęs, kad mokesčiai turi būti apskaičiuojami sąžiningai, kad draudžiama mokesčio įstatymo nustatytą prievolę pažeisti piktnaudžiovimu, kad esant piktnaudžiovimui mokesčio administratorius, nustatydamas mokesčio bazę, atkuria iškreiptas ar slepiamas aplinkybes, kad mokesčių mokėtojas turi konstitucinę pareigą sąžiningai mokėti mokesčius<sup>43</sup>.

Draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas. Šio bendrojo principo egzistavimą pagrindžia ir Teisingumo Teismo praktika<sup>44</sup>. Piktnaudžiaujant teise sukurtos teisinės pasekmės nepripažįstamos ir neginamos<sup>45</sup>. Piktnaudžiovimu mokesčių įstatymais dirbtinai sukuriama teisinė situacija, lemianti mokestinę naudą (mokestinį pranašumą). Tokios mokestinės naudos įgijimas pažeidžia mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principus<sup>46</sup>, nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Šiuos principus pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla<sup>47</sup>. Draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas ir jo taikymas laiko požiriu yra neribotas, todėl, konstatuodami piktnaudžiovimą, mokesčių administratorius ar mokestinius ginčus nagrinėjantys subjektai neprivalo nurodyti teisės normų, suteikiančių jiems tokią teisę. Mokesčių mokėtojo piktnaudžiovimą leidžiančios konstatuoti teisės normos gali tik detaliuoti nustatyto piktnaudžiovimo teises pasekmes, tačiau jų nebuvimas negali paneigti mokesčių administratoriaus teisės pripažinti dėl piktnaudžiovimo sandoriais kilusias teises pasekmes.

Darytina išvada, kad piktnaudžiovimas 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<sup>48</sup>.

Piktnaudžiovimo teise (pvz., PVM atskaita) koncepciją Teisingumo Teismas apibrėžė *Halifax* byloje<sup>49</sup>. Piktnaudžiovimo PVM atskaita atvejai yra tokie, kai mokesčių mokėtojas sukuria transakcijų eigą nesiejant jų su ekonominiu pagrindimu, pagrindinis

43 LVAT 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-201/2011 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-10-24]. <[www.lvat.lt](http://www.lvat.lt)>.

44 Europos Teisingumo Teismo 2000 m. gruodžio 14 d. sprendimas byloje *Emsland-Starke* Nr. C-110/99 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-11-06]. <<http://eur-lex.europa.eu>>.

45 Valančius, V.; Brazdeikis, A. Kitoks požirius į nuostolius dėl piktnaudžiovimo civiliniu procesu. *Jurisprudencija*. 2011, 18(4): 1469.

46 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, *supra* note 19.

47 LVAT 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004. *Administracinių teismų praktika*. 2004, 6: 128–143 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-10-08]. <[www.lvat.lt](http://www.lvat.lt)>.

48 LVAT 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-371/2011, taip pat 2006 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A444-794/2006, *ibid*.

49 Europos Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje *Halifax* Nr. C-255/02 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-11-06]. <<http://eur-lex.europa.eu>> .

tokių veiksmų tikslas yra mokesstinės naudos įgijimas. Teisingumo Teismas suformulavo piktnaudžiavimo teise taisyklės dėl PVM mokesčio, būtent konstatavo, kad piktnaudžiavimas bus tuomet, kai bus nustatytos dvi būtinos sąlygos: 1) transakcija atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas Šeštojoje direktyvoje bei nacionalinės teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokesstinis pranašumas, kuris prieštarauja Šeštosios direktyvos tikslams; 2) pagrindinis transakcijų tikslas yra mokesstinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo.

Analizuojant piktnaudžiavimo teise instituto turinį taip pat labai svarbi yra sąžiningumo koncepcija. Ji Teisingumo Teismo sprendimuose yra nurodoma tose bylose, kuriose yra pasisakoma dėl galimybės riboti teisę į atskaitą tuomet, kai subjektai dalyvauja PVM sukčiavime.

Teisingumo Teismas sąžiningumo koncepciją pradėjo formuoti sujungtose bylose *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd.* ir *Bond House Systems Ltd.*, kuriose Teismas pripažino, kad mokesčio mokėtojo teisė į atskaitą negali priklausyti nuo to, koku būdu tiekimų grandinėje veikia kiti subjektai. Teisingumo Teismas konstatavo, kad jeigu mokesčių mokėtojas nežino apie kitų mokesčių mokėtojų vykdomą PVM sukčiavimą, tai jam negali atsirasti neigiamos pasekmės. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad faktas dėl to, ar mokėtinas mokeskis buvo sumokėtas į valstybės biudžetą, neturi įtakos teisės į atskaitą įgyvendinimui<sup>50</sup>.

Sąžiningumo koncepciją Teisingumo Teismas įtvirtino sprendime, priimtame sujungtose bylose *Axel Kittel* ir *Recolta Recycling*<sup>51</sup>. Šiose sujungtose bylose buvo nagrinėjami du aspektai: sąžiningumas ir sutarties negaliojimas pagal nacionalinės civilinės teisės normas. Teisingumo Teismas sujungtose bylose *Axel Kittel* ir *Recolta Recycling* nesutiko su mokesčių administratoriumi ir, vadovaudamasis PVM neutralumo principu, pasisakė, kad teisės į atskaitą ribojimas vadovaujantis nacionalinėmis civilinės teisės normomis, iš kurių atsiranda sandorių negaliojimas, prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslams. Taip pat pažymėjo, kad mokesčių mokėtojui, kuris nežino, kad dalyvauja mokesčių sukčiavime, ir kuris elgdamasis rūpestingai negali to žinoti, negali būti ribojama teisė į atskaitą tik todėl, kad paaiškėjo tiekėjo nesąžiningumas<sup>52</sup>. Sąžiningumo koncepcija Teisingumo Teismo praktikoje toliau plėtojama 2012 m. gruodžio 6 d. sprendime byloje *Bonik*<sup>53</sup>, taip pat 2012 m. birželio 21 d. sprendime sujungtose bylose *Mahagében* ir *David*<sup>54</sup>.

Iš viso to išplaukia, kad Teisingumo Teismas dėl sąžiningumo koncepcijos pasisako tuomet, kai sandorių tiekimo grandinėje susiduriama su apgaule atliktais teisei priešingais veiksmais, pavyzdžiui, su klaidingų deklaracijų pateikimu, neteisinių sąskaitų

50 Europos Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimai byloje *Optigen Ltd.* Nr. C-354/03, *Fulcrum Electronics Ltd.* Nr. C-355/03 ir *Bond House Systems Ltd.* Nr. C-484/03 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-11-04]. <<http://eur-lex.europa.eu>> .

51 Europos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimai byloje *Axel Kittel* Nr. C-439/04 ir *Recolta Recycling* Nr. C-440/04, *ibid.*

52 *Ibid.*

53 Europos Teisingumo Teismo 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimas byloje *Bonik* Nr. C-285/11, *ibid.*

54 Europos Teisingumo Teismo 2012 m. birželio 21 d. sprendimas byloje *Mahagében* Nr. C-80/11 ir *David* C-142/11, *ibid.*

faktūrų išrašymu ar realių sandorių atlikimu turint tikslą nesumokėti iš PVM apmokestinamo sandorio gauto PVM, tai yra tikslingai siekiant pasisavinti PVM.

Pažymėtina, kad apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, jog, įsigydamas prekių, jis dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, turi būti laikomas sukčiavime dalyvaujančiu asmeniu, nepaisant to, ar perparduodamas prekes ar panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos.

Apibendrinus tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad nacionalinės institucijos ir teismai, pagal objektyvius duomenis nustatę, kad sandoriai, kuriais grindžiama teisė į mokestinę lengvatą, sudaryti piktnaudžiaujant arba nustatomas paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje arba jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu, turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos.

Pagal Teisingumo Teismo praktiką, apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą<sup>55</sup>.

## Išvados

Turinio viršenybės prieš formą principas gali būti taikomas tik įvertinus subjektyvų sandorio tikslą, ekonominį sandorio turinį, pasirinktą teisinę sandorio formą ir jos adekvatumą konkrečioms sąlygoms, sandorio pateisinimą – verslo motyvą, mokestinę naudą.

Palankiausiai mokesčių mokėtojui turinio viršenybės prieš formą principas aiškinaamas Belgijoje, nes mokestinėmis priemonėmis draudžiama kištis į civilinį teisinį sandorio vertinimą.

Kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei mokesčių mokėtojo, nei mokesčių administratoriaus nurodomas aplinkybes, sprendimas priimtinas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta.

Mokesčio apskaičiavimo taikant turinio viršenybės prieš formą principą pagrindais gali būti: neįvykę sandoriai, kurie grindžiami išrašytais apskaitos dokumentais, tarpiniai ar priedangos (nebūtinai) 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 turto, didelis skirtumas tarp realios – faktinės ir sandorio turto (paslaugų) vertės.

55 LVAT 2012 m. balandžio 23 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-1686/2012 2011 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-10-24]. <[www.lvat.lt](http://www.lvat.lt)>.

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.

Europos Teisingumo Teismo mokesčių bylų analizės pagrindu teigtina, jog sprendžiant turinio viršenybės prieš formą taikymo būtinumą, reikšminga yra įvertinti, ar susiklosčiusiuose mokestiniuose-teisiniuose santykiuose nėra piktnaudžiavimo teise ar sukčiavimo (dalyvavimo sukčiavime) ir ar egzistuoja sąžiningumo koncepcija.

Apmokestinamajam asmeniui atsisakytina suteikti teisę į mokestinę lengvatą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma, jog sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant, nustatomas paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje arba jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos.

## Literatūra

- Abgabenordnung, 1977.
- Administracinių teismų praktika. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis.* 2004, 6.
- Belgian Incom Tax Code. 1992.
- De Broe, L. *International Tax Planning and Prevention of Abuse.* Amsterdam, 2008.
- Europos Teisingumo Teismo 2000 m. gruodžio 14 d. sprendimas byloje *Emsland-Starke* Nr. C-110/99. 02 [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-11-06]. <<http://eur-lex.europa.eu>>.
- Europos Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimas byloje *Fulcrum Electronics Ltd.* Nr. C-355/03.
- Europos Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimas byloje *Bond House Systems Ltd.* Nr. C-484/03.
- Europos Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimas byloje *Optigen Ltd.* Nr. C-354/03.
- Europos Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje *Halifax* Nr. C-255/02.
- Europos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimas byloje *Axel Kittel* Nr. C-439/04.
- Europos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimas byloje *Recolta Recycling* Nr. C-440/04.
- Europos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas byloje *Weald Leasing Ltd.* Nr. C-103/09.
- Europos Teisingumo Teismo 2012 m. birželio 21 d. sprendimas byloje *Mahagében* Nr. C-80/11.
- Europos Teisingumo Teismo 2012 m. birželio 21 d. sprendimas byloje *David* Nr. C-142/11.
- Europos Teisingumo Teismo 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimas byloje *Bonik* Nr. C-285/11.
- Europos teisingumo Teismo 2013 m. birželio 20 d. sprendimas byloje *Alabaster* Nr. C-653/11.
- Grauberg, T. *Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. Juridica International.* 2009, Num. XVI.

- Gregory, V. Helvering 293 U.S 465 (19350).  
Justia: US Supreme Court Center [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-11-21]. <<https://supreme.justia.com/cases/>>.
- Psaros, J.; Trotman, K. T. *The impact of the type of accounting standards on preparer's judgments*. 2004, *Abacus*, 40(1).
- Kelly, L.; Gormley, A. M. *Significant Worldwide Taxation Developments in 2012*. 2012, 4.
- Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*. 1992, Nr. 33-1014.
- Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 63-2243. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. balandžio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A15-485/2005.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. spalio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A15-1280/2005.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A444-794/2006.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-250/2008.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. gegužės 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A525-828/2008.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A502-1305/2008.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. lapkričio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1431/2009.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1023/2010.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1147/2010.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-201/2011.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-147/2011.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-371/2011.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gegužės 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1427/2011.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-618/2013.
- Medelienė, A.; Sudavičius, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011.
- 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*. 2008.
- Psaros, J.; Trotman, K. T. The Impact of the type of accounting standards on preparer's judgments. *Abacus*. 2004, 40(1) [interaktyvus]. <<http://onlinelibrary.wiley.com/>>.
- Puzinskaitė, E. Mokesčių mokėtojo patikrinimas. *Jurisprudencija*. 2003, 38(30).
- Puzinskaitė, E. *Mokestinių ginčų proceso teisinė analizė*. Daktaro disertacijos santrauka. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2002.
- Puzinskaitė, E. Relation of civil case with the procedure of tax inspection and tax dispute in the process of identification and investigation of shelter enterprises. *The problems of the financial law evolution in central and eastern Europe within the integration processes*. Vilnius-Bialystok, 2004.
- Puzinskaitė, E.; Klišauskas, R. Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. *Jurisprudencija*. 2012, 19(2).
- The Constitution of Belgium. 1994.
- Valančius, V.; Brazdeikis, A. Kitoks požiūris į nuostolius dėl piktnaudžiavimo civiliniu procesu. *Jurisprudencija*. 2011, 18(4).



Višinskis, V. *Teismo sprendimų vykdymo procesinės problemos*. Vilnius: Justitia, 1999.

Zalasincki, A. Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ Direct Tax Case Law. *Interfax*. 2007, (35)5.

Zimmer, F. *Form and substance in tax law*. Haag: Studies on International Fiscal Association, 2002.

**Anotacija.** Straipsnyje, pasitelkiant sisteminės ir teisinės analizės, istorinį, loginį, dokumentinės analizės ir lyginamąjį metodus, remiantis nacionaliniais teisės, Lietuvos mokslininkų ir teisės specialistų darbais, pasitelkiant mokesčių ginčų bylų analizę, sprendžiamos problemos, kylančios mokesčių teisės aiškinimo ir taikymo srityje, t. y. mokesčio apskaičiavimo taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Straipsnyje teismų praktikos analizės pagrindu tyrinėjama mokesčių mokėtojo pareiga apskaičiuoti mokesį, pateikiamos mokesčio apskaičiavimo senaties taikymo rekomendacijos, nustatomi atvejai, kuomet pareiga įrodyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą tenka mokesčių administratoriui, kuomet – mokesčių mokėtojui.

**Reikšminiai žodžiai:** mokeskis, mokesčių mokėtojas, mokesčių administratorius, mokeskinė nauda, mokeskinės pasekmės, mokeskinis pranašumas, piktnaudžiavimas teise, ekonominis pagrindumas, formalį sandorio išraiška, fiktyvus sandoris, ūkinės operacijos turinys.

## TAX CALCULATION USING THE PRINCIPLE OF SUBSTANCE OVER FORM

Egidija Puzinskaitė

Mykolas Romeris University, Lithuania

**Summary.** With the help of systemic and legal analysis, historical, linguistic, logical document analysis and comparative methods and relying on national law, the works of Lithuanian scientists and legal professionals and tax dispute case analysis, this article, by applying the principle of substance over form, solves problems arising within the context of calculating tax. Using case law analysis as its basis, the article explores the taxpayer's duty to calculate tax, provides recommendations for the application of a period of limitation for calculating taxes and identifies cases, where the burden of proof of correctness of tax calculation lies within the tax administrator and within the taxpayer. The article provides taxpayers guidelines about how to avoid tax violations. The jurisdiction of the High Administrative Court in the area of tax disputes, specifically in applying the principle of substance over form, is examined in detail.

The article consists of an introduction, three chapters (which are subsequently subdivided into subchapters) and conclusions. Chapter One explores the substance of the taxpayer's duty to calculate taxes and it also includes one subchapter that analyses the application of a period of limitation for calculating and recalculating taxes. Chapter Two identifies which specific participants in tax and legal relations bear the burden of proof, namely when the burden

*of proof lies within the taxpayer and when it lies within the tax administrator. Chapter Three analyses the principle of substance over form. Chapter Four analyses the application of the principle of substance over form. The article ends with conclusions. The article has been prepared on the basis of the case law of the Lithuanian Supreme Administrative Court concerning the application of tax legislation. The aim of the study is to conclude that the principle of substance over form can be applied after assessing the subjective aim of the transaction, the economic content of the transaction, the selected legal form of the transaction and its adequacy for specific conditions, the justification or motive behind the transaction, and tax benefits. The most favourable explanation of the principle of substance over form for a taxpayer is provided in Belgium, where it is prohibited to use tax measures to interfere with the civil legal assessment of a transaction. When there is insufficient evidence to confirm the circumstances specified by either the taxpayer or the tax administrator, a resolution is adopted against the party that failed to provide proof of the circumstances. The following could be the basis for the application of substance over form in tax calculation: failed transactions based on issued accounting documents; intermediate or sham (optional) transactions; a short time interval between transactions in the common chain of transactions or plurality of transactions over a short period of time, when after the final transaction the original property owner continues to hold that property; a great difference between the actual value of the property (services) and the value of the transaction. Abuse of tax laws can be established only when a tax advantage was the main objective pursued by the underlying transactions and the taxpayer's activities that cause the tax advantage cannot be justified either by economic logic, which is demonstrated by the pursuit of maximum profit at minimum cost, or by other circumstances. On the basis of the analysis of the tax-related cases of law of the European Court of Justice, it can be stated that in deciding the need of the application of substance over form, it is important to evaluate whether there is abuse of the law or fraud (participation in the fraud) in the existing taxation and legal relations and whether there is a concept of fairness. The taxable person can be refused a right of tax exemption if according to objective evidence can be established that transactions, from which that right derives, constitute an abuse of rights, the taxable person commits a fraud or if it can be proved that the taxable person (buyer) knew or should have known that by making his purchase he is participating in the transaction relating to a fraud made by a supplier or other party participating in this chain of transaction even if this transaction corresponds to the objective criteria, which form the concepts of the supply of goods or economic performed by the taxable person.*

**Keywords:** *tax, taxpayer, tax administrator, tax benefit, tax implications, tax advantage, abuse of rights, economic feasibility, formal expression of a transaction, artificial transaction, content of an economic operation.*

---

**Egidija Puzinskaitė**, Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Finansų ir mokesčių katedros lektorė, socialinių mokslų (teisė) daktarė. Mokslinių tyrimų kryptis: mokestinių ginčų teisinis procesas.

**Egidija Puzinskaitė**, Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, Doctor of Social Sciences (Law), lecturer. Research interests: legal process of tax disputes.