

MOKESČIŲ VENGIMO REIŠKINIO ANALIZĖ, ATSIŽVELGIANT Į SOCIALINIŲ
MOKSLŲ SĄVEIKĄGytis Kuncėvičius *
Violeta Kosmačaitė **

*Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Administracinės teisės ir proceso katedra
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius
Telefonas 271 45 45
Elektroninis paštas atk@mruni.lt*

Pateikta 2007 m. kovo 19 d., parengta spausdinti 2007 m. gegužės 24 d.

Santrauka. Straipsnyje nagrinėjamas mokesčių vengimas, kaip integralaus pobūdžio socialiai vertintinas žalingas visuomenei reiškinys, kurį mažinti būtina panaudojus konsoliduotus socialinių mokslų pasiekimus.

Straipsnį sudaro trys dalys. Pirmojoje dalyje atskleidžiama mokesčių vengimo samprata. Mokesčių vengimas analizuojamas kaip bendrateisė problema, todėl tai atskleidžiama kaip visuomenei pavojingos veikos išraiška – administraciniai teisės pažeidimai, baudžiamieji nusižengimai ir nusikaltimai.

Antrojoje dalyje analizuojama mokesčių vengimo, kaip teisinės problemos, esmė. Atskleidžiamas šio neigiamo reiškinio poveikis valstybės teisei sistemai. Pabrėžiama, kad vengti mokėti mokesčius prieštarauja Konstitucijoje įtvirtintoms konstitucinėms asmenų pareigoms. Iškeliama vyraujančios neigiamos šiandieninės Lietuvos visuomenės teisinės sąmonės nuostatos dėl šios konstitucinės pareigos.

Trečiojoje straipsnio dalyje atskleidžiamas naujo strateginio lygmens požiūris į mokesčių vengimo problemą poreikis. Siekiant šio tikslo, nagrinėjama būtinybė spręsti mokesčių vengimo problemą pasitelkiant ekonomikos, sociologijos, vadybos, psichologijos, teisės ir kitus socialinius mokslus.

Pagrindinės sąvokos: mokesčių vengimas, socialiniai mokslai, sąveika, konsolidavimas, specialiosios žinios.

IVADAS

Probleminė situacija. Mokesčių vengimas yra viena opiausių šiandieninės Lietuvos socialinės teisinės praktikos problemų. Žvelgiant į Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (toliau – FNTT) veiklos ataskaitas matoma, jog 2002 m. išaiškinta daugiau nei 71 mln. Lt, 2003 m. daugiau nei 81 mln. Lt, 2004 m. daugiau nei 39 mln. Lt, 2005 m. daugiau nei 57 mln. Lt, 2006 m. daugiau nei 45 mln. Lt nuslėptų mokesčių [1]. Nusikalstamumas mokesčių srityje (kaip kraštutinė mokesčių vengimo pasireiškimo forma) yra latentiškas, todėl galime

daryti prielaidą, kad pateikti skaičiai tik fragmentiškai atspindi nedidelę dalį tikrosios žalos, padaromos kiekvieno asmens, visuomenės ir visos valstybės finansiniams interesams. Kaskart vis garsiau kalbama, kad būtina kontroliuoti šešėlinę ekonomiką. Jos dalis yra būtent mokesčių vengimo apraiškos. Tačiau sisteminio mokesčių vengimo problema iki galo nesuvokiama. Suvokus šią problemą, būtų pasiekta geresnių mokesčių vengimo kontrolės rezultatų, negu pasiekta šiuo metu. Esmė ta, kad su šio reiškinio visuotinai pavojingomis apraiškomis kovojama epizodiškai, izoliuotai taikant atskiras priemones, jų nederinant tarpusavyje. Nesiremiama mokslinių tyrimų duomenimis, kurie sudarytų sąlygas mokesčių vengimo problemą įvertinti strategiškai ir atskiras socialines bei teisines priemones sujungti į vientisą socialinę teisinę nusikaltimų, taip pat kitų teisės pažeidimų kontrolės sistemą, sudarančią būtinas

* Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Administracinės teisės ir proceso katedros lektorius.

** Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Administracinės teisės ir proceso katedros lektorė.

ekonomines, teisinės, vadybines ir kitas socialines prielaidas efektyviau mažinti šio reiškinio neigiamas pasekmes.

Straipsnio tikslas – išanalizuoti ir atskleisti mokesčių vengimo reiškinį, kaip socialinę teisinę problemą, bendras socialines teisinės nusikaltimų ir kitų mokesčių pažeidimų kontrolės galimybes, suvienijant įvairias socialinių mokslų galimybes.

Straipsnio objektas – mokesčių vengimas kaip teisiškai neigiamai vertintinas socialinis teisinis reiškinys, kurio sukeltoms problemoms spręsti būtina socialinių mokslų galimybes pritaikyti konsoliduotai.

Rašant straipsnį taikyti šie tyrimo metodai: sisteminis, padėjęs kritiškai vertinti Lietuvoje susiklosčiusią socialinę teisinę praktiką, kontroliuojant mokesčių vengimo problemą; taikant **profesinės patirties apibendrinimo metodą** analizuota ir vertinta egzistuojanti praktika, įgyta autoriui dirbant Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyboje (toliau – FNNT); **statistiniai metodai** autorių taikyti renkant ir klasifikuojant įvairių atskaitų ir interneto tinklalapių statistikos duomenis.

1. MOKESČIŲ VENGINIMO SAMPRATA

Vertinant mokesčių vengimą kaip sudėtingą ir integralų socialinį teisinį reiškinį būtina suvokti jo sampratą. Pabrėžtina, kad mokesčių vengimas yra nevienareikšmė, sudėtinė veika, apibūdinanti tam tikrų atliekamų veiksmų ir neveikimo apraiškas. Šiame straipsnyje mokesčių vengimas bus aiškinamas labiau abstrahuotai (jis bus siejamas daugiausia su tam tikra teisine praktika), todėl bus apsiribojama bendraisiais teisiniais šios sąvokos aspektais.

Labiau atkreipiant dėmesį į teisinį mokesčių vengimo sampratos aspektą pabrėžtina, jog socialinės mokesčių vengimo sampratos nėra. „Mokesčių vengimo“ terminas socialinėje teisinėje praktikoje vartojamas fragmentiškai, nedetalizuojant jo turinio. Mokesčių vengimo kategorija vartojama Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekse (toliau – LR ATPK) [2], Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse (toliau – LR BK) [3], Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – LR MAĮ) [4]. Todėl nagrinėjant šį socialinį teisinį reiškinį labiau teisiniu aspektu, tikslinga apsibrėžti tam tikrus teisinius kriterijus, padedančius suvokti, koks gi iš tiesų yra mokesčių vengimo teisinis turinys ir kaip jis atsiskleidžia teisinėje mokesčių vengimo kontrolės praktikoje.

Apibrėžiant mokesčių vengimo kategoriją, mūsų manymu, terminą „mokestis“ turėtume aiškinti taip, kaip tai numatyta LR MAĮ 2 straipsnyje: „Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtoju nustatyta piniginė prievolė valstybei. Šiame įstatyme numatyta mokesčio sąvoka apima ir 13 straipsnyje nurodytas įmokas ir rinkliavas.“ Pažymėsime, kad 13 straipsnyje minimi mokesčiai, įmokos, valstybės rinkliavos, muitai ir atskaitymai nuo pajamų.

Vengimo, priešingai nei mokesčio, sąvokos įstatymas neapibrėžia, todėl visų pirma reikia išsiaiškinti šio žodžio lingvistinę prasmę. *Dabartinės lietuvių kalbos*

žodynas sąvoką „vengimas“ aiškina kaip stengimąsi išsisukti, išsisukinėjimą [5, p. 921], t. y. tam tikros pareigos neatlikimą.

Pasakytina, jog išsiaiškinus šių atskirų sąvokų prasmę, dar negalima suformuluoti mokesčių vengimo apibrėžimo, nes šiomis sąvokomis įvardijamas procesas gali įgauti įvairias modifikacijas. Tai reiškia, kad mokesčių vengimas teisine prasme gali būti suprantamas per pasireiškimo formas. Reikėtų atskleisti, kokias prasmes kategorija „mokesčių vengimas“ gali įgauti atskiruose teisės aktuose ir juos taikant praktikoje. Visų pirma reikėtų išskirti tokias kategorijas kaip „*piktnaudžiavimas teise*“ ir „*mokesčių planavimas*“. Atsižvelgdami į tai, kad mokesčių vengimo kategorija vartojama įvairiose teisės šakose, turime išryškinti *piktnaudžiavimo teise ir mokesčių planavimo* koreliacijas su mokesčių vengimo kategorija, vartojama administracinėje ir baudžiamajoje teiseje.

Piktnaudžiavimas teise, siekiant mokestinės naudos. Draudimo piktnaudžiauti teise principas yra bendrasis teisės principas. Apskritai ši kategorija mokesčių teiseje reiškia mokesčių išvengimą nepažeidžiant teisės aktų reikalavimų. Atsižvelgiant į tai, kad, piktnaudžiuojant teise, neretai vengiama momėti mokesčius, Lietuvos Respublikos MAĮ 10 str. buvo įtvirtinta turinio viršenybės prieš formą koncepcija.

Galima išskirti dvi mokesčių išvengimo formas – *priimtina ir nepriimtina*. *Nepriimtinas piktnaudžiavimas teise* yra tada, kai įstatymuose įteisinamos normos, draudžiančios tokią praktiką [6]. Tai yra *tikrasis piktnaudžiavimas teise*. Tuo tarpu jau minėta *priimtina mokesčių išvengimo forma* pasireiškia kaip mokesčių minimizavimas arba planavimas.

Mokesčių planavimas arba **minimizavimas** taip pat teisinėje literatūroje dažnai nagrinėjama tema. „*Mokestinis planavimas – tai situacija, kai teisėtai apeinami įstatymai ir tokiu būdu gaunamos lengvatos arba visiškai išvengiama mokesčio. Mokesčio mokėtojas turi teisę naudoti visas priemones, tame tarpe ir įstatymų spragas ir tokiu būdu nemokėti mokesčių bei išlaikyti savo nuosavybę. Čia galioja taisyklė, kad visos abejonės traktuojamos mokesčio mokėtojo naudai*“ [7, p. 211].

Taigi *piktnaudžiavimas teise ir mokesčių planavimas* yra išorinė to paties mokesčių vengimo išraiška. Tačiau, kaip jau buvo minėta, ši sąvoka figūruoja ir LR ATPK bei LR BK. Todėl mokesčių vengimą turėtume suprasti kaip neteisėtas veikas, bandant išvengti mokesčių ir pasireiškiančias administraciniais teisės pažeidimais arba baudžiamaisiais nusižengimais bei nusikaltimais. Šiais neteisėtais veiksmais pažeidžiami kiekvieno asmens, visuomenės ir valstybės teisėti interesai, todėl jų padarymas užtraukia administracinę ar net baudžiamąją atsakomybę. Galiojančiame LR BK, kaip ir LR ATPK, fiksuota pažeidimų sudėčių sistema, kurias apibendrinus pagrįstai galima traktuoti kaip mokesčių vengimo būdus. LR MAĮ kalbant tiek apie piktnaudžiavimo teise institutą, tiek ir apie mokesčių įstatymų pažeidimus, taip pat vartojamas terminas „*mokesčių vengimas*“.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, vadovaudamasis LR MAĮ, taip pat yra pareiškęs nuomonę

apie mokesčių vengimo kategoriją (ši nuomonė buvo pateikta, dar galiojant ankstesnės redakcijos MAĮ, būtent dėl 24 str. 3 d., kuri galiojo iki 2004 m. gegužės 1 d. – *aut. pastaba*). Šiame straipsnyje pavartota sąvoka „vengimas“ lingvistine prasme suprantama kaip stengimasis išsisukti, išsisukinėjimas. Stengimasis išsisukti – elgesio būdas, kuris parodo žmogaus sąmonėje susiformavusį valinį elementą – sąmoningą siekimą tam tikrų pasekmių. Todėl vengimą mokėti mokesčių aiškinant kaip mokesčių teisinius santykius, darytina išvada, kad tai yra sąmoninga tyčinė veikla, kuri gali pasireikšti tuo, kad laiku be pateisinamų priežasčių nepateikiama deklaracija, į deklaraciją įrašomi neteisingi duomenys apie savo ar įmonės pajamas, pelną ar jų naudojimą, apgaulingai tvarkoma apskaita, klastojami, slepiami apskaitos dokumentai ir kita. T. y. turi būti numatyti mokesčio mokėtojo faktiškai atlikti veiksmai, kurie įrodytų, kad mokesčių mokėtojas siekė visiškai ar iš dalies išvengti mokėti mokesčius [8]. Iš tiesų išaiškinta labai informatyviai ir pagrindžiant ne tik „vengimo“ sąvoką, bet ir patvirtinant, kad tokie pažeidimai kaip duomenys apie pajamas, pelną ar jų naudojimą pateikti neteisingai, nepateikta deklaracija ar buhalterinė apskaita tvarkoma apgaulingai yra ne kas kita, kaip mokesčių vengimo būdai, kuriais gali būti įgyvendinami darant tiek administracinius teisės pažeidimus, tiek baudžiamuosius nusikaltimus ir nusikaltimus. Be piktnaudžiavimo teise ir mokesčių planavimo, tai yra trečioji mokesčių vengimo forma.

Nagrinėjant anksčiau pateiktų pagrindinių mokesčių vengimo formų santykį reikėtų pabrėžti, jog valstybė ir mokesčių mokėtojai (verslininkai) itin skirtingai vertina nagrinėjamą reiškinį. Valstybė skiria dideles pajėgas mokesčių nusikaltimų kontrolei, tuo tarpu verslo atstovai kritikuoja tokius siekius ir nurodo savas priežastis: „Lietuvoje verslas pakankamai sėkmingai perėmė kitose šalyse bei tarptautiniame versle paplitusią verslo praktiką, leidžiančią maksimaliai minimizuoti galimą mokesčių naštą. Taigi, mokesčių vengimas (plačiąja prasme) perėjo į kokybiškai kitokį lygį, kuriam nereikia tokių primityvių priemonių kaip dvigubos sąskaitos, melagingos deklaracijos, fiktyvių įmonių sąskaitos, fiktyvaus eksporto ir pan.“ [6]. Kaip matome, taip bandoma paneigti, kad mokesčių vengimas, pažeidžiant teisę ir darant nusikaltimus, paplitęs. Siekiama iškelti į pirmą vietą mokesčių planavimą. Tačiau teigtina, kad šiandieninės realijos ir minėti mokesčių nusikaltimų statistikos rodikliai neleidžia taip paprastai pritarti pasakytai nuomonei. Apžvelgus situaciją, galima teigti, kad mokesčių vengimas šiuo metu itin dažnas administracinių teisės pažeidimas ir nusikaltimas. Todėl šiam reiškiniui turi būti skiriamas išskirtinis dėmesys, kuriant ir taikant tiek prevencijos, tiek atsakomybės priemones.

Galima daryti išvadą, kad mokesčių vengimas plačiąja prasme – tai bet kokie teisėti ir neteisėti veiksmai, kuriais siekiama visiškai arba iš dalies susikurti tokias sąlygas, kurios suteikia galimybę nevykdyti arba ne iki galo įvykdyti įstatymais nustatytą mokesstinę prievolę. Tuo tarpu administracine teisine ir baudžiamąja teisine prasme sąvoką „mokesčių vengimas“, mūsų manymu,

reikėtų traktuoti kaip siekimą visiškai arba iš dalies neįvykdyti įstatymais nustatytos mokesstinės prievolės. Tai pažeidimai, už kuriuos numatyta administracinė ir baudžiamoji atsakomybė, kad galutinai toks siekis įgyvendinamas darant šiuos pažeidimus. Šiame straipsnyje remsimės būtent šio mokesčių vengimo, kaip visuotinai pavojingo socialiai neigiamai vertintino reiškinio, samprata.

2. MOKESČIŲ VENGINIMO PROBLEMOS TEISINIS VERTINIMAS

Mokesčių vengimas – opi šiandieninės Lietuvos socialinės, politinės, ekonominės, teisinės realybės problema. Tai itin kontrastingas ir integralus reiškinys, sukeliantis socialiai neigiamų padarinių visoms visuomenės gyvenimo sritims. Atsižvelgiant į šio reiškinio integralų pobūdį, reikėtų pabrėžti, kad, neatsižvelgiant į tai, jog jis nagrinėjamas įvairiais aspektais, galutinė išvada visada turi būti teisiškai įvertinta. Vertinimas savo ruožtu taip pat yra sudėtingas ir įvairiapusis.

Mokesčių vengimas iš esmės atsirado vykstant dideliems socialiniams pokyčiams, atvedusiems Lietuvą prie laisvosios rinkos. Tai būdinga visoms posovietinėms valstybėms. Kaip nurodoma literatūroje, „mokesčių vengimas (mokestiniai nusikaltimai) organiškai susijęs su rinkos santykiais, privačia nuosavybe ir verslu. Su privačių įmonių skaičiaus didėjimu iškilo aštrūs prieštaravimai tarp naujų savininkų interesų iš vienos pusės ir tarp valstybės bei visuomenės interesų iš kitos pusės“ [10, p. 589].

Mokesčių vengimo neigiamos teisinės, socialinės, ekonominės ir kitos pasekmės apima daugelį visuomenės gyvenimo sričių ir yra akivaizdžios bei neginčijamos: susilpninamos valstybės galimybės įgyvendinti socialinę politiką, užtikrinti piliečių teisėtus interesus ir lūkesčius kurti ekonominę, kultūrinę gerovę ir kita.

Mokesčių vengimo teisinio įvertinimo būtinybė sistemškai nulemta šio reiškinio ekonominės prigimties ir teisės objektyvacijos terpės, nes, neatsižvelgiant į tai, koku aspektu – ekonominiu, socialiniu ar etiniu mes jį vertinsime, neišvengiamai prieisime ribą, už kurios mokesčių vengimo analizė, atsieta nuo teisinio vertinimo, nebetenka prasmės. Iš esmės galima teigti, kad taip atsitinka todėl, jog bet kokia diskusija apie mokesčių vengimo daromą žalą baigiasi teiginiu, kad tik sumažinus mokesčių vengimo atvejų iki visuomenei priimtinių ribų, bus galima įgyvendinti valstybės išpareigojimus savo nariams. Ir tikriausiai nesuklystume pasakę, kad šis tikslas be tų priemonių, kuriomis disponuoja administracinė, baudžiamoji, mokesčių teisė, kriminologija, teisės sociologijos mokslas, negali būti įgyvendintas.

Šiandieninėje Lietuvos žmonių buitinėje sąmonėje akivaizdus priešiškas paklusti mokesčių įstatymų reikalavimams. Susidaro išpūdis, kad visuomenė dėl plačiai paplitusių privačių ir viešųjų interesų painiojimo gana plačiai toleruoja mokesčių pareigų nevykdymą, kartu smerkdama vagystes, plėšimus, turto prievartavimus ir kitus panašius veiksmus. Kaip teigia kriminologai, didelis mokesčių nusikaltimų latentškumas susi-

jęs visų pirma su tuo, kad mokestiniais nusikaltimais pažeidžiami valstybės interesai, o gyventojai šiems nusikaltimams pakantūs arba juos vertina net palankiai [10, p. 589]. Dėl tokio mokesčių įstatymų reikalavimų nevykdymo įtakos turi neigiamas požiūris į valdžios įgyvendinamą politiką, neracionalus lėšų naudojimas, socialiai neteisingas finansinių išteklių paskirstymas ir kiti panašūs veiksniai, kurių šiandieninėje mūsų socialinėje realybėje apstu. „*Dažnai mokesčių didinimo žingsniai valdžios motyvuojami tuo, kad nėra pakankamai finansavimo resursų sveikatos apsaugai, socialiniam draudimui ar švietimui. Iš tiesų problema slypi ne finansinių resursų trūkume, o jų neefektyviame panaudojime*“ [9]. Reikia sutikti, kad neretai mokesčiai valstybės ir visuomenės interesai yra pažeidžiami dėl to, jog kėsini-masis į juos, kaip manoma, tiesiogiai nepaliečia atskiro žmogaus interesų. Todėl, vyraujant siauram buitiniam mąstymui, kad žmogus turi priešintis tik tam, kas tiesiogiai kėsinasi į jo gerovę, bei ypač stokojant bendruomeniškumo, solidarumo ir pilietiškumo jausmo, lengvai atsikratoma vidinių stabdžių pažeisti mokesčių teisės normų reikalavimus.

Viena iš mokesčių pareigų nevykdymo priežasčių yra tiesiogiai suponuota žmonių požiūrio, kad valstybė neužtikrina jų gerovės, interesų. Todėl šiais dalykais jie labiau linkę pasirūpinti patys. Atitinkamai tai deformuoja žmogaus bendruomenines vertybines nuostatas, sukelia vertybinių orientacijų krizę. „*Ne paslaptis, kad šiandieną pagrindinis kriterijus, pagal kurį mes vertiname save ir savo gyvenimą, yra pinigai*“ [11]. Todėl negalime nematyti akivaizdžių tokios vartotojiškos orientacijos padarinių. Štai, lyginant su kitomis Europos šalimis, Lietuvoje, kaip ir Baltarusijoje, 1999 m. buvo labiausiai pateisinama mokesčių nemokėti, o ypač atsiskaityti grynaisiais, siekiant išvengti mokesčių. Šiuo metu drąsiai galima kelti klausimą: ar įvyko esminių pokyčių visuomenės teisinėje sąmonėje lyginant su 1999 metais? Drįstume teigti, kad ne. Teigtina, kad palankia nuostata tokiam socialiniam elgesiui, siekiant asmeninės naudos, yra palaikomas ir socialinis neteisingumas kaip asmeninio nesažiningumo socialinė išraiška. Todėl, kalbėdami apie mokesčių vengimą, kaip žmonių vertybinių orientacijų krizės išraišką, negalime nesutikti su dr. I. Lau-menskaitės žodžiais „*ypač pasigendame šiandieną asmeninės ir pilietinės atsakomybės*“ [11].

Mokestiniai teisės aktai yra ypač dažnai keičiami. Būtent šie teisės aktai iš esmės daugiau negu kitų sričių teisės aktai neatitinka reikalavimo, kad kiekvienas įstatymas turi būti parašytas aiškia, visiems suprantama kalba ir negali pateikti perdėm daug informacijos [12, p. 15]. Deja, tuo pasigirti negalime ne tik mes, bet ir daugelis išsivysčiusių Vakarų valstybių. Ne veltui literatūroje autoriai nuolat akcentuoja mokesčių sistemos sudėtingumo problemą. „*Išsivysčiusiose užsienio valstybėse susiduriama ir su tokia problema, kad sudėtingas mokesčių sistemas sunku suprasti mokesčių mokėtojams, o šalies mokesčių institucijoms keblu jas efektyviai valdyti. To pasekmė – vengiama mokėti mokesčius*“ [13, p. 221]. Akivaizdu, kad šis veiksnys yra palanki terpė vešėti neteisėtiems veiksams, vengiant mokėti mokes-

čius. Tikriausiai jo galimybės daryti įtaką tokiai veiklai yra ribotos, tačiau tai neabejotinai sudaro sąlygas taip veikti.

Iš pateiktų minčių išplaukia pagrindiniai mokesčių vengimo teisinio įvertinimo akcentai.

Mokesčių vengimas bene geriausiai šiuo metu atspindi visuomenės vertybines orientacijas, žmogaus santykį su savo valstybe ir rodo šiandieninės Lietuvos visuomenės teisinės sąmonės būklę. Šis reiškinys ne tik pakerta valstybės finansines galias efektyviai rūpintis savo piliečių gerove, bet kartu tai yra ryškus teisinio nihilizmo apraiška, menkinanti įstatymo autoritetą. Konstitucija numato vienintelį teisės aktą, galintį nustatyti mokesčius – įstatymą. Be to, nors Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, priešingai nei, pvz., Rusijos Federacijos, tiesiogiai nenumatyta pareiga mokėti mokesčius, tačiau tai išplaukia iš pačios Konstitucijos nuostatos ir tai patvirtino Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas: „*Konstitucijos 127 straipsnio nuostatos, įtvirtinančios Lietuvos Respublikos biudžeto sistemą, nurodančios valstybės biudžeto formavimo šaltinius, kartu įtvirtina ir konstitucinę pareigą mokėti mokesčius. Ši mokesčio mokėtojui nustatyta pinigine prievolė atliekama įstatymo nustatyta tvarka*“ [14]. Todėl, vengiant mokesčių, nevykdant įstatymų nustatytų pareigų, meta-mas iššūkis visai valstybės teisei sistemai. Atitinkamai tai suponuoja išvadą, kad į tokius veiksmus valstybė privalo reaguoti visomis teisėtomis priemonėmis, nes taip pažeidžiami ne tik valstybės *in corpore*, bet ir kiekvieno jos nario interesai.

Mokesčių vengimas pasireiškia įvairiomis formomis. Nemaža jų dalis tapo pavojingos visuomenei ir joje nustatytai tvarkai. Tai reiškia, kad veiksmai vengti mokėti mokesčius neretai peržengia ribas, nuo kurių prasideda administracinė ar net baudžiamoji atsakomybė. Todėl, saugant valstybės ir kiekvieno jos nario interesus, pažeidžiamus vengiant mokesčių, neišvengiamai taikomos administracinės ir baudžiamojo teisinio poveikio priemonės.

Anksčiau pateikti teiginiai neginčijamai rodo būtinybę mokesčių vengimą įvardyti kaip teisinę problemą. Tačiau, pažvelgę į juos atidžiau, turime pripažinti, kad ši „teisinė problema“ negali būti efektyviai sprendžiama vien tik teisinėmis priemonėmis. Todėl galima daryti išvadą, jog mokesčių vengimo problemą galima išspręsti ne tik konsolidavus teisės mokslo, bet ir kitų socialinių mokslų pasiekimus.

3. NAUJO STRATEGINIO POŽIŪRIO Į MOKESČIŲ VENGIMO PROBLEMOS SPRENDIMĄ POREIKIS

Anksčiau aptarti mokesčių vengimo teisinio įvertinimo klausimai neginčijamai iliustruoja problemos daugiasluoksniškumą ir tarpdisciplininį pobūdį, reikalaujan-tį suvienyti įvairių socialinių mokslų pasiekimus. Tai reiškia, kad, siekiant pažaboti šio reiškinio neigiamas apraiškas, sumažinant jas iki visuomenei objektyviai priimtinių ribų, būtinas kompleksinis, sisteminis požiūris, kuris transformuotųsi į efektyvią priemonių, leisian-

čių pasiekti šiuos tikslus, sistemą. Todėl turime pripažinti, kad šis tikslas, be tų priemonių, kuriomis disponuoja ne tik administracinė, baudžiamoji, mokesčių teisė, kriminologija, bet ir ekonomika, psichologija, sociologija (teisės sociologija), vadyba bei kiti socialiniai mokslai, liktų tik gražia idėja, užrašyta popieriaus lape. Taigi nors iš pirmo žvilgsnio gali pasirodyti, kad mokesčių vengimo mažinimas yra teisės mokslo ir praktikos priedermė, tačiau šiam tikslui pasiekti vien teisinių instrumentų nepakanka. Šią mintį itin sustiprina mokesčių vengimo, kaip reiškinių, produkuojančio socialiai neigiamus padarinius, priežasčių analizė. Literatūroje šis klausimas nagrinėjamas gana plačiai. Išskiriamos atskiros priežasčių grupės, tokios kaip politinės, teisinės, organizacinės, techninės, dorovinės, psichologinės [15].

Čia natūraliai kyla klausimas: ar mūsų valstybėje ši sritis tikrai visiškai apleista ir tam visiškai neskiriama dėmesio? Be abejo, ne. Suprantant mokesčių surenkamumo svarbą valstybės ekonominiam saugumui ir pajėgumui, ši tema gana aktyviai gvildinama įvairiuose sluoksniuose. Tačiau nepaisant to, privalu pažymėti, kad koncepcinio požiūrio mažų mažiausiai pasigendame. Norint įvertinti esamą situaciją, manytume, būtų tikslinga pažvelgti į mokesčių vengimo, kaip reiškinių, keliančio socialiai neigiamus padarinius, sąveiką su administracine teise.

Galima teigti, kad viena iš mokesčių funkcijų yra reguliacinė. Tai leidžia mokesčių traktuoti kaip administracinio-teisinio reguliavimo priemonę, įtvirtintą teisės normose (įstatymuose). Apskritai galime skirti tris teisinių įpareigojimų įgyvendinimo metodus: įtikinėjimas, skatinimas, prievarta [16, p. 84].

Daugelis autorių sutaria, jog prievarta yra *ultima ratio* ir negali būti pagrindinė priemonė, įgyvendinant teisinius įpareigojimus. Tačiau reikia konstatuoti, jog šiandieniniuose asmenų ir valstybės mokesčiniuose santykiuose vyrauja būtent prievartos metodas. Įdomu paaanalizuoti, kaip šie metodai išsidėstė mokesčių pareigų įgyvendinimo skalėje.

Minėjome, jog mokesčių vengimo problema Lietuvoje yra neretai mokslininkų gvildinama tema, tačiau ar į ją einama teisingu keliu? Dažniausiai teisininkai ir ekonomistai siūlo griežtinti atsakomybę, išaiškinant už mokesčinius pažeidimus atsakingas institucijas, efektyvinti veiklą, tobulinti mokesčių įstatymus bei, svarbiausia, mažinti mokesčius. Tačiau ar to pakanka? Praktika akivaizdžiai rodo, kad ne.

Siekiant problemą nagrinėti visapusiškiau, būtina tinkamai įvertinti įtikinėjimo metodo svarbą. Deja, mūsų valstybėje šiam metodui skiriama per mažai dėmesio. Akivaizdu, kad, nagrinėdami mokesčių vengimo problemą, neišvengiamai susiduriame su tautos mentaliteto ypatumu. Būtent tas faktas, kad mokesčių vengimo priežastys glūdi žmonių sąmonėje, kad šis reiškinys yra visuotinai toleruojamas ir netgi skatinamas, suponuoja ypač aktyvios pozityvaus pobūdžio propagandos poreikį. Kitaip tariant, esminė klaida daroma gilinantis į tai, kodėl mokesčių mokėtojams pavyksta išvengti mokesčių ir apgauti ne tik valstybę, bet ir visus jos narius. Tačiau retai kas gilinasi į tai, kodėl mokesčių mokėtojams

norisi tai daryti. Tai reiškia, jog prievartos mechanizmas mokesčiniuose santykiuose, atsiejus jį nuo įtikinėjimo ir skatinimo metodų, yra neveiksmingas.

Siekdami išvengti siauro problemos vertinimo, pasakysime, kad mokesčių vengimo problema aktuali ir išsivysčiusioms valstybėms, tokioms kaip Švedija, Prancūzija ir kitoms. Štai prancūziškoje spaudoje galima aptikti filosofinių straipsnių apie mokesčių vengimo apraiškas Kanados Kvebeko provincijoje [17]. Itin įdomu, jog mokesčių vengimą Kvebeko visuomenė vertina kaip protestą prieš valdžią ir net vadina šį reiškinį „*fiskaline rezistencija*“ (*Resistence fiscale*). Paradoksalu, bet prancūzų autoriai, grįsdami savo radikalią pasipriešinimo valdžiai idėją, kaip pavyzdį pateikia Rytų Europos šalis, kurios yra mokesčių vengimo rekordininkės. Pažymėtina, jog „*fiskalinės rezistencijos*“ tvirtas filosofinis pagrindimas, kylantis iš A. Smito, T. Hobso ir kitų žymių mąstytojų idėjų. Šis pavyzdys tik dar kartą parodo, jog valstybės ir asmenų santykiai mokesčius nustatant ir juos surenkant yra itin opi socialinio konflikto sritis, todėl prievarta šiuo atveju tikrai nėra pati tinkamiausia priemonė. Svarbiau susitarimas, taikant įtikinėjimo metodą.

Itin įdomi šiuo klausimu yra Argentinos patirtis. Dešimtojo praeito amžiaus dešimtmecio pradžioje didelė dalis argentiniečių vengė visų valstybės nustatytų mokesčių. Piktybinių mokesčių nemokėtojų skaičius sudarė 90 procentų. Tačiau vėliau padėtis iš esmės pasikeitė. Didelė tautos dalis nustojo konfliktuoti su mokesčių sistema. Savo mokesčių sistemą argentiniečiai pradėjo laikyti tobuliausia visoje Lotynų Amerikoje. Tokia padėtis buvo pasiekta visų pirma kruopščiu aiškinamuoju darbu. Buvo sukurta auklėjamoji sistema, kurios tikslas – įrodyti, kad mokesčių mokėjimas yra ne baumės, o piliečių gerovė: surinktos lėšos pirmiausia nukreipiamos socialiniams poreikiams tenkinti. Kartu mokesčių mokėjimo kontrolė tapo detalesnė ir griežtesnė. Apie Argentinos mokesčių įstatymų nuostatas žmonės sužino jau mokyklos suole. Mokyklų ir kolegijų programose įtraukti specialūs kursai. Plačiai aiškinama per spaudą, radiją, televiziją. Absoliučiai vienodi mokesčiai reikalaujami pateikiami visiems – nuo smulkaus prekyvio iki aukščiausių šalies vadovų [18, p. 36].

Analizuojant šiandieninę Lietuvos padėtį, susidaro įspūdis, kad tokio sisteminio požiūrio nėra: pabrėžiama būtinybė mažinti mokesčius, griežtinti atsakomybę už mokesčių vengimą ir kita. Iš tiesų šios idėjos teisingos, tačiau ar teisinga jų įgyvendinimo strategija? Ar gali šios priemonės, įgyvendinamos atskirai ir nesusietos tarpusavyje, užtikrinti siekiamą rezultatą? Todėl manytume, jog visas numatomas priemonės reikia tarpusavyje derinti ir įgyvendinti sistemaiškai.

Visų pirma, pastebimas akivaizdus itin aktyvaus teisinio švietimo, teisinės sąmonės ugdymo poreikis. Šiai funkcijai vykdyti reikėtų atlikti kompleksinius mokslinius tyrimus, kuriais galima būtų nustatyti šiandieninėje Lietuvoje vyraujančias tokio elgesio priežastis ir pasirengti jas kiek įmanoma pašalinti. Tam tikslinga pasitelkti psichologus, sociologus, kriminologus ir teisininkus. Be jokios abejonės, ši funkcija nėra greitai įgy-

vendinama ir turi būti komponuojama kaip investicija į ateitį. Tačiau poreikis keisti šandienines vyraujančias nuostatas dėl konstitucinės pareigos mokėti mokesčius – akivaizdus. Pastebėtina, kad informuojama ir teisiškai šviečiama turi būti ir kita linkme. Analizuojamoje situacijoje reikėtų atsižvelgti į mokesstinės srities specifiškumą: „*Kriminologiniai tyrimai rodo, kad perėjimas nuo mokesstinio teisės pažeidimo prie nusikaltimo padarymo yra nesuvokiamas, tiesiog nematomas, nežymus. Piliečiai, verslininkai, įmonių vadovai ir buhalteriai turėtų prisiminti, kad nuolatiniai ir sistemingi mokesčių įstatymų pažeidimai gali nepastebimai peraugti į nusikaltimus ir atvesti juos į kaltinamųjų suolą*“ [19, p. 25]. Tai reiškia, kad asmenys, vengdami mokesčių, neretai gali tiesiog neįsąsądami peržengti tą ribą, nuo kurios kyla net baudžiamoji atsakomybė. Šiuo atveju galioja bendrasis teisės principas, kad įstatymo nežinojimas neatleidžia nuo atsakomybės. Tačiau atsižvelgiant į nagrinėjamos srities specifiškumą ir sudėtingumą, teigtina, kad valstybė turėtų daugiau dėmesio skirti teisiniui švietimui, siekdama tinkamai panaudoti teisės informacinę funkciją.

Antra, būtina rengti ir taikyti įvairias prevencijos priemones. Šiam tikslui būtina tinkamai organizuoti valstybės institucijų, tokių kaip Valstybinė mokesčių inspekcija, FNNT, Muitinės departamentas, veiklą ir užtikrinti darnią jų sąveiką. Dabartiniu metu šių institucijų veiksmai nėra pakankamai koordinuoti, jų veikla formaliai, kartais nevengiama net konkurencijos. O to neturėtų būti, nes minėtos institucijos privalėtų siekti vieno tikslo. Norint pasiekti šį tikslą, būtina, pasitelkus strateginio valdymo ir vadybos mokslus, peržiūrėti minėtų institucijų funkcijas ir jas tinkamai suderinti.

Trečia, reikia keisti valstybės mokesčių nustatymo, surinkimo ir lėšų perskirstymo politiką. Šiam tikslui būtina pasitelkti ekonomistus, finansų ir kitų mokslų specialistus. Šis uždavinys itin sudėtingas, ir mūsų valstybėje jau ne pirmi metai sprendžiamas. Tai susiję su mokesčių administravimo gerinimu, mokesstinės naštos perskirstymu ir kita. Kitaip tariant, būtina esminė mokesčių sistemos reforma.

Ketvirta, būtina sukurti logišką, darnią atsakomybės, taikomos už pažeidimus, kai vengiama mokesčių, priemonių sistemą, leidžiančią operatyviai ir veiksmingai reaguoti į visuomenei ir kiekvienam jos nariui keliamas grėsmes. Šiuo atveju būtina iš esmės revizuoti tiek LR ATPK, tiek LR BK atitinkamų straipsnių formuluotes. Tam reikia pasitelkti administracinės ir baudžiamosios teisės specialistus, siekiant logiškai sukonstruoti ir tarpusavyje suderinti skirtingas teisės normas. Šią funkciją atliekant taip pat būtina pasitelkti specialių ekonomikos, finansų ir mokesčių administravimo žinių, nes tai yra būtina prielaida tinkamai suformuluoti logiškas ir nedviprasmiškas dispozicijas.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog Lietuvoje pasigendama strateginio sisteminio lygmens požiūrio į mokesčių vengimo problemos sprendimą. Ši problema sprendžiama daugiau epizodiškai, izoliuotai, telkiant dėmesį į atskiras priemones ir nederinant jų tarpusavyje. Tokia praktika yra ydinga ir negali

duoti siekiamo rezultato – mokesčių vengimą sumažinti iki visuomenei objektyviai priimtinių ribų.

IŠVADOS

1. Mokesčių vengimo problemos sprendimas reikalauja kompleksinio skirtingų disciplinų teisės požiūrio ir suderintos priemonių sistemos. Lietuvoje pasigendama strategiško požiūrio į šios aktualios problemos sprendimą. Ji sprendžiama daugiau epizodiškai, izoliuotai susitelkiant į atskiras priemones ir nederinant jų tarpusavyje. Tokia praktika yra ydinga ir negali duoti siekiamo rezultato – mokesčių vengimą sumažinti iki visuomenei objektyviai priimtinių ribų.

2. Siekiant, kad būtų mažiau vengiančių mokėti mokesčius, akivaizdus itin aktyvaus teisinio švietimo, teisinės sąmonės ugdymo („*pozityviosios propagandos*“) poreikis. Šiai funkcijai vykdyti reikėtų atlikti kompleksinius mokslinius tyrimus, kuriais būtų galima nustatyti šiandieninėje Lietuvoje vyraujančias mokesčių vengimo priežastis ir parengti priemones jas kiek įmanoma efektyviau neutralizuoti. Tam būtina pasitelkti kompleksines psichologų, sociologų, kriminologų ir teisininkų pastangas.

3. Šiam tikslui būtina tinkamai organizuoti valstybės institucijų, tokių kaip Valstybinė mokesčių inspekcija, FNNT, Muitinės departamentas, veiklą ir užtikrinti darnią jų sąveiką. Pabrėžtina, kad šiuo metu šių institucijų veiksmai nėra pakankamai koordinuoti, jų veikla orientuojama į formalius rezultatus, kartais nevengiama net konkurencijos. O to neturėtų būti, nes minėtos institucijos privalėtų siekti vieno tikslo. Norint pasiekti šį tikslą, remiantis strateginio valdymo ir vadybos mokslais, būtina peržiūrėti minėtų institucijų funkcijas ir jas tinkamai suderinti.

LITERATŪRA

1. <http://www.fnnt.lt/lt/96/123> (žiūrėta 2007 02 20).
2. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės žinios. 1985. Nr. 1-1.
3. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas // Valstybės žinios. 2000. Nr. 89-2741.
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004. Nr. 63-2243.
5. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. IV leidimas. – Vilnius, 2000.
6. Palijanskas M. Mokesčių planavimas: neetiškas ir žalingas? : <http://www.lrinka.lt> (žiūrėta 2006 11 17).
7. Кучеров И. И. Налоги и криминал. Историко – правовой анализ. – Москва, 2000.
8. Administracinė byla Nr. A⁸ – 27-2003: <http://www.lvat.lt> (žiūrėta 2007 01 23).
9. Mockus D. Verslas ir mokesčiai Lietuvoje – dešimtmečio patirtis ir pamokos: <http://www.lrinka.lt> (žiūrėta 2006 11 17).
10. Кримнология. Учебник для ВУЗОВ / Под общей редакцией А. И. Долговой. – Москва: „Норма“, 2001.
11. Laumenskaitė I. E. Vertybinių orientacijų pokyčiai Lietuvoje ir nauji iššūkiai: <http://www.mūza.lt> (žiūrėta 2006 11 15).
12. Dziegoraitis A. Įstatymų karas (3) // Justitia. 1997. Nr. 1.

13. **Buškevičiūtė E.** Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2003.
14. **1997 m. liepos 10 d.** Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio 2 dalies 1 punkto, 36 straipsnio 4 dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio 3 dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ // Valstybės žinios. 1997 04 11. Nr. 31-770.
15. <http://newasp.omskreg.ru/bekryash/ch8p1.htm> (žiūrėta 2006 11 07).
16. **Šedbaras S.** Bendrojo administracinio proceso teisinis reglamentavimas Lietuvos Respublikoje: problemos ir sprendimai. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01 S). – Vilnius, 2005.
17. **Public** dans Le Devoir, 15 octobre. 1996. P. A-7.
18. **Ботвиникин М. Ю.** Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения. Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Московский юридический институт. – Москва, 1996.
19. **Ларичев В. В., Решетняк Н. С.** Налоговые преступления и правонарушения. Кто и как их выявляет и предупреждает. – Москва: Юр-инфор, 1998.

complex of scientific research, which would help to identify the reasons why people are evading taxes and neutralize those reasons as much as possible. The **psychologists**, economists, sociologists, **criminologists and layers** should put joint effort to achieve this goal. It is impossible to achieve this goal **promptly, so it should be considered as investment to the future.**

The authors make a conclusion that there is no strategic level attitude towards solving the problem of tax evasion in Lithuania. Currently the means of dealing with tax evasion problem are not coordinated with each other. Such practice is not effective, because it can not reduce tax evasion to the reasonable level.

Key words: tax evasion, social sciences, interaction, consolidation, special knowledge.

ANALYSIS OF TAX EVASION PHENOMENON IN A VIEW OF SOCIAL SCIENCES' INTERACTION

Gytis Kuncevičius *

Violeta Kosmačaitė **

Mykolas Romeris University

S u m m a r y

This article deals with problem of tax evasion as negative phenomenon to the society and the need to consolidate the achievements of social sciences in order to reduce it.

The article consists of three parts. The conception of tax evasion is revealed in the first part of this article. This conception varies depending on means of investigation of this phenomenon. This article analyses tax evasion as a problem of all branches of law, i. e. why it is revealed through violations of law such as administrative infringements, **misdemeanors and** criminal acts.

The tax evasion as legal problem is analyzed in the second part of this article. Tax evasion's negative influence to state's legal system is revealed. Tax evasion's contradiction with persons' constitutional obligations set in the Constitution is stressed and Lithuania's societies negative attitude to this constitutional obligation is revealed.

The need of new strategic level attitude towards problem of tax evasion is revealed in the third part of this article. Therefore, prevailing reasons of tax evasion are presented and the need to invoke the potential of economics, sociology, management, psychology, law and other social sciences into solving the problem of tax evasion is presented. The authors observes that demand of active legal education, development of legal sense is obvious. Therefore there is need to carry out

* Lecturer of Administrative Law and Procedure Department of Law Faculty of Mykolas Romeris University.

** Lecturer of Administrative Law and Procedure Department of Law Faculty of Mykolas Romeris University.