

## SANDORIŲ PRIPAŽINIMAS NEGALIOJANČIAIS MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS INICIATYVA

**Doktorantė Jurgita Stūronaitė**

Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedra  
Ateities g. 20, Vilnius  
Telefonas 271 45 21  
Elektroninis paštas fmtk@ltu.lt

*Pateikta 2003 m. rugsėjo 26 d.*

*Parengta spausdinti 2004 m. balandžio 28 d.*

**Pagrindinės sąvokos:** mokestiniai ginčai, piktnaudžiavimas teise, negaliojantis sandoris, netiesioginiai metodai.

### S a n t r a u k a

Negaliojantys sandoriai yra vienas iš civilinės teisės institutų. Mokesčių administravimo praktikoje šis institutas traktuojamas kaip valinis aktas, sukuriantis šalims tam tikras civilines teises ir pareigas, ir kaip juridinis faktas, turintis įtakos mokestinių prievolių atsiradimui.

Sandorių negaliojimo pagrindai, niekinių ir nuginčijamų sandorių skirtumai plačiai analizuojami tiek Lietuvos, tiek užsienio valstybių civilinės teisės mokslinėje literatūroje. Vienas išsamiausių Lietuvos autorių kūrinių šia tema, kuriame pateikiama daugumos Europos ir kitų valstybių negaliojančių sandorių instituto lyginamoji analizė, yra profesoriaus V. Mikelėno knyga „Sutarčių teisė“. Mokesčių teisės srities mokslinėje literatūroje ši tema neanalizuota. Lietuvoje sandorių pripažinimas negaliojančiais mokesčių administratoriaus iniciatyva yra nauja teisinė problema, suformuota mokesčių administravimo praktikos.

Straipsnyje analizuojamos Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos, reglamentuojančios mokesčių administratoriaus teisę vertinti mokesčių mokėtojų sudarytus sandorius, praktikoje taikomi sandorių vertinimo kriterijai ir būdai, vertinimo rezultatų įtaka mokesčių mokėtojų prievolėms. Pagrindinis klausimas, į kurį atsakymo ieško straipsnio autorė, – kojomis teisėtomis priemonėmis gali būti užkirstas kelias intelektualiam mokesčių vengimui, kai pasinaudojant mokesčių įstatymų spragomis ar skirtingu atskirų mokesčių bazės, tarifų, lengvatų reglamentavimu sandoris sudaromas turint tikslą gauti mokestinę naudą, realiai nesiekiant sukurti sandorio šalims jokių teisių ir pareigų. Formuluodama mokslines hipotezes, pateikdama jas patvirtinančius ar paneigiančius argumentus ir taikydama lyginamąjį, analitinį, prognozavimo ir kitus mokslinio tyrimo metodus, autorė daro išvadas dėl šiuo metu Lietuvoje nusistovėjusios mokesčių administravimo praktikos vertinant sandorių teisėtumą.

## **Įvadas**

Pastaruoju metu teorijoje ir praktikoje ypač aktualus tapo klausimas dėl mokesčių administratoriaus teisės pripažinti sandorius negaliojančiais savo iniciatyva. Daugėja atvejų, kai sandoriai, sudaromi norint pagrįsti deklaruojamas fizinių asmenų pajamas brangiam turtui įsigyti, sandoriai dėl ilgalaikio materialaus turto įsigijimo, kuriam pritaikyta investicija, taip pat prekių ir paslaugų pirkimo sandoriai, dėl kurių įmonė gauna teisę susigražinti iš biudžeto pridėtinės vertės mokestį, yra pripažįstami niekiniais mokesčių administratoriaus iniciatyva.

Mokesčio administratoriui konstatavus niekinio sandorio sudarymo faktą, į šį sandorį neatsižvelgiama nustatant atitinkamo mokesčio bazę ir mokesčių mokėtoju nurodoma sumokėti tokio dydžio mokestį, koks būtų mokamas tuo atveju, jei sandoris apskritai nebūtų buvęs sudarytas, t. y. mokesčių administratorius netiesiogiai nustato mokesčio bazę. Šių priemonių tikslas – užkirsti kelią vadinamajam intelektualiam mokesčių vengimui, kai pasinaudojant mokesčių įstatymų spragomis ar skirtingu atskirų mokesčių bazės, tarifų, lengvatų reglamentavimu, sandoris sudaromas siekiant gauti mokestinę naudą, t. y. išvengti arba sumažinti mokėtinus mokesčius, pagrįsti fizinių asmenų nelegaliai gautas pajamas, susigražinti ar įskaityti mokesčio permoką ir t. t., bet nesiekiant sukurti šalims jokių teisių ir pareigų. Tačiau tiek teoriniu, tiek praktiniu požiūriu mokesčių administratoriaus veikla vertinant privačių asmenų sandorius ir taikant jiems niekinių sandorių teises pasekmes vertinama priešingai.

Šio mokslinio darbo objektas – mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso prieštaravimai, atsirandantys mokesčių administratoriui vertinant mokesčių mokėtojų sudarytų sandorių turinį, tikslus ir pasekmes. Dalykas – tai mokesčių administratoriaus diskrecijos reaguoti į mokesčių įstatymo pažeidimus juridiniai pagrindai, sandorių negaliojimo instituto prigimtis, civilinės ir mokesčių teisės sankirta, taip pat teoriniai ir praktiniai klausimai, susiję su teisinio tikrumo principo realizavimu, teisės sistemos stabilumo užtikrinimu.

Taigi darbo tikslas – atsakyti į pagrindinį klausimą, ar mokestinių ginčų nagrinėjimo procese, susipriešinus visuomenės, valstybės ir privačių mokesčių mokėtojų interesams, valstybės įgalios institucijos gali vadovautis principu „tikslas pateisina priemones“? Į šį klausimą bus bandoma atsakyti patvirtinant arba paneigiant keturias hipotezes. Pirma, įtardamas mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą mokesčių administratorius turi teisę savarankiškai pasirinkti reagavimo formas ir būdus, kuriuos taikant nustatoma mokesčio bazė. Tai nėra išimtinė įstatymų leidėjo prerogatyva. Antra, mokesčių teisėje negaliojantys sandoriai gali būti vertinami kitaip civilinėje teisėje. Trečia, niekinio sandorio fakto konstatavimas ir teisių pasekmių taikymas yra mokesčių administratoriaus teisė, o ne teismo prerogatyva. Ketvirta, mokesčių mokėtojų sandorių pripažinimas negaliojančiais mokesčių administratoriaus iniciatyva negali turėti esminės įtakos teisės sistemos stabilumui.

Rengiant straipsnį buvo vadovaujama centrinio mokesčių administratoriaus, Mokesčių ginčų komisijos prie LR Vyriausybės, administracinių teismų formuojama praktika mokestinėse bylose, bendrosios kompetencijos teismų praktika, taip pat Konstitucinio Teismo sprendimais ir išvadomis bylose, susijusiose su mokesčių įstatymų aiškinimu.

### **I. Reagavimo į mokesčių įstatymo pažeidimus priemonių pasirinkimo ribos**

Pagal pirmąją hipotezę siekdamas užkirsti kelią mokesčių mokėtojų piktnaudžiavimui įstatymu mokesčių administratorius gali savarankiškai pasirinkti reagavimo priemones, kaip apskaičiuoti mokėtiną mokestį, ir tai nėra išimtinė įstatymų leidėjo teisė. Siekiant patvirtinti ar paneigti šią hipotezę visų pirma reikėtų aptarti mokesčių administratoriaus teisinį statusą ir mokesčio sąvoką bei prigimtį.

Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje mokesčių administratorius apibrėžtas kaip institucija, atsakinga už mokesčių administravimą, o mokesčio administravimas – mo-

kesčio administratoriaus teisių ir pareigų bei mokesčio mokėtojo teisių ir pareigų įgyvendinimas, mokesčio apskaičiavimas, sumokėjimas ir išieškojimas, atsakomybės už netinkamą mokesčio apskaičiavimą ir mokėjimą taikymas, mokesčio paskirstymas, informacijos mokesčių mokėtojams teikimas [5]. Visos šios funkcijos priskirtinos viešojo administravimo funkcijoms, todėl mokesčių administratorius, kaip ir kiti viešojo administravimo subjektai, privalo vadovautis visuotinai pripažįstamu teisės principu – „tai, kas nenumatyta įstatyme, draudžiama“. Mokesčių administratorius dažnai vadovaujasi priešingu principu – „tai, ko nedraudžia įstatymas, leidžiama“, tačiau pabrėžtina, kad tai yra privatinės, o ne viešosios teisės principas. Mokesčių administravimo įstatymas detalai reglamentuoja mokesčių administratoriaus kompetenciją. Pagal Administracinių bylų teisenos įstatymo 89 straipsnio 1 dalies 2 punktą įstatymo numatytos kompetencijos ribų peržengimas yra administravimo subjekto priimto akto panaikinimo pagrindas [2]. Taigi mokesčių administratorius, veikdamas pagal įstatymo jam suteiktą kompetenciją, negali vadovautis privatinės teisės principu „tai, ko nedraudžia įstatymas, leidžiama“.

Mokestis Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje apibrėžiamas kaip mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti. Ši prievolė atliekama įstatymų nustatyta tvarka [5].

Taigi kiekvienu konkrečiu atveju sprendžiant mokesčio bazės nustatymo klausimą būtina vadovautis Mokesčių administravimo įstatymo normomis, nustatančiomis mokesčių administratoriaus teises ir pareigas ir įstatymo, reglamentuojančio konkretaus mokesčio skaičiavimo ir mokėjimo tvarką, nuostatomis.

Lietuvos Konstitucinis Teismas ne kartą yra pabrėžęs, kad Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies ir kitomis normomis ne tik yra įtvirtinta Seimo prerogatyva nustatyti mokesčius, bet ir nustatyta, kokia teisės akto forma toks teisinis reguliavimas atliekamas. Mokesčius gali nustatyti tik įstatymas. Tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu [8; 9; 10].

2002 m. birželio 18 d. priimtas įstatymas Nr. IX-955 „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38-1, 50, 52-1, 56-1 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26-2 straipsniu“. Minėto įstatymo 4 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad esant piktnaudžiavimui, mokesčio administratorius, nustatydamas mokesčio bazę ir apskaičiuodamas mokėtiną mokesčio sumą, neatsižvelgia į mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) sandorį, ūkinę operaciją ar bet kokią jų grupę, kurių tikslas yra gauti mokestinę naudą, ir atkuria iškreiptas arba slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką. Šio įstatymo 12 straipsnyje įsakmiai nurodyta, kad įstatymo nuostatos, suteikiančios teisę mokesčio administratoriui esant piktnaudžiavimui nustatyti mokesčio bazę ir apskaičiuoti mokėtiną mokesčio sumą neatsižvelgiant į mokesčio mokėtojo sandorį, ūkinę operaciją ar bet kokią jų grupę, kurių tikslas yra gauti mokestinę naudą, ir atkurti iškreiptas arba slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką, galioja mokesčio mokėtojo sandoriams, ūkinėms operacijoms ar bet kokiam jų grupei, kurie įvyko ar yra vykdomi po 2002 m. liepos 1 d. [6].

Įstatymas nesuteikė teisės mokesčių administratoriui koreguoti sandorių, sudarytų ir įvykdytų iki 2002 m. liepos 1 d., vertę ir neatsižvelgti į tokius sandorius apskaičiuojant mokesčio sumą, bet mokesčių administratorius ignoruoja minėtas imperatyvines įstatymo nuostatas. Vadovaudamasis 1964 m. Civilinio kodekso 47, 48 straipsnių ir naujojo Civilinio kodekso, įsigaliojusio 2001 m. liepos 1 d., 1.78, 1.80, 1.81 straipsnių nuostatomis, mokesčių administratorius savo iniciatyva pripažįsta negaliojančiais sandorius, sudarytus ir įvykdytus iki 2002 m. liepos 1 d., ir visiškai neatsižvelgia į tokius sandorius apskaičiuodamas mokėtiną mokesčio sumą. Tokią mokesčių administratoriaus poziciją bandoma pateisinti dviem pagrindiniais motyvais:

1. Minėtas įstatymas Nr. IX–955 „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38–1, 50, 52–1, 56–1 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26-2 straipsniu“ mokesčių administratoriaus interpretuojamas taip, kad šio įstatymo prasmė nebuvo suteikti teisę mokesčio administratoriui vertinti mokesčio mokėtojo sandorius, ūkines operacijas ar jų grupes, nes tokią teisę mokesčių administratorius turėjo remdamasis iki tol galiojusiomis normomis, šio įstatymo prasmė buvo papildomų galimybių mokesčių administratoriui suteikimas, įvedant piktnaudžiavimo institutą ir suteikiant galimybę tiesiogiai jį taikyti.
2. Mokesčių administratoriaus nuomone, tokią teisę jam suteikia Civilinio kodekso, įsigaliojusio 2001 m. liepos 1 d., 1.78 straipsnio 1 dalies nuostata, kad niekinis sandoris negalioja nuo pat jo sudarymo momento, nepaisant to, yra ar ne teismo sprendimas pripažinti jį negaliojančiu [4].

Yra pakankamas pagrindas nesutikti su mokesčių administratoriaus pateikiamu įstatymo Nr. IX–955 „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38–1, 50, 52–1, 56–1 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26-2 straipsniu“ aiškinimu. Anksčiau išdėstyti mokesčių administratoriaus argumentai prieštarauja filologiniam, įstatymų leidėjo ketinimo, telmologiniam ir loginiam teisės aiškinimo metodams, kadangi:

Pirma, minėtame įstatyme aiškiai nurodoma, kad tik sandorių ir ūkinių operacijų, sudarytų ar vykdomų po 2002 m. liepos 1 d., atžvilgiu mokesčių administratorius gali pasinaudoti įstatymo suteikta teise neatsižvelgti į mokesčio mokėtojo sandorį ir netiesiogiai nustatyti mokesčio bazę.

Antra, pačiame įstatyme aiškiai sakoma: „<...> nuostatos, *suteikiančias teisę* mokesčio administratoriui, esant piktnaudžiavimui, nustatyti mokesčio bazę ir apskaičiuoti mokėtiną mokesčio sumą...“ [6]. Tvirtinti, kad įstatymų leidėjo ketinimas nebuvo suteikti *teisę* mokesčių administratoriui netiesiogiai nustatyti mokesčio bazę, o suteikti papildomas galimybes, nėra jokio teisinio pagrindo.

Trečia, jei konkretus įstatymas suteikia mokesčių administratoriui teisę arba net „papildomą galimybę“, kaip tai įvardija mokesčių administratorius, iki šio įstatymo priėmimo galioję teisės aktai negali būti aiškinami kaip suteikiantys dar daugiau galimybių mokesčių administratoriui mokesčio mokėtojo atžvilgiu. Tokiu atveju minėto įstatymo, suteikiančio mokesčių administratoriui tam tikras teises, priėmimas būtų visiškai bereikalingas, o įstatymų leidėjo ketinimas nesuvokiamas, jeigu būtų laikomasi nuostatos, kad mokesčių administratoriui tokios teisės jau suteiktos kitų įstatymų.

Ketvirta, net jei įstatymo nuostatos neaiškios, draudžiama jį aiškinti ir taikyti taip, kad būtų apsunkinta mokesčio mokėtojo padėtis. Mokesčių įstatymo neaiškumai turi būti aiškiami mokesčio mokėtojo naudai.

Penkta, Mokesčių administravimo įstatymo 26<sup>2</sup> straipsnis įpareigoja mokesčių administratorių neatsižvelgiant į sudarytą sandorį, sudarytą ir įvykdytą iki 2002 m. liepos 1 d., ūkinę operaciją ar bet kokią jų grupę, atkurti iškreiptas ar slepiamas aplinkybes, o ne visiškai ignoruoti tokius sandorius, nesiiimant jokių papildomų teisinių priemonių [17; 18].

Šešta, piktnaudžiavimo institutas mokesčių teisėje buvo jau iki minėto įstatymo įsigaliojimo (Mokesčių administravimo įstatymo 49 str.). Įstatymas aiškiai numatė priemones, kurios galėjo būti taikomos esant piktybiniam įstatymo pažeidimui. Kitų, įstatymo nenumatytų priemonių taikymas mokesčių administratoriui kaip viešosios teisės subjektui yra draudžiamas.

Mokesčių teisėje, kaip ir baudžiamojoje teisėje bei visose kitose viešosios teisės šakose, yra draudžiama pildyti teisės spragas taikant įstatymo arba teisės analogiją, t. y. taikyti įstatymą, reglamentuojantį panašius teisinius santykius, arba taikyti bendruosius teisės principus. Mokesčio bazei nustatyti taikant Civilinio kodekso ir bendrųjų teisės principų analogiją šis principas aiškiai pažeidžiamas.

## II. Sandorių negaliojimas mokesčių teisės ir civilinės teisės požiūriu

Įrodinėjant antrosios hipotezės, teigiančios, kad mokesčių teisėje negaliojantys sandoriai gali būti vertinami kitaip civilinėje teisėje, teisingumą tikslinga glaustai aptarti civilinės ir mokesčių teisės institutų sankirtos klausimų sprendimo būdus užsienio valstybėse.

Užsienio valstybių mokesčių administravimo praktikoje taikomi netiesioginiai mokesčių bazės nustatymo metodai, laikantis įstatymų aiškiai suformuluotų normų. Vertinant ir nepripažįstant mokesčių mokėtojų sudarytų sandorių mokestiniais tikslais, gali būti atsižvelgiama į tokias aplinkybes kaip komercinio sandorio sudarymas tarp įmonės ir jos vadovo, atlygintino sandorio sudarymas tarp artimų giminaičių, jeigu yra kitų, papildomų duomenų, liudijančių, kad mokesčių mokėtojas galėjo nepagrįstai sumažinti mokėtinus mokesčius arba jų išvengti. Tačiau neapsiribojama vien institucijos, atsakingos už mokesčių surinkimą, nuomone, kiekvienu konkrečiu atveju renkama daug papildomų įrodymų, kurie pateikiami finansines bylas nagrinėjantiems teismams.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad sandorio nepripažinimas mokestiniais tikslais neturi nieko bendro su civilinės teisės institutu – sandorio pripažinimu negaliojančiu ar niekinio sandorio fakto konstatavimu. Be to, užsienio valstybėse, kurių praktiką teko nagrinėti, laikytina normaliu ir priimtiniu reiškiniu, jei sudarydamas sandorį mokesčių mokėtojas gauna ir mokestinę naudą.

Išdėstytiems teiginiams pagrįsti toliau pateikiama keletą pavyzdžių iš Vokietijos Federacijos finansų teismo praktikos.

Vokietijos Federacijos finansų teismas (*Bundesfinanzhof*) atsisakė pripažinti mokestiniais tikslais darbo sutartį, sudarytą su dukra, kurią deklaruodama savo pajamas mokesčių administratoriui (*Finanzamt*) pateikė mokytoja dirbusi Vokietijos pilietė. Motinos teigimu, dukrai, studijuojančiai pedagogiką, ji atlikdavusi visas užduotis, reikalingas pasirengti pratyboms. Argumentai neįtikino teismo ir į pajamas, kurias motina deklaravo kaip gautas iš dukters, atsižvelgta nebuvo [22].

1998 m. vasario 17 d. sprendime Nr. IX R30/96 Vokietijos Federacijos finansų teismas (*Bundesfinanzhof*) konstatavo, kad tai, ar nuomos sutartis, sudaryta tarp artimų giminaičių, gali būti nepripažįstama mokestiniais tikslais tuo pagrindu, kad sutarties sudarymas ir vykdymas padeda šalis išvengti dalies mokesčių, gali būti nuspręsta tik atsižvelgus į konkrečios bylos aplinkybes ir įrodymus. Mokestinės naudos ir nuomos sutarties suderinimas nėra piktnaudžiavimas įstatymo suteikiamomis galimybėmis [23].

Prieš pradėdant nagrinėti klausimus, susijusius su trečiąja hipoteze, t. y. ar niekinio sandorio fakto konstatavimas yra mokesčių administratoriaus teisė, ar teismo prerogatyva, pažymėtina, kad teisės doktrinoje išskiriamos dvi grupės valstybių:

1. valstybės, kuriose sandorių pripažinimas negaliojančiais, įskaitant ir niekinių sandorių fakto konstatavimą, yra teismo prerogatyva;
2. valstybės, kuriose sandorių pripažinimas negaliojančiais ir niekinių sandorių fakto konstatavimas nėra išimtinė teismo kompetencija.

Lietuvoje teismų praktika šiuo klausimu yra labai nepastovi, ir šiuo metu nėra visiškai aiški jos kitimo tendencija. Tačiau apibendrinus iki šiol priimtus teismų sprendimus Lietuvą galima būtų priskirti pirmajai valstybių grupei, tiesa, su tam tikrom išlygom.

Siekiant teisiškai įvertinti padėtį galima iškelti dvi papildomas hipotezes ir pabandyti jas paneigti arba patvirtinti.

Pirma, sandorių pripažinimas negaliojančiais mokesčių administratoriaus iniciatyva neprieštarauja teisinės valstybės principams.

Antra, sandorių pripažinimas negaliojančiais yra teismo prerogatyva ir negali būti pavestas nei mokesčių administratoriaus, nei kitų institucijų kompetencijai.

Nagrinėdami pirmąją hipotezę susiduriame su klausimu, gana dažnai nagrinėjamu Europos žmogaus teisių teisme, – ar kilusio ginčo nagrinėjimas iš esmės administracine tvarka

pažeidžia asmens teisę į teisminę gynybą, jei administracinio organo sprendimą asmuo turi teisę apskusti teismui? Apibendrinus Europos žmogaus teisių teismo praktiką galima teigti, kad suformuota gana aiški Europos žmogaus teisių teismo pozicija, jog toks ginčo sprendimo būdas nepažeidžia asmens teisės į teisminę gynybą [19].

Tačiau tiesioginį ir mūsų pirmąją hipotezę paneigiantį atsakymą pateikia Civilinio kodekso 1.78 straipsnis, kuriame numatyta, kad šalys negali niekinio sandorio patvirtinti [4], t. y. šalys negali vykdyti niekinio sandorio, reikalauti iš kitos šalies įvykdyti sandorį, perduoti pagal niekinį sandorį įgytų teisių ir pareigų kitam asmeniui ir kita. Niekinis sandoris negalioja nuo pat jo sudarymo momento ir nesukuria šalims jokių teisių ir pareigų. Konstatavus niekinio sandorio faktą, turi būti išspręsti ir kiti CK 1.80, 1.81 straipsniuose numatyti klausimai, t. y. ar sandorio šalims taikytina restitucija, kadangi sandoris negali būti niekinis mokesčių teisinių santykių prasme ir kartu sukuriantis šalims civilines teises ir pareigas. Toks įstatymo aiškinimas akivaizdžiai prieštarautų niekinių sandorių instituto prasmei ir paskirčiai.

Antroji hipotezė taip pat diskusinė. Svarbu teisingai nustatyti prioritetus, nes yra požymių, liudijančių „už“ ir „prieš“. Paprastai šios pozicijos priešinkai teigia, kad teisminis procesas yra pernelyg ilgas, todėl mokesčio administratoriaus kreipimasis bendra tvarka į teismą dėl mokesčių mokėtojų sudarytų sandorių pripažinimo negaliojančiais apsunkina mokesčių surinkimo procesą bei reikalauja papildomo laiko ir lėšų.

Tačiau be jokios abejonės, klausimų, susijusių su vienu iš svarbiausių civilinės teisės institutų, priskyrimas išimtinai teismo kompetencijai užtikrina didesnę teisinės sistemos stabilumą, kvalifikuotesnę ginčo nagrinėjimą ir šalių autonomijos principo įgyvendinimą privatinuose teisiniuose santykiuose.

Jau nuo senovės Romos laikų privatinė teisė teisės subjektams suteikė autonomiją – jie patys galėjo spręsti, kokius sandorius kokiomis sąlygomis sudaryti ar nesudaryti, pateikti ieškinį teismui ar neginti savo teisių ir panašiai. Šalių autonomijos principas šiandieninėje privatinėje teisėje taip pat pripažįstamas vyraujančiu ir dažnai reiškia ne tik šalių laisvę pačioms nustatyti privatinų teisinių santykių pobūdį bei turinį, bet ir tam tikrą draudimą valstybei kištis į šių santykių turinį [21]. Klausimų, susijusių su sandorių pripažinimu negaliojančiais, priskyrimas išimtinai teismo kompetencijai yra viena realiausių šalių autonomijos principo įgyvendinimo garantijų.

Šiuo metu yra daugybė bylų, kuriose mokesčių administratorius, vadovaudamasis Civilinio kodekso 1.78–1.81 straipsniais, sandorius, kuriais, jo nuomone, siekiama sumažinti arba išvengti mokesčių, ar deklaruoti nepagrįstai dideles pajamas, savo iniciatyva pripažįsta niekiniais kaip prieštaraujančius valstybės, visuomenės interesams.

Mokesčių įstatymai nesuteikia mokesčių administratoriui specialios teisės *ex officio* pripažinti sandorius negaliojančiais, taip pat taikyti niekinių sandorių teises pasekmes, vadovaujantis Civilinio kodekso nuostatomis. Todėl vadovaujantis viešosios teisės subjektams taikytinu principu „tai, kas nenumatyta įstatyme, draudžiama“, sandoris gali būti pripažįstamas negaliojančiu ir niekinio sandorio teisinės pasekmės, vadovaujantis Civilinio kodekso nuostatomis, gali būti taikomos tik bendra, ginčo teisenos tvarka. Kadangi sandorių pripažinimas negaliojančiais ir niekinių sandorių sudarymo fakto konstatavimas sukelia atitinkamas ne tik mokesčines pasekmes tiek sandorio šalims, tiek tretiesiems asmenims, siekiant užtikrinti teisinių santykių stabilumą ir tikrumą tai turėtų būti teismo prerogatyva.

Kitas klausimas susijęs su notarine forma sudarytais sandoriais, kurie mokesčių administratoriaus iniciatyva pripažįstami niekiniais. Notariato įstatymo 2 straipsnyje numatyta, kad notaras yra valstybės įgaliotas asmuo, atliekantis įstatyme numatytas funkcijas, užtikrinančias, kad civiliniuose teisiniuose santykiuose nebūtų neteisėtų sandorių ir dokumentų [7]. Pripažinus sandorį negaliojančiu, sandorio šalims atsiranda neigiamos turtinės pasekmės, todėl šalys turi teisę pareikšti teisme ieškinį sandorį patvirtinusiui notarui dėl sumokėtos notaro rinkliavos grąžinimo ir patirtos žalos atlyginimo. Kadangi sandorio pripažinimas negaliojančiu gali turėti įtakos notaro teisėms ir pareigoms, notaras taip pat turi turėti galimybę nuo pat pradžių dalyvauti procese kaip trečiasis asmuo, pateikti savo argumentus, paaiški-

nimus dėl sandorio teisėtumo. Tokią galimybę užtikrina Civilinio proceso kodeksas. Tai dar kartą patvirtina, kad sandorių pripažinimas negaliojančiais ir niekinių sandorių teisinių pasekmių taikymas yra teismo prerogatyva.

Tiek administracinių, tiek bendrosios kompetencijos teismų praktikoje ne kartą konstatuota, kad sandoriai, jų sudarymas, galiojimas yra privatinės teisės, o ne viešosios teisės reguliavimo dalykas. Mokesčių teisėje sandorių sudarymo ir galiojimo taisyklės negali būti vertinamos kitaip, nei tai nustato civilinė teisė. Civilinės teisės prezumpcija, kad sandoriai galioja, kol nėra nustatyta priešingai, taikytina ir mokesčių teisėje. Sandoriai gali būti pripažinti negaliojančiais tik teismine tvarka. Mokesčių administratorius neturi teisės savavališkai pripažinti sandorį negaliojančiu [12; 14].

Esant pagrindui manyti, kad sudaryta sutartis yra priešinga visuomenės interesams ar viešajai tvarkai, tokios sutarties turinį galima peržiūrėti teismine tvarka ir pagal subjekto, nesandorio sutarties šalimi, ieškinį [13].

Pastaruoju metu Lietuvos administracinių teismų praktikoje formuojasi nauja įstatymų, reglamentuojančių sandorių negaliojimą, taikymo kryptis. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas konstatavo, kad pagal Civilinio kodekso 1.78 straipsnį sandoris pripažįstamas niekiniu neteismine tvarka, kai jis prieštarauja imperatyvioms įstatymo normoms, t. y. kai sandorio negaliojimo pagrindai, nustatyti įstatymu, yra akivaizdūs ir papildomų įrodymų tiems pagrindams nustatyti nereikia [15]. Sandoriai, kurie sudaryti pažeidžiant imperatyvų įstatymo reikalavimą dėl sandorių formos, negaliojimo pagrindas yra akivaizdus, o akivaizdumo faktorius šalina būtinybę šiuos sandorius nuginčyti teismine tvarka, laikantis bendrųjų įrodinėjimo taisyklių [16].

Tačiau pabrėžtina, kad teisinius santykius, kurie yra tiesiogiai sureglamentuoti viešosios teisės normomis, taigi ir mokesčių teisinius santykius, mokesčių administratorius turėtų vertinti vadovaudamasis viešosios, o ne privatinės teisės normomis. Tai reiškia, kad įtardamas mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą įstatymu mokesčių administratorius, vadovaudamasis mokesčių įstatymais, visų pirma turi spręsti netiesioginių mokesčių bazės nustatymo metodų taikymo klausimą.

Panaši sandorių negaliojimo instituto taikymo praktika yra žinoma Europos valstybėse. Tačiau pažymėtina, kad neteismine tvarka niekinio sandorio faktas gali būti konstatuojamas tik tuomet, kai nėra ginčo. Kilus ginčui, pripažinti sandorį niekiniu gali teismas. Štai Italijoje niekinė sutartis laikoma neturinčia jokio teisinio efekto. Tokia sutartis laikoma apskritai nebuvus sudaryta, todėl negaliojančia savaime, ir nėra reikalaujama, kad ji būtų pripažinta negaliojančia teismo sprendimu. Teismas tokią sutartį pripažįsta negaliojančia tik ginčo atveju [20].

### **III. Sandorių negaliojimo instituto taikymo įtaka teisės sistemos formavimui**

Pereiname prie ketvirtosios hipotezės – teisės sistemos stabilumui negali turėti esminės įtakos mokesčių mokėtojų sandorių pripažinimas negaliojančiais mokesčių administratoriaus iniciatyva.

Apibendrinus empirinius duomenis, surinktus šiam moksliniam darbui nuo 2001 m., pastebėta, kad mokesčių administratoriaus taikyti sandorių vertinimo kriterijai buvo gana įvairūs, o galimybės atsižvelgti į individualias konkrečių bylų aplinkybes ribotos dėl mokesčių ginčų nagrinėjimo proceso ikiteisminėje stadijoje ypatumų. Todėl daugeliu atveju, taikant standartinius sprendimus, likdavo neįvertintos esminės bylų aplinkybės. Tokia mokesčių administravimo praktika mažina visuomenės pasitikėjimą teisės sistema. Įstatymų leidėjas kuria įstatymus visų pirma orientuodamasis į sąžiningą mokesčių mokėtoją. Įstatymų normos, reglamentuojančios reagavimo į piktnaudžiavimą mokesčių įstatymais formas ir būdus, skirtos išimtiniais atvejais, ir turi būti taikomos griežtai atsižvelgiant į jų turinį. Kaip jau buvo minėta, mokesčių teisėje negali būti taikoma įstatymo arba teisės analogija.

Mokesčių mokėtojas privalo aiškiai žinoti savo teisių ir pareigų apimtį. Tik aiškiai suvokdamas teisių ir pareigų apimtį ir turinį mokesčio mokėtojas gali tinkamai vykdyti savo prievolės valstybei. Taip nesiimant jokių papildomų priemonių yra užtikrinama teisės sistemos savireguliacinė funkcija.

Lietuvos Aukščiausiasis Teismas yra pažymėjęs, kad valstybės teisė yra nustatyti ir rinkti mokesčius bei nustatyti ir taikyti atsakomybę už mokesčių teisės pažeidimus. Mokesčių mokėtojas turi ne tik pareigą mokėti nustatytus mokesčius bei atsakyti už mokesčių įstatymų pažeidimus, bet turi ir teisę reikalauti, kad įstatymuose numatytos sankcijos būtų taikomos tik už padarytus mokesčių teisės pažeidimus. Mokesčių administratorius ne tik gali reikalauti sumokėti nesumokėtus mokesčius, bet ir taikyti už mokestinės prievolės pažeidimus Mokesčių administravimo įstatyme nustatytas sankcijas – administracinę atsakomybę. Administracinė atsakomybė turi būti taikoma tik už padarytus ir įrodytus mokesčių teisės pažeidimus, ir mokesčių administratoriaus pareiga yra išsiaiškinti, ar buvo padarytas mokesčių įstatymo pažeidimas [11].

Taigi mokesčių administravimo praktika, kai mokesčio administratorius nurodo mokesčių mokėtojui sumokėti mokesčius ir taiko mokestines sankcijas, remdamasis tik subjektyviu sandorių vertinimu pagal Civilinio kodekso nuostatas, reglamentuojančias sandorių negaliojimo pagrindus, ir nepateikdamas jokių objektyvių įrodymų, yra ydinga, prieštaraujanti teisėtumo ir teisinio tikrumo principams.

Išvardytos aplinkybės, manau, patvirtina, kad sandorių negaliojimo institutas reikalauja didesnio dėmesio iš teisėkūros subjektų, mokesčių administratoriaus, teismų ir kitų ginčus nagrinėjančių institucijų. Jo svarba pasireiškia dar ir tuo, kad nuo šio instituto normų ir jų taikymo kokybės neabejotinai priklauso tiek mokesčių, tiek civilinės teisės sistemos funkcionavimo efektyvumas.

## Išvados

Apibendrinant straipsnyje išdėstytus teiginius darytinis išvados:

Pirma, mokesčių administratorius, veikdamas pagal įstatymo jam suteiktą kompetenciją, negali vadovautis privatinės teisės principu „tai, ko nedraudžia įstatymas, leidžiama“, bet kaip ir kiti viešojo administravimo subjektai, privalo vadovautis viešosios teisės principu „tai, kas nenumatyta įstatyme, draudžiama“.

Antra, mokesčių teisėje, kaip ir baudžiamojoje teisėje bei visose kitose viešosios teisės šakose, draudžiama pildyti teisės spragas taikant įstatymo arba teisės analogiją, t. y. taikyti įstatymą, reglamentuojantį panašius teisinius santykius, arba taikyti bendruosius teisės principus. Mokesčio bazei nustatyti taikant Civilinio kodekso ir bendrųjų teisės principų analogiją šis principas aiškiai pažeidžiamas.

Trečia, užsienio valstybių mokesčių administravimo praktikoje sandorio nepripažinimas mokestiniais tikslais neturi nieko bendra su civilinės teisės institutu – sandorio pripažinimu negaliojančiu ir niekinio sandorio fakto konstatavimu. Be to, normaliu ir priimtiniu reiškiniu laikytina, jei sudarydamas realų sandorį mokesčių mokėtojas gauna ir mokestinę naudą.

Ketvirta, sandoris pagal Civilinio kodekso nuostatas negali būti niekinis mokesčių įstatymo prasme ir galiojantis bei sukuriantis šalims teises ir pareigas nuosavybės santykių prasme. Toks įstatymo aiškinimas akivaizdžiai prieštarautų niekinių sandorių instituto prasmei ir paskirčiai.

Penkta, Mokesčių įstatymai nesuteikia mokesčių administratoriui specialios teisės *ex officio* pripažinti sandorius negaliojančiais vadovaujantis Civilinio kodekso nuostatomis, todėl sandoriai gali būti pripažįstami negaliojančiais ir niekinių sandorių teisinės pasekmės gali būti taikomos tik bendra, įstatymo nustatyta tvarka, ir tai turėtų būti teismo prerogatyva.



Šešta, mokesčių teisėje sandorių sudarymo ir galiojimo taisyklės negali būti vertinamos kitaip, nei tai nustato civilinė teisė. Civilinės teisės prezumpcija, kad sandoriai galioja, kol nėra nustatyta priešingai, taikytina ir mokesčių teisėje.

Septinta, mokesčių mokėtojas privalo aiškiai žinoti savo teisių ir pareigų apimtį. Tik aiškiai suvokdamas savo teises ir pareigas mokesčio mokėtojas gali tinkamai vykdyti savo prievoles valstybei. Taip nesiimant jokių papildomų priemonių yra užtikrinama teisės sistemos savireguliacinė funkcija.

Aštunta, mokesčių administravimo praktika, kai mokesčių administratorius nurodo mokesčių mokėtojui sumokėti mokesčius ir taiko mokesčines sankcijas, remdamasis tik subjektyviu sandorių vertinimu pagal Civilinio kodekso nuostatas, reglamentuojančias sandorių negaliojimo pagrindus, ir nepateikdamas jokių objektyvių įrodymų, yra ydinga, prieštaraujanti teisėtumo ir teisinio tikrumo principams.



## LITERATŪRA

1. **Lietuvos Respublikos** Konstitucija // Valstybės žinios. 1992. Nr. 33–1014.
2. **Lietuvos Respublikos** administracinių bylų teisenos įstatymas // Valstybės žinios. 1999 m. vasario 3 d. Nr. 13; 2000 m. spalio 11 d. Nr. 85.
3. **1964 m.** Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas su vėlesniais pakeitimais ir papildymais, galiojęs iki 2001 m. liepos 1 d.
4. **Lietuvos Respublikos** civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000 m. rugsėjo 6 d. Nr. 74; 2000 m. rugsėjo 13 d. Nr. 77; 2000 m. rugsėjo 22 d. Nr. 80; 2000 m. rugsėjo 29 d. Nr. 82.
5. **Lietuvos Respublikos** mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 1995 m. liepos 26 d. Nr. 61.
6. **Lietuvos Respublikos** įstatymas Nr. IX-955 „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38–1, 50, 52–1, 56–1 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26-2 straipsniu // Valstybės žinios. 2002 m. birželio 28 d. Nr. 65.
7. **Lietuvos Respublikos** notariato įstatymas // Lietuvos aidas. 1992 m. spalio 1 d. Nr. 192; Valstybės žinios. 1992 m. spalio 10 d. Nr. 28.
8. **Lietuvos** Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimas // Valstybės žinios, 1996 m. kovo 20 d. Nr. 25.
9. **Lietuvos** Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas // Valstybės žinios. 1997 m. liepos 16 d. Nr. 67.
10. **Lietuvos** Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas // Valstybės žinios. 1998 m. spalio 16 d. Nr. 91.
11. **Lietuvos** Aukščiausiojo Teismo 2000 m. gegužės 8 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K–3–504/2000 // [www.lat.litlex.lt](http://www.lat.litlex.lt).
12. **Lietuvos** Aukščiausiojo Teismo 2002 m. rugsėjo 11 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K–3–983/2002 // [www.lat.litlex.lt](http://www.lat.litlex.lt).
13. **Lietuvos** Aukščiausiojo Teismo 2002 m. birželio 5 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K–3–831/2002 // [www.lat.litlex.lt](http://www.lat.litlex.lt).
14. **Lietuvos** vyriausiojo administracinio teismo 2001 m. gegužės 3 d. konsultacija Nr. 69 // [www.litlex.lt](http://www.litlex.lt).
15. **Lietuvos** vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup>–490/2003.
16. **Lietuvos** vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. gegužės 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup>–425/2003.
17. **Mokestinių ginčų komisijos** prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 9 d. sprendimas Nr. S–10–(7–468/2002).
18. **Mokestinių ginčų komisijos** prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 13 d. sprendimas Nr. S–47–(7–481/2002).
19. **Berger V.** Europos žmogaus teisių teismo jurisprudencija. – Vilnius, 1998.
20. **Mikelėnas V.** Sutarčių teisė. – Vilnius, 1996.
21. **Nekrošius I., Nekrošius V., Vėlyvis S.** Romėnų teisė. – Vilnius, 1999.



## ***Invalidation of the Transactions upon Initiative of the Tax Administrator***

***Doctoral Candidate Jurgita Sturonaite***

***Law University of Lithuania***

***Keywords:*** tax disputes, abuse of the right, invalid transaction, indirect methods.

### **SUMMARY**

*An institute of invalidation of the transactions shall be considered as one of the essential institutes of the Civil Law and the stability of the legal system strongly depends on interpretation of the aforesaid institute. Tax Law shall not treat rules regarding conclusion and validity of the transactions differently from as it is established by the Civil Law.*

*In the Article the Lithuanian tax administration practice of application of indirect methods for determining the tax base for the transactions, following opinion of the tax administrator, aimed at avoidance of the taxes are analyzed. The author analyzes novelties of the Tax legislation entitling the Tax Administrator not to recognize transactions entered into after 1 July 2002, for the tax purposes compares this institute of Tax Law with the institute of nullity of the transactions of the Civil Law, presents the positive practice of foreign countries jurisprudence.*

*In the Article not only practical but also theoretical issues of transition of tax and civil law, such as coordination of the principal of private law “everything what is not forbidden by the law is allowed“ with the principal of the public law “everything what is not established by the law is forbidden“, are being discussed. In addition, the matter regarding possibility to remove gaps of law is being analyzed. The author also claims that the tax administrator must strictly follow the laws specifying the limits of its competence. The practice of tax administration when the taxes are being calculated and the tax sanctions are being applied only based on subjective assessment of transactions and without gathering and assessing any of the objective evidence is vicious, jeopardizing the principals of justice and legal certainty. The author summarizes that assumption of the civil law that the transactions shall be valid until it is not established otherwise shall be applicable in the tax law, either.*

*Taking into account jurisprudence of the Republic of Lithuania, the author declares for leaving interpretation and application of the Civil Laws specifying invalidation of the transactions to the courts' competence.*

