

MOKESČIŲ TEISĖS SISTEMA IR APMOKESTINIMO PRINCIPAI

Egidija Puzinskaitė

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

Romanas Klišauskas

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas
Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius Lietuva
Telefonas (+370 5) 2791 005
Elektroninis paštas rklišauskas@lvat.lt

Pateikta 2011 m. lapkričio 9 d., parengta spausdinti 2012 m. balandžio 30 d.

Anotacija. *Esminės straipsnyje sprendžiamos problemos yra vienodas mokesčių teisės normų taikymas aiškinant mokesčių administravimo procedūrų turinį bei formuojant vieno-
dą teisminę praktiką. Straipsnyje analizuojamas mokesčių administravimo procedūrų turi-
nys, sprendžiami aktualūs klausimai, kylantys mokesčių teisės normų taikymo srityje, itin
nuodugniai analizuojama teisminė jurisprudencija mokesčių teisinių santykių plotmėje,
nes šiuo metu tai itin aktualios problemos mokesčių teisinių santykių dalyviams. Straipsny-
je tyrinėjama mokesčių teisės sistema, aptariamas mokesčių teisės santykis su kitų teisės šakų
normomis bei analizuojamas apmokestinimo teisinis reglamentavimas ir principai. Straips-
nis parengtas pagal Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių
administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimo projekto pirmąją dalį.*

Reikšminiai žodžiai: *mokesčių administravimas, mokesčių teisės sistema, mokesčiai
teisiniai santykiai, mokesstinė prievolė, privalomieji mokėjimai, apmokestinimo principai.*

Įvadas

Vienas iš pagrindinių valstybės pajamų formavimo būdų yra mokesčiai. Jie yra valstybės finansų sistemos esminė dalis. „Mokesčiai – vienas iš seniausiai taikomų finansų institutų, atsiradęs kartu su valstybe kaip pagrindinis jos institucijų bei funkcijų realizavimo materialinio aprūpinimo šaltinis. Mokesčiais yra surenkama absoliuti dauguma valstybės ar savivaldybės pajamų, kurios naudojamos visuomeniniams poreikiams tenkinti, įvairiems procesams visuomenėje reguliuoti ir kt.¹ Įstatymų leidėjas mokesčių apibrėžia kaip mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatytą piniginę prievolę valstybei². Teisės doktrinoje mokesčiai apibūdinamas kaip valstybės mokesčių įstatymais nustatytas visuotinai privalomas ir individualiai neatlygintinas bei negražintinas piniginis juridinių ir fizinių asmenų nustatyto dydžio mokėjimas į biudžetą, siekiant gauti valstybės pajamų, reikalingų viešųjų interesų tenkinimo finansavimui³. Konstitucinis Teismas mokesčius apibrėžia kaip valstybinės valdžios organų nustatytus, privalomus ir individualiai neatlygintinus juridinių ir fizinių asmenų mokėjimus į valstybės (savivaldybės) biudžetą nurodant jų dydį ir mokėjimo tvarką⁴. Pagrindinė mokesčių paskirtis yra fiskalinė. Ji užtikrina valstybės pajamų, reikalingų valstybės (savivaldybių) institucijų veiklai vykdyti, gavimą. Šiuo fiskaliniu instrumentu ar atskirais jo elementais (tarifu, mokesčio objektu ir subjektais, lengvatomis ir kt.) gali būti siekiama reguliuoti valstybėje vykstančius ekonominius, socialinius procesus, skatinti naudingas ūkinės sritis, remti ūkinės plėtros prioritetus, pritraukti kapitalą, investicijas ar, priešingai – sustabdyti nepageidautinas socialinės-ekonominės raidos tendencijas.

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, kad tam, jog būtų pasiekti minėti tikslai, o mokesčiai būtų tinkamai mokami ir surenkami, nepakanka mokesčius, kaip prievolę, vien nustatyti – būtina sureguliuoti jų mokėjimo tvarką, kuri *inter alia* apimtų mokesčių administravimo procedūras, mokesčių apskaičiavimo metodiką ir pan. Mokesčių teisinis reguliavimas – tai ne tik jų nustatymas įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarkos įtvirtinimas⁵. Vadinasi, mokesčių administravimas, įstatymo leidėjo apibrėžiamas kaip mokesčių administratoriaus funkcijų įgyvendinimas, taip pat mokesčių ir kituose įstatymuose nustatytų mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas ir teisių įgyvendinimas (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 13 p.), yra neatsiejamas nacionalinės mokesčių sistemos elementas. Jis apima ne tik mokesčių administratoriaus atliekamus veiksmus (vykdomas mokesčių administravimo procedūras), bet ir mokesčių teisinių santykių dalyvių teisių ir pareigų realizavimą.

Mokesčiai ir jų administravimas tiesiogiai ir (arba) netiesiogiai paliečia daugelio asmenų teises ir interesus, todėl mokesčių ir jų administravimo teisinė sistema ir reglamentavimas yra neabejotinai aktualus mokesčių teisinių santykių dalyviams, valdžios

- 1 Medelienė, A. *Mokesčių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos*. Daktaro disertacijos santrauka. Teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2005, p. 30.
- 2 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 63-2243.
- 3 Medelienė, A.; Sudavičius, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 35.
- 4 Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas. *Valstybės žinios*. 2000, Nr. 23-585.
- 5 Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d., 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimai.

institucijoms, teismams, mokesčių konsultantams, teisininkams, akademinėi bendruomenei bei kitiems suinteresuotiems asmenims.

Pagrindinis dėmesys straipsnyje yra skiriamas teisminei praktikai aiškinant ir taikant mokesčių administravimo, kitų nacionalinei mokesčių teisės sistemai priskiriamų įstatymų ir jų lydymųjų teisės aktų, taip pat Europos Sąjungos teisės normų taikymui, analizuojamos atskiros mokesčių administravimo procedūros.

Straipsnyje aptariami mokesčių sistemos aktualūs klausimai, sprendžiamos problemos, susijusios su mokesčių teisinių santykių dalyvių teisiniu statusu – teisėmis ir pareigomis, šių dalyvių atsakomybės aspektai, mokesčių mokėtojų nustatytų mokesčių prievolių vykdymo ir mokesčių administratoriaus atliekamos mokesčių mokėtojų kontrolės procedūros, taip pat kai kurie ginčų su mokesčių administratoriumi nagrinėjimo ypatumai.

1. Mokesčių teisės sistema

Teisės teorija bendrąja prasme teisės sistemą apibūdina kaip teisės normų visumos egzistavimo ir veikimo būdą, kur visos teisės normos sutelktos į teisės institutus, pošakius, šakas, susijusios tarpusavio priklausomybe ir veikia garantuojamos viena kitos veiksmingumą⁶. Nuo 19 a. pabaigos mokesčiai jau pradėti vadinti teisine mokėjimo priemone⁷. Įstatymų leidėjas yra nustatęs, kad Lietuvos Respublikos mokesčių teisės sistemą sudaro mokesčių įstatymai ir šių įstatymų pagrindu priimti įstatymų lydymieji teisės aktai (Mokesčių administravimo įstatymo 3 str. 1 d.). Lietuvos mokesčių teisės sistemos pagrindus įtvirtina Lietuvos Respublikos Konstitucija⁸. Jos 127 straipsnio 3 dalis nustato, kad mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai. Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą numato, kad valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Lietuvos Respublikos Seimas. Mokesčių teisės sistemos pagrindus taip pat įtvirtina Mokesčių administravimo įstatymas, Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas⁹, Lietuvos Respublikos tarptautinės sutartys, Europos Sąjungos muitų teisės aktai, kurie nustato mokesčių ir (arba) apibrėžia su mokesčio taikymu arba mokesčio lengvatomis susijusius klausimus, atskirus mokesčius reglamentuojantys įstatymai.

Aiškindamas šias nuostatas, Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, kad jose įtvirtinta, kokios formos (rūšies) teisės aktu nustatomi mokesčiai – mokesčius galima nustatyti tik įstatymu, taip pat kad valstybinius mokesčius nustato tik Seimas¹⁰. Tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokesčių teisinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos,

6 Vaišvila, A. *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2000, p. 261; Baublys, L., et al. *Teisės teorijos įvadas*. Vilnius: Mes, 2010, p. 174.

7 Buškevičiūtė, E.; Pukelienė, V. *Valstybės mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 1998, p. 13.

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

9 Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 73-2517.

10 Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas.

baudos ir delspinigiai taip pat turi būti nustatomi tik įstatymu¹¹. Tuo tarpu mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarka ir konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarka gali būti nustatoma ne tik įstatymais, bet ir įstatymų įgyvendinamaisiais teisės aktais, tačiau įstatymų įgyvendinamuosiuose teisės aktuose, nustatančiuose mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarką, negali būti teisės normų, nustatančių kitokį negu įstatymo nustatytąs teisinis reguliavimas ir normų, konkuruojančių su įstatymo normomis¹². Ratifikuotos tarptautinės sutartys pagal Konstitucijos 138 straipsnio 3 dalį yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės, įskaitant mokesčių teisę (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 7 d., 3 str. 1 d.), sistemos dalis. Šių dokumentų ir nacionalinės mokesčių teisės sistemos tarpusavio santykį apibrėžia Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 1 dalis: jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės.

Pavyzdžiui, sienos kirtimo (tarptautinį, tarpvalstybinį) elementą turinčių mokesčių teisinių santykių dalyviams yra aktualios Lietuvos ir užsienio valstybių dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo bei mokesčių slėpimo prevencijos sutartys, tokios kaip, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo¹³ ir panašios.

Esminę Lietuvos mokesčių teisės sistemos dalį sudaro nacionaliniai teisės aktai, t. y. konkrečius mokesčius nustatantys įstatymai: Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas¹⁴, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas¹⁵, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas¹⁶, Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas¹⁷, Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas¹⁸ ir kt. Jų iš viso šiuo metu yra dvidešimt penki.

Paminėtina ir tai, kad, mokesčių įstatymams, sudarantiems nacionalinę mokesčių teisės sistemą, priskiriami ir atlygintinumo požymį turintys privalomuosius mokėjimus į valstybės (savivaldybių) biudžetą nustatantys įstatymai, tokie kaip: Lietuvos Respublikos rinkliavų¹⁹ ir Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymai²⁰, žyminį mokestį nustatantis Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas²¹ ir kt.

11 Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d., 2002 m. birželio 3 d., 2003 m. lapkričio 17 d., 2004 m. rugsėjo 2 d., 2006 m. sausio 24 d., 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimai.

12 Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas.

13 Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. *Valstybės žinios*. 1995, Nr. 84-1905.

14 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 35-1271.

15 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085.

16 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2001, Nr. 110-3992.

17 Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2005, Nr. 76-2741.

18 Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. *Valstybės žinios*. 1999, Nr. 47-1469; 2002, Nr. 13-474.

19 Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymas. *Valstybės žinios*. 2000, Nr. 52-1484.

20 Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 1991, Nr. 17-447; 2004, Nr. 171-6295.

21 Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 36-1340.

Į aptariamą mokesčių teisės sistemą patenka ir Mokesčių administravimo įstatymas, nustatantis pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus. Jis taip pat reglamentuoja pagrindinius apmokestinimo principus, įtvirtina Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių sąrašą, nustato mokesčių administratoriaus funkcijas, teises ir pareigas, mokesčių mokėtojo teisinį statusą, mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo procedūras, mokesčio bei su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo bei mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką (Mokesčių administravimo įstatymo 1 str. 1 d.). Pabrėžtina, jog pagal bendrąją taisyklę, Mokesčių administravimo įstatyme numatytos mokesčių administravimo procedūros vienodai taikomos visiems šio įstatymo 13 straipsnyje nurodytiems mokesčiams ir jų mokėtojams, jeigu šis įstatymas ar atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip (Mokesčių administravimo įstatymo 14 str. 1 d.).

Mokesčių teisės sistemą sudaro ir mokesčių įstatymus lydintieji teisės aktai. Šiuos teisės aktus leidžia Lietuvos Respublikos Vyriausybė, o kai yra jos pavedimas – Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Spręsdamos klausimus, priskirtus jų kompetencijai, Vyriausybė ir Finansų ministerija gali pavesti centriniam mokesčių administratoriui priimti lydimuosius teisės aktus, nustatančius atitinkamas mokesčių įstatymų įgyvendinimo taisykles. Kitoms institucijoms įgyvendinti mokesčio įstatymą gali būti pavesta tik imperatyviai mokesčių įstatymuose nurodytais atvejais (Mokesčių administravimo įstatymo 11 str.).

Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą, jos galiojanti teisė (*acquis communautaire*) tapo mūsų nacionalinės teisės sistemos dalimi.

Muitai ir kai kurie su importo akcizu ir PVM susiję administravimo klausimai yra priskiriami išimtinai Europos Sąjungos kompetencijai (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – ir SESV) 2 str. 1 d., 3 str. 1 d. a p.). Šie mokesčiai nustatomi ir administruojami tiesiogiai taikomais Sąjungos teisėkūros subjektų priimtais teisės aktais, *inter alia* 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 2913/92, nustatančiu Bendrijos muitinės kodeksą, 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamentu (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančiu Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatas. Valstybių narių, ir Lietuvos taip pat, kompetencija šioje srityje paprastai apsiriboja tik atskirais ar pavieniais minėtų mokestinių prievolių administravimo klausimais, o nacionalinė teisė taikoma tik ta apimtimi, kiek atitinkamų santykių nereguliuoja Europos Sąjungos *acquis* (Mokesčių administravimo įstatymo 14 str. 6 d.).

Kitose mokestinių teisinių santykių reguliavimo, įskaitant ir administravimo procedūras, srityse Europos Sąjungos kompetencija yra ribota, iš esmės susijusi tik su bendrųjų Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo tikslų siekimu. Valstybių narių mokesčių sistemos labai skiriasi dėl ekonominių ir socialinių struktūrų skirtumų ir skirtingo bendrojo apmokestinimo bei konkrečių mokesčių vaidmens suvokimo. Paprastai kitų nei muitai netiesioginių²², taip pat tam tikrų tiesioginių²³ mokesčių bei administracinio

22 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos; 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole.

23 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.

bendradarbiavimo²⁴ srityse yra priimamos direktyvos, kurias valstybės narės įgyvendina priimdamos atitinkamus nacionalinės teisės aktus.

Šiame kontekste būtina pasakyti, kad nors direktyva nėra tiesioginio taikymo teisės aktas, pagal nusistovėjusią Vyriausiojo administracinio teismo praktiką, Lietuvos Respublikos teismai ir kitos kompetentingos valstybės institucijos, aiškindamos ir taikydamos direktyvą įgyvendinančius Lietuvos Respublikos teisės aktus (nesvarbu, ar jų nuostatos priimtos prieš įsigaliojant direktyvai, ar po to), turi ir Konstitucijoje, ir Europos Sąjungos teisėje įtvirtintą pareigą aiškinti nacionalinę teisę kuo labiau atsižvelgdamos į atitinkamos direktyvos turinį ir tikslą, kad būtų pasiektas direktyvoje numatytas rezultatas²⁵.

Apibendrinant tai, kas anksčiau išanalizuota, darytina išvada, kad Lietuvos mokesčių teisės sistemos pagrindą sudaro Lietuvos Respublikos Konstitucija, Mokesčių administravimo įstatymas, konkrečius mokesčius nustatantys įstatymai ir jų pagrindu priimti lydimieji teisės aktai, nacionaliniai teisės aktai, turintys atlygintinumo požymį ir nustatantys privalomuosius mokėjimus į valstybės biudžetą, Muitinės įstatymas, rati-fikuotos tarptautinės sutartys, Europos Sąjungos teisės aktai, kiek tai susiję su muitais, importo akcizu, pridėtinės vertės mokesčiu, Europos Sąjungos direktyvos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityse bei kiek tai susiję su mokesčių administravimu.

2. Mokesčių teisės santykis su kitų teisės šakų normomis

Mokestiniai teisiniai santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas, todėl jų realizavimui pirmiausia taikomas administracinio teisinio reguliavimo metodas²⁶. Tiek mokestinių santykių teisinio reguliavimo metodas (imperatyvus, subordinacinis), tiek ir šio reglamentavimo dalykas (teisiniai santykiai, susiję su mokesčių apskaičiavimu, sumokėjimu ir išieškojimu) lemia tai, kad šie teisiniai santykiai yra reglamentuojami specifiniais teisės aktais.

2.1. Santykis su private teise

Materialinių teisės normų prasme apmokestinimo taisyklėse susipina tiek privatinės (pvz., mokestis yra mokesčių mokėtojo prievolė valstybei, taigi privatinės teisės prievolių institutas nėra svetimas mokesčių teisei), tiek ir viešosios teisės (pvz., imperatyvinis teisiųjų santykių reguliavimo metodas, mokesčių mokėtojo paklusimas mokes-

24 2008 m. gegužės 26 d. Tarybos direktyva 2008/55/EB dėl tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis priemonėmis.

25 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. birželio 23 d. nutartis administracinėje byloje A⁸⁵⁸-1810/2010; 2010 m. kovo 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-471/2010. *Administracinė jurisprudencija*. 2010, 19: 55–91; 2010 m. gruodžio 8 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷⁵⁶-686/2010. *Administracinė jurisprudencija*. 2010, 20: 150–169; 2011 m. kovo 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶³-2604/2011 [interaktyvus]. [žiūrėta 2011-11-05]. <www.teismai.lt>.

26 Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas.

čių administratoriaus nurodymams) elementai²⁷. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.1. straipsnis nustato, kad Civilinio kodekso normos viešojo administravimo srityje taikytinos tik tais atvejais, kai tai yra įsakmiai nurodyta Civiliniame kodekse ir kai viešojo administravimo santykiai nėra tiesiogiai reglamentuoti viešosios teisės normomis²⁸. Subsidiarius Civilinio kodekso normų taikymas šalinant viešosios teisės spragas leidžia tiksliau prognozuoti galimą susiklosčiusių teisinių santykių įvertinimą nei teisės spragas šalinant kitu būdu – įstatymu arba teisės analogija. Tačiau, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai reglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta Civiliniame kodekse, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Pagal Civilinio kodekso 1.1. straipsnyje įtvirtintą teisinį reglamentavimą, norint nustatyti būtinybę mokesčių administratoriui remtis Civilinio kodekso normomis, reikia arba konstatuoti būtinybę vertinti susiklosčiusius teisinius santykius privatinio teisinio aspektu, arba nustatyti esant viešosios teisės teisinio reglamentavimo spragą, dėl kurios subsidiariai turi būti taikomos Civilinio kodekso normos (Civilinio kodekso 1.1. str. 2 d.)²⁹.

Administracinėje byloje Nr. A¹⁰-686/2004 buvo nustatyta, kad mokesčių administratorius savo poziciją dėl mokesčių mokėtojui tenkančios mokestinės prievolės grindė tyrimo išvada, kad ginčo sandoriais buvo siekiama sumažinti mokėtinus mokesčius, t. y. buvo sumažintas apmokestinamasis pelnas padidinus sąnaudas ir taip išvengta juridinių asmenų pelno mokesčio mokėjimo. Mokesčių administratoriaus nuomone, pagal Civilinio kodekso 1.81 straipsnį, tokie sandoriai prieštaravo viešajai tvarkai ir gerai moralei, todėl buvo niekiniai ir negaliojantys. Tačiau, vertindama pastaruosius argumentus, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pažymėjo, jog byloje nagrinėti teisiniai santykiai buvo reglamentuojami juridinių asmenų pelno mokesčio mokėjimą ir šio mokesčio administravimą reguliuojančių viešosios teisės normų, ir konstatavo, kad taikyti ir privatinės teisės normas nebuvo pagrindo. Mokesčių administratorius, prieš nustatydamas mokesčio bazę, nuginčyti sandorių civiline tvarka neprivalėjo³⁰.

Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 17 punktą nustato, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę pagal savo kompetenciją pareikšti ieškinį teismui dėl sandorio ar jo dalies pripažinimo negaliojančiu. Tačiau Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, jog nei mokesčių įstatymai, nei Civilinis kodeksas, nei kiti teisės aktai nesuteikia mokesčių administratoriui teisės kištis į privačius sandorio šalių santykius ir ginčyti jų sudarytus sandorius pagrindais, nesusijusiais su mokesčių mokėtojo mokestinių prievoo-

27 Ambrasaitė-Balynienė, G.; Bakaveckas, A., et al. *Administraciniai teismai Lietuvoje. Nūdienos iššūkiai*. Kolektyvinė monografija, skirta Lietuvos administracinių teismų dešimtmečiui. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2010, p. 473.

28 Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*. 2000, Nr. 74-2262.

29 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. gruodžio 15 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-648/2003. *Administracinių teismų praktika*. 2003, 4: 120–137.

30 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. rugpjūčio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A10-686/2004 [interaktyvus]. [žiūrėta 2011-11-05]. <www.teismai.lt>.

lių nevykdymu ar netinkamu vykdymu³¹. Kaip pabrėžė teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A¹⁷-301/2007, nei mokesčių administratorius, nei byla nagrinėjantys administraciniai teismai nesprendžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pvz., sandorių vykdymo), o vertina pagal tokį sandorį susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais³². Mokesčių mokėtojo pareigos tinkamai įvykdyti jam mokesčių įstatymų nustatytas mokesťines prievolės nepaneigia neteisėti kitų asmenų veiksmai, be kita ko, sudarantys pagrindą pastarųjų civilinei (deliktinei) atsakomybei už padarytą žalą.

Administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-521/2009 buvo nagrinėjamas ginčas dėl bendrovei apskaičiuotų PVM ir juridinių asmenų pelno mokesčių sumų už gautas pinigines lėšas, kurios, kaip teigė mokesčių mokėtojas, nors ir buvo pervestos į bendrovės sąskaitas, tačiau priklausė su bendrove nesusijusiems fiziniams asmenims. Šie, susitarę su bendrovės vyriausiąja finansininke, neteisėtai naudojami mokesčių mokėtojo sąskaitomis, klasdodami dokumentus nuimdavo iš jų minėtas lėšas. Pažymėtina, kad kitų asmenų kalti ar net nusikalstami veiksmai, kurie sukėlė arba galėjo sukelti mokesčių mokėtojui mokesťinių prievolių atsiradimą, mokesčių įstatymų taikymo prasme nėra reikšmingi, nes šie (neteisėtą veiką atlikę) asmenys nėra atitinkamų mokesťinių teisinių santykių subjektai, ir jie savo galimai nusikalstamais veiksmais padarė žalos ne valstybės biudžetui, o subjektui, kuriam tenka pareiga vykdyti dėl nusikalstamų veiksmų atsiradusią mokesťinę prievolę³³. Šie tokių asmenų veiksmai mokesťinių teisinių santykių subjektui (mokesčio mokėtojui) galėtų sudaryti prielaidas reikalauti iš šių asmenų atlyginti žalą remiantis Civilinio kodekso normomis, arba šie asmenys galėtų už šį mokesčių mokėtoją į valstybės biudžetą sumokėti dėl jų veiksmų atsiradusias mokesčių mokėtojo mokesťines nepriemokas³⁴. Analizuojant žalos valstybės biudžetui atlyginimą, pateikiant civilinį ieškinį asmeniui, dėl kurio neteisėtos veiklos mokesčių mokėtojui atsirado mokesťinės prievolės, paminėtina administracinė byla Nr. A⁴³⁸-59/2008. Šioje byloje buvo nagrinėjama situacija, kai mokesčių administratorius ne tik nurodė įmonei (mokesčių mokėtojui) įvykdyti jai mokesčių įstatymuose numatytą mokesťinę prievolę, bet ir fiziniams asmenims, dėl kurių neteisėtų veiksmų įmonei atsirado minėtos prievolės, iškeltoje baudžiamojoje byloje pareiškė civilinį ieškinį dėl žalos valstybės biudžetui atlyginimo dėl tų pačių sumų. Vertindama prievolės sumokėti mokesťį ir žalos valstybės biudžetui civiline tvarka atlyginimo tarpusavio santykio problemą, teisėjų kolegija konstatavo, jog byloje susiklostę teisiniai santykiai buvo tiesiogiai reglamentuoti mokesčių įstatymais, ir tai savo ruožtu

- 31 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. kovo 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-328/2007 [interaktyvus]. [žiūrėta 2011-11-05]. <www.teismai.lt>.
- 32 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. kovo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A17-301/2007. Administracinė jurisprudencija. 2007, 1(11): 103–113; 2010 m. gruodžio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-1853/2010 [interaktyvus]. [žiūrėta 2011-11-05]. <www.teismai.lt>.
- 33 Smalakenienė, 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.
- 34 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-521/2009 [interaktyvus]. [žiūrėta 2011-11-05]. <www.teismai.lt>.

nesudarė teisinio pagrindo subsidiariai taikyti privatinės teisės normas (Civilinio kodekso 1.1. str. 2 d.). Teisėjų kolegija taip pat akcentavo, jog mokestinių teisių santykių subjektu nagrinėjamu atveju yra įmonė – mokesčių mokėtojas, kuriam tiek pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, tiek pagal Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymą teko prievolė sumokėti atitinkamus mokesčius. Tai lėmė, kad mokesčių administratoriui nebuvo būtinybės remtis ir taikyti Civilinio kodekso normas, pareiškiant materialinį-teisinį reikalavimą dėl žalos, padarytos valstybės biudžetui, atlyginimo. Dėl šių priežasčių teisėjų kolegija atmetė apeliacinio skundo argumentus, kad pareiškėjas turėjo būti atleistas nuo atsakomybės dėl jam priskaičiuotų mokestinių nepriemokų, nes analogiškas reikalavimas buvo pareikštas civilinėje byloje, ar kad žalą valstybės biudžetui padarė ne ši įmonė, o kiti asmenys, kurie ir turi atsakyti³⁵. Tam tikri privalomieji mokėjimai taip pat turi atlygintinumą požymį, todėl Vyriausiąją administracinę teisimą kartais pasiekia ginčai, kuriuose proceso šalys savo argumentus grindžia privatinės, o ne viešosios teisės normomis.

Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1035/2011 buvo nustatyta, kad atsakovas nebuvo sumokėjęs miesto savivaldybės nustatytos vietinės rinkliavos už komunalinių atliekų surinkimą ir tvarkymą. Atsakovas bandė paneigti savo pareigą mokėti minėtą rinkliavą remdamasis privatinės teisės normomis, be kita ko, akcentuodamas, jog nebuvo sudaręs jokios sutarties dėl komunalinių atliekų surinkimo ir tvarkymo. Atmesdama šiuos argumentus Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija nurodė, kad vietinė rinkliava už komunalinių atliekų surinkimą ir tvarkymą yra įstatymo pagrindu ir savivaldybės tarybos sprendimu nustatyta privaloma įmoka į savivaldybės biudžetą (Rinkliavų įstatymo 2 str. 3 d., 11 str. 1 d. 8 p., 16 str. 2 d.). Ji yra viešosios teisės nustatytas privalomasis mokėjimas, o ne privatinės (civilinės) teisės reguliavimo srities sutartinio pobūdžio įsipareigojimas. Todėl atsakovo pareigos mokėti minėtą rinkliavą atsiradimui atitinkamos sutarties nebuvimas įtakos neturi.

2.2. Santykis su baudžiamąją (administracinę) atsakomybę nustatančiomis normomis

Už tam tikrus mokesčių įstatymų ir juos įgyvendinančių teisės aktų pažeidimus yra numatyta baudžiamoji arba administracinė atsakomybė. Šiuo klausimu paminėtina, jog pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jos pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios ar administracinės atsakomybės klausimus reglamentuojantys įstatymai šiuo atveju netaikytini. Pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžia-

35 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-59/2008.

mąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl to paties veiksmo ar jo rezultato³⁶.

Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-635/2010 Vyriausiasis administracinis teismas, be kita ko, pasisakė dėl apeliacinio skundo argumento, kad pirmosios instancijos teismas turėjo sustabdyti mokestinio ginčo nagrinėjimą, kol pasibaigs baudžiamoji byla. Teisėjų kolegija pažymėjo, kad administracinėje byloje buvo nustatinėjamas pareiškėjo mokestinių prievolių įvykdymo teisingumas, o baudžiamajame procese buvo sprendžiamas baudžiamosios atsakomybės klausimas. Administracinių bylų teisenos įstatymo 98 straipsnio 1 dalies 3 punkte nustatyta, kad teismas sustabdo bylą, kai negalima nagrinėti tos bylos, kol bus išspręsta kita byla, nagrinėjama civiline, baudžiamąja ar administracine tvarka. Šiame kontekste teisėjų kolegija konstatavo, kad mokestinio ginčo byloje surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių visuma leido išspręsti ginčą iš esmės, todėl pirmosios instancijos teismas pagrįstai atsisakė stabdyti administracinės bylos nagrinėjimą iki baudžiamosios bylos baigties (2010 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-635/2010).

Teismų išnagrinėtose baudžiamosiose ir (ar) administracinių teisės pažeidimų bylose nustatytos faktinės aplinkybės mokestiniuose teisiniuose santykiuose iš naujo neįrodinėjamos, jomis yra remiamasi atliekant mokestinį patikrinimą ar (ir) nagrinėjant mokestinius ginčus.

Apibendrinant tai, kas anksčiau išnagrinėta, darytina išvada, kad, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai reglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis, turi būti taikomos ne privatinės, o atitinkamos viešosios teisės normos. Norint nustatyti būtinybę mokesčių administratoriui remtis Civilinio kodekso normomis, reikia konstatuoti būtinybę vertinti susiklosčiusius teisinius santykius privatinio teisinio aspektu arba nustatyti esant viešosios teisės teisinio reglamentavimo spragą, dėl kurios subsidiariai turi būti taikomos Civilinio kodekso normos.

Mokesčių administratorius, prieš nustatydamas mokesčio bazę, nugincyti sandorius civiline tvarka neprivalo.

Mokesčių mokėtojo pareigos tinkamai įvykdyti jam mokesčių įstatymų nustatytas mokestines prievoles nepaneigia neteisėti kitų asmenų veiksmai, sudarantys pagrindą pastarųjų civilinei (deliktinei) atsakomybei už padarytą žalą.

Teismų išnagrinėtose baudžiamosiose ir (ar) administracinių teisės pažeidimų bylose nustatytos faktinės aplinkybės mokestiniuose teisiniuose santykiuose iš naujo neįrodinėjamos, jomis yra remiamasi atliekant mokestinius patikrinimus ar nagrinėjant mokestinius ginčus.

36 Norkus, R.; Valančius, V. Lietuvos administracinės ir baudžiamosios justicijos sąlyčio aspektai. *Jurisprudencija*. 2006, 4(82): 91–98; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. gegužės 28 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A6-238/2007. *Administracinė jurisprudencija*. 2007, 2(12): 60–69.

3. Apmokestinimo teisinis reglamentavimas ir principai

Lietuvoje iki galo nėra nusistovėjusios mokesčių teisės principų koncepcijos ir klasifikavimo sistemos. Prie bendrųjų administracinės teisės, taip pat ir mokesčių teisės, principų galėtume priskirti įstatymų viršenybę, teisingumą, protingumą, viešumą, kontrolę ir atsakomybę³⁷. Įstatymų leidėjo įtvirtinti apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo pagrindiniai principai yra šie: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą (Mokesčių administravimo įstatymo 6 str.). Minėti mokesčių teisės sistemos principai tarpusavyje yra glaudžiai susiję, todėl konkrečiame mokesčiame teisiniame santykiyje yra taikomi kompleksiskai, papildydami vienas kitą. Pažymėtina, kad egzistuoja tam tikri principų apribojimai, leistini tik jei jie numatyti įstatyme ir tik tokia apimtimi, kiek jie priimtini demokratinėje visuomenėje, atsižvelgiant į vyraujančią viešąjį interesą ar į lyginamąją konkuruojančio privataus intereso svarbą³⁸.

3.1. Mokesčių mokėtojų lygybės principas

Mokesčių lygybės principas yra įtvirtintas Mokesčių administravimo įstatymo 7 straipsnyje, nustatančiame, kad taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs. Šis principas iš esmės vertintinas kaip konstitucinio asmenų teisinės lygybės (lygiateisiškumo) įstatymui, teismui ir kitoms valstybės institucijoms principo, įtvirtinto Konstitucijos 29 straipsnio 1 dalyje, išraiška mokesčių teisėje. Todėl, aiškinant mokesčių mokėtojų lygybės principo turinį, būtina atsižvelgti ir į Konstitucinio Teismo formuojamą konstitucinę doktriną, kuria remiantis „lygybės įstatymui principas reiškia „lygų matą“, kai reikia tą pačią normą taikyti skirtingiems asmenims“. Šis principas įpareigoja „vienodus faktus teisiškai vertinti vienodai ir draudžia iš esmės tokius pat faktus savavališkai vertinti skirtingai“, taip pat reikalauja, kad „teisėje pagrindinės teisės ir pareigos būtų įtvirtintos vienodai“.

Mokesčių mokėtojų lygybės principas taip pat įpareigoja mokesčių administratorių vienodai vertinti faktines aplinkybes to paties mokesčio teisinio santykio dalyvių atžvilgiu. Vyriausiojo administracinio praktika rodo, kad mokesčių administratoriaus pozicijos nenuoseklumas gali turėti reikšmės vertinant byloje surinktus įrodymus. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵-1000/2006 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pažymėjo, kad remiantis tiek bendraisiais viešojo administravimo principais, tiek apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principais, o ypač mokesčių mokėtojų lygybės principu, mokesčių administratorius neturėtų to paties sandorio mokesčių teisinių pasekmių skirtingų sandorio dalyvių atžvilgiu vertinti skirtingai.

Mokesčių mokėtojų lygybės principo pažeidimu gali būti laikoma ir aplinkybė, kad skirtingus mokesčių mokėtojus dėl to paties mokesčio (pvz., pridėtinės vertės mokesčio) administruoja skirtingos institucijos (pvz., Valstybinė mokesčių inspekcija ir Muitinė),

37 Andruškevičius, A. *Administracinės teisės principai ir normų ribos*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2004, p. 128.

38 Valančius, V. *Viešasis administravimas ir privatus asmenys*. Vilnius: Justitia, 2004, p. 13.

todėl mokesčių mokėtojai lyg ir atsiduria teisiškai nelygiose padėtyse. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija mokesčių mokėtojo lygybės principo kontekste pažymėjo, kad neturėtų susidaryti tokia situacija, kai vienų mokesčių mokėtojų atžvilgiu, kuriuos administruotų Valstybinė mokesčių inspekcija, galiotų juos ginanti nuostata dėl pakartotinio patikrinimo, o kitų atžvilgiu, kuriuos administruotų Muitinė, ši nuostata jau nebegaliotų³⁹. Mokesčių mokėtojų lygybės principas pažeidžiamas ne tik tais atvejais, kai mokesčių mokėtojų atžvilgiu mokesčių įstatymų ir juos įgyvendinančių teisės aktų nuostatos taikomos skirtingai, bet ir tada, kai mokesčių mokėtojai (tinkamai) neatlikdami savo pareigų nepagrįstai atsiduria geresnėje padėtyje nei kiti. Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A⁶-1845/2006 pažymėjo, kad mokesčių surinkimas yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti. Nemokant mokesčių yra pažeidžiamas viešasis interesas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo, mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Taip pažeidžiamas mokesčių mokėtojų lygybės principas, nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Šį principą pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla. Todėl, teisėjų kolegijos teigimu, jeigu mokesčių mokėtojas žino, kad jo atliekamos ūkinės operacijos ar kitokia vykdoma veikla prisideda prie mokesčių nemokėjimo arba nors ir nežino, bet atsižvelgiant į teisiškai reikšmingas aplinkybes turi galimybę žinoti ir nepaisydamas to atlieka tokią ūkinę operaciją, jis elgiasi nesąžiningai⁴⁰.

Apibendrinant pasakytina, kad mokesčių mokėtojų lygybės principas įpareigoja mokesčių administratorių vienodai vertinti faktines aplinkybes to paties mokestinio teisinio santykio dalyvių atžvilgiu, o mokesčių mokėtojus įpareigoja sąžiningai mokėti mokesčius, nes nemokant mokesčių yra pažeidžiamas viešasis interesas, o kartu ir šis principas.

3.2. Teisingumo ir visuotinio privalomumo principai

Mokesčių visuotinio privalomumo principas turėtų būti suprantamas kaip kiekvieno mokesčių mokėtojo prievolė mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos (Mokesčių administravimo įstatymo 8 str. 1 d.). Šis principas yra pažeidžiamas nemokant mokesčių⁴¹. Mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, turi pareigą teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais (Mokesčių administravimo įstatymo 40 str.).

39 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugpjūčio 25 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁶-827/2005. *Administracinių teismų praktika*. 2005, 8: 195–204.

40 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-1845/2006; 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-355/2004, *Administracinių teismų praktika*. 2004, 6: 128–143; 2007 m. vasario 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-206/2007 [interaktyvus]. [žiūrėta 2011-11-05]. <www.teismai.lt>.

41 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. vasario 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-206/2007 [interaktyvus]. [žiūrėta 2011-11-05]. <www.teismai.lt>.

Mokesčių teisingumo principas yra neatsiejamas nuo Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos mokesčių administratoriaus pareigos, administruojant mokesčius, vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Mokesčių teisingumo principas turėtų būti suprantamas kaip horizontalus ir vertikalus teisingumas bei apmokestinimo naudingumas. Mokesčių teisingumo principo įgyvendinimo pagrindas – mokesčius reglamentuojančių įstatymų aiškumas ir išsamumas⁴². Mokesčių administratorius savo veikloje privalo vadovautis ne tik formaliais mokesčių teisės aktuose nustatytais taisyklėmis, bet ir minėtais kriterijais⁴³. Vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais privalo būti atliekamas mokestinis patikrinimas, nepažeidžiant mokesčio mokėtojų teisių⁴⁴, vertinamas mokesčių mokėtojų sąžiningumas⁴⁵, vykdomos kitos mokesčių administravimo procedūros ar atliekami atskiri mokesčių administravimo veiksmai.

Mokesčių administravimo procedūrose protingumo ir teisingumo kriterijaus taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštaravimui), leidžiančių tinkamai ir objektyviai atlikti atitinkamas administravimo procedūras. Pavyzdžiui, įstatymų leidėjas Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalyje aiškiai nurodė, kad, atitinkamomis sąlygomis nesant pakankamų duomenų, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.

Minėta teisės norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus, objektyviais duomenimis paremtas, mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei objektyviai teisingumo kriterijus. Kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, kad nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų⁴⁶.

Darytina išvada, kad pagal visuotinio privalomumo ir teisingumo principą, kiekvienas mokesčių mokėtojas turi prievolę mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, o mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neviršija šių teisingumo ir protingumo kriterijų.

42 Smalakenė, E. Mokesčių mokėtojo patikrinimas. *Jurisprudencija*. 2003, 38(30):111–112.

43 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. gegužės 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵-518/2005; 2007 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-1086/2007; 2005 m. rugsėjo 14 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵-1075/2005.

44 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-158/2008; 2009 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-670/2009; 2009 m. birželio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-483/2009.

45 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A11-355/2004. *Administracinių teismų praktika*. 2004, 6: 128–143.

46 Lietuvos vyriausiojo administracinio 2007 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-03/2007.

3.3. Apmokestinimo aiškumo principas

Apmokestinimo aiškumo principas reikalauja, jog mokesstinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti (Mokesčių administravimo įstatymo 9 str.). Mokesčių administratorius turi pareigą priimti mokesčių mokėtojui jam realiai suvokiamą sprendimą. Taip yra paisoma teisių bei pareigų vienovės principo, taip pat ir apmokestinimo aiškumo principo, įtvirtinto Mokesčių administravimo įstatymo 9 straipsnyje, bei iš to kylančių pasekmių⁴⁷. Apmokestinimo aiškumo principas taikomas ir aiškinant mokesčių įstatymus. Mokesčių administravimo įstatymo 9 straipsnio nuostata iš esmės yra siekiama užtikrinti mokesčių mokėtojų teises bei teisėtus interesus, todėl šio principo realizavimui yra svarbus įstatymo leidėjo nustatytas reikalavimas, jog visi mokesčių įstatymų neaiškumai turi būti aiškinami mokesčių mokėtojo naudai (Mokesčių administravimo įstatymo 3 str. 5 d.). Šioje nuostatoje kalbama būtent apie mokesčių įstatymų neaiškumą, tačiau reikėtų pažymėti, kad mokesčio mokėtojo ir mokesčių administratoriaus pozicijų išsiskyrimas dėl atlikto mokesstinio patikrinimo bei kilusių padarinių akivaizdžiai nepatenka į mokesčių teisės aktų prieštaravimų ar neaiškumų sąvoką⁴⁸.

Šio principo aiškinimas ir taikymas yra ypač svarbus, kai mokesčių įstatymuose (juos lydinčiuose teisės aktuose) mokesčiniams teisiniams santykiams reikšmingi klausimai yra nereguliuoti. Ar mokesčių teisės aktuose vartojamos neaiškiai apibrėžtos (neapibrėžtos) sąvokos, turinčios įtakos mokesčių mokėtojo teisėms ir pareigoms.

Apmokestinimo aiškumo principas įpareigoja mokesčių administratorių priimti aiškius ir suvokiamus mokesčių mokėtojui sprendimus bei tokiu būdu užtikrinti jo teises ir teisėtus interesus.

3.4. Turinio viršenybės prieš formą principas

Turinio viršenybės prieš formą principas, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnį, reikalauja, jog mokesčiniuose 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 įforminimas⁴⁹. Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką,

47 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-302/2010, 2010 m. rugsėjo 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-934/2010.

48 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. birželio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1105/2011.

49 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-355/2004. *Administracinių teismų praktika*. 2004, 6: 128–143.

bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra konstatavęs, kad, 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 naudą⁵⁰. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-371/2011 pažymėjo, kad joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį sandorių sudarymo būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Akcentuotina, jog tokios nuostatos, aiškinant vieno iš bendrųjų teisės principų – draudimo piktnaudžiauti teise principo – turinį, laikomasi ir Teisingumo Teismo praktikoje⁵¹. Aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinę pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinę pranašumą⁵². 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. Atsižvelgiant į Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius⁵³, 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 įrodymais⁵⁴.

50 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008; 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-719/2007.

51 Europos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas *Weald Leasing Ltd.* byloje (C-103/09).

52 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-371/2011.

53 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A502-1305/2008.

54 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. gegužės 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A525-828/2008.

Mokesčių mokėtojai tam tikrais atvejais sandorius sudaro tik dėl akių, jų realiai ne(i)vykdo, o juos (sandorius) ir jų pagrindu išrašytus fiktyvius apskaitos dokumentus, siekdami mokestinės naudos, naudoja, pavyzdžiui, apmokestinamoms pajamoms iš kitų šaltinių pagrįsti arba į apskaitą įtraukti nepatirtas išlaidas ir pan. Taip pat pasitaiko atvejų, kai, siekiant tam tikros mokestinės 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. Mokesčio apskaičiavimas nustačius klaidą ar formalių reikalavimų nesilaikymą atliekamas, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 2 dalimi. Ši įstatymo nuostata įtvirtina, jog tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra konstatavęs, jog pagal Mokesčių administravimo įstatymo 168 straipsnio 3 dalį, 10 straipsnį ir 69 straipsnio 2 dalį, vien formalus apskaitos dokumentų trūkumas nelaikytinas pagrindu atimti mokesčio mokėtojui teisę į PVM atskaitą, jei ūkinės operacijos realumas (turinys) nekelia abejonų⁵⁵.

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.

Išvados

Lietuvos mokesčių teisės sistemos pagrindą sudaro Lietuvos Respublikos Konstitucija, Mokesčių administravimo įstatymas, konkrečius mokesčius nustatantys įstatymai ir jų pagrindu priimti įstatymų įgyvendinamieji teisės aktai, nacionaliniai teisės aktai, turintys atlygintinumo požymį ir nustatantys privalomuosius mokėjimus į valstybės biudžetą, Muitinės įstatymas, ratifikuotos tarptautinės sutartys, Europos Sąjungos teisės aktai, kiek tai susiję su muitais, importo akcizu, pridėtinės vertės mokesčiu, Europos Sąjungos direktyvos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityse bei kiek tai susiję su mokesčių administravimu.

Kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai reglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis, turi būti taikomos ne privatinės, o atitinkamos viešosios teisės normos. Norint nustatyti būtinybę mokesčių administratoriui remtis Civilinio kodekso normomis, reikia konstatuoti būtinybę vertinti susiklosčiusius teisinius santykius privatiniau

55 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. sausio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-51/2005.

teisiniu aspektu arba nustatyti esant viešosios teisės teisinio reglamentavimo spragą, dėl kurios subsidiariai turi būti taikomos Civilinio kodekso normos.

Mokesčių administratorius, prieš nustatydamas mokesčio bazę, nuginčyti sandorius civiline tvarka neprivalo.

Mokesčių mokėtojo pareigos tinkamai įvykdyti jam mokesčių įstatymų nustatytas mokestines prievoles nepaneigia neteisėti kitų asmenų veiksmai, sudarantys pagrindą pastarųjų civilinei (deliktinei) atsakomybei už padarytą žalą.

Teismų išnagrinėtose baudžiamosiose ir (ar) administracinių teisės pažeidimų bylose nustatytos faktinės aplinkybės mokestinuose teisiniuose santykiuose iš naujo neįrodinėjamos, jomis yra remiamasi atliekant mokestinius patikrinimus ar nagrinėjant mokestinius ginčus.

Mokesčių mokėtojų lygybės principas įpareigoja mokesčių administratorių vienodai vertinti faktines aplinkybes to paties mokestinio teisinio santykio dalyvių atžvilgiu, o mokesčių mokėtojus įpareigoja sąžiningai mokėti mokesčius, nes nemokant mokesčių yra pažeidžiamas viešasis interesas, o kartu ir šis principas.

Pagal visuotinio privalomumo ir teisingumo principą, kiekvienas mokesčių mokėtojas turi prievolę mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, o mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neviršija šių teisingumo ir protingumo kriterijų.

Apmokestinimo aiškumo principas įpareigoja mokesčių administratorių priimti aiškius ir suvokiamus mokesčių mokėtojui sprendimus bei taip užtikrinti jo teisės ir teisėtus interesus.

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.

Literatūra

1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, tai komos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.

1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcijais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole.

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.

2008 m. gegužės 26 d. Tarybos direktyva 2008/55/EB dėl tarpusavio pagalbos vyk-

dant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis priemonėmis.

Administracinių teismų praktika. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis. 2003, 4.

Administracinių teismų praktika. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis. 2004, 6.

Administracinių teismų praktika. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis. 2005, 8.

- Ambrasaitė-Balynienė, G.; Bakaveckas, A., et. al. *Administraciniai teismai Lietuvoje. Nūdienos iššūkiai*. Kolektyvinė monografija, skirta Lietuvos administracinių teismų dešimtmečiui. Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2010.
- Andruškevičius, A. *Administracinės teisės principai ir normų ribos*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2004.
- Baublys, L., et. al. *Teisės teorijos įvadas*. Vilnius: Mes, 2010.
- Buškevičiūtė, E.; Pukelienė, V. *Valstybės mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 1998.
- Europos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas *Weald Leasing Ltd.* byloje (C-103/09).
- Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 36-1340.
- Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*. 2000, Nr. 74-2262.
- Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085.
- Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. *Valstybės žinios*. 1995, Nr. 84-1905.
- Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*. 1992, Nr. 33-1014.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl mokesčių administravimo įstatymo kai kurių straipsnių“. *Valstybės žinios*. Nr. 67-1696.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“. *Valstybės žinios*. 2000, Nr. 23-585.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas „Dėl atskaitymų valstybiniais keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 55-2199.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo“. *Valstybės žinios*. 2003, Nr. 109-4887.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas „Dėl PVM mokėtojų“. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 135-4903.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas „Dėl finansų ministro įgaliojimų nustatyti delspinigių dydį“. *Valstybės žinios*. 2006, Nr. 104-3985.
- Lietuvos Respublikos Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas „Dėl mokesčio mokėtojo pareigų išleidžiant laisvai cirkuliuoti pagrindinius kompensacinius produktus“. *Valstybės žinios*. 2006, Nr. 10-369.
- Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. *Valstybės žinios*. 1999, Nr. 47-1469; 2002, Nr. 13-474.
- Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 63-2243.
- Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2005, Nr. 76-2741.
- Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2001, Nr. 110-3992.
- Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 35-1271.
- Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymas. *Valstybės žinios*. 2000, Nr. 52-1484.
- Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 1991, Nr. 17-447; 2004, Nr. 171-6295.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. gruodžio 15 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-648/2003.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. rugpjūčio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-686/2004.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-355/2004.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. gegužės 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵-518/2005.

- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugpjūčio 25 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁸-827/2005.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 14 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵-1075/2005.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. sausio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-51/2005.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-1845/2006.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-03/2007.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. gegužės 28 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁶-238/2007.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. kovo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-301/2007.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. kovo 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-328/2007.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-1086/2007.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-719/2007.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. vasario 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-206/2007.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. vasario 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-206/2007.
- 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 2008 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-158/2008.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-59/2008.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-521/2009.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. birželio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-483/2009.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-670/2009.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. birželio 23 d. nutartis administracinėje byloje A⁸⁵⁸-1810/2010.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. gruodžio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1853/2010.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. gruodžio 8 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A⁷⁵⁶-686/2010.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. kovo 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-471/2010.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. rugsėjo 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-934/2010.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-302/2010.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. birželio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1105/2011.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. kovo 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶³-2604/2011.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-371/2011.
- Medelienė, A. *Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos*. Daktaro disertacijos santrauka. Teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2005.

- Medelienė, A.; Sudavičius, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011.
- Norkus, R.; Valančius, V. Lietuvos administracinės ir baudžiamosios justicijos sąlyčio aspektai. *Jurisprudencija*. 2006, 4(82).
- Smalakenė, E. Mokesčių mokėtojo patikrinimas. *Jurisprudencija*. 2003, 38(30).
- Smalakenė, 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.
- Vaišvila, A. *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2000.
- Valančius, V. *Viešasis administravimas ir privatus asmenys*. Vilnius: Justitia, 2004.

TAX LAW SYSTEM AND CHARGING PRINCIPLES

Egidija Puzinskaitė

Mykolas Romeris University, Lithuania

Roman Klišauskas

The Supreme Administrative Court of Lithuania, Lithuania

Summary. *Relying on the systematic, logical, and analytical methods, national legislation and some internationally accepted guidelines, as well as on the research conducted by the Lithuanian scientists and law practitioners, this article consistently and comprehensively deals with the problems arising in the areas of interpretation and application of tax law. The article examines the relevant tax concepts, studies the tax law system, deals with the relevant issues arising in the field of application of legal regulations on taxation, and provides a particularly detailed analysis of court jurisprudence within the context of the relationship between tax and law. On the basis of the analysis conducted, it was established that the basis for the Lithuanian tax law system consists of the Constitution of the Republic of Lithuania; the Law on Tax Administration; tax laws that lay down specific taxes and of by-laws adopted on their basis; national legal regulations that contain a consideration attribute and set mandatory payments to the State budget; the Law on Customs; ratified international agreements; the European Union legal regulations to the extent they are related to the duties, import excise duty, and value added tax; and the European Union directives in respect of direct and indirect taxes and the extent to which they are related to tax administration. When relationships in public law are directly regulated by the relevant public law regulations, it is not private law regulations, but the corresponding public law regulations that must be applied. In order to determine the need for tax authorities to rely on the regulations of the Civil Code, it is necessary to state the necessity to assess legal relationships from the point of view of private law or to identify a gap in legal regulation of public law due to which the norms of the Civil Code are subsidiary. Prior to establishing the tax base, the tax authority does not have to rebut transactions in civil procedure. The taxpayer's obligation to fulfil tax liabilities that are properly prescribed by tax laws is not called into question by unlawful acts of other persons*

which constitute grounds for their civil (non-contractual) liability for the damages caused. The factual circumstances of tax relations established in the court cases heard in criminal and/or administrative procedures, do not need to be proved again – they are relied on in the course of tax inspections or when hearing tax disputes. The principle of equality of taxpayers requires tax administrators to give equal treatment to the facts with respect to all participants regarding the same tax relationship and obliges taxpayers to pay taxes honestly, because non-payment of taxes is a breach of public interest and therefore of this principle. In accordance with the principle of general applicability and equality, each taxpayer has an obligation to pay taxes as prescribed in tax legislation observing the calculation and payment procedures stipulated in the tax legal regulations, whereas the amount payable as established by the tax administrator shall be regarded as well-founded to the extent that it does not exceed the criterion of equality and reasonableness. The principle of clarity of taxation requires the tax administrator to adopt clear and comprehensive decisions with respect to the taxpayer and therefore to ensure their rights and legitimate interests. In the calculation of tax by applying the principle of primacy of content over form, it is necessary to establish that a transaction, an economic deal or indeed any group thereof has been concluded for the purpose of obtaining tax benefits.

Keywords: *tax administration, tax legal system, tax legal relations, tax liability, charges, principles of taxation.*

Egidija Puzinskaitė, Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Finansų ir mokesčių katedros docentė. Mokslinių tyrimų kryptis: mokesčių ginčų teisinis procesas.

Egidija Puzinskaitė, Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, Department of Finance and Taxes, Associate Professor. Research interest: legal process of tax disputes.

Romanas Klišauskas, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjas. Mokslinių tyrimų kryptis: mokesčių teisė.

Romanas Klišauskas, Supreme Administrative Court of Lithuania, Judge. Research interest: tax law.

