

Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu

Andrius Paulauskas

Vilniaus universitetas
Saulėtekio al. 9, I rūmai, 10222 Vilnius

Straipsnyje analizuojama mokesčių vengimo sąvoka, požymiai, ši mokesčių teisės institutą reglamentuojančių teisės normų rūšys, t. y. bendrosios ir specialiosios teisės normos. Aptariami bendrųjų teisės normų ekonominio pagrįstumo ir turinio prieš formą principai. Atskirai aptariamos bendrosios mokesčių vengimo nuostatos Lietuvoje. Taip pat pateikiama specialiųjų mokesčių vengimą reglamentuojančių nuostatų, užkertančių kelią konkrečioms piktnaudžiavimo atvejams, analizė. Tiriamos teisės normos, suteikiančios teisę mokesčio administratoriui koreguoti tarp asocijuotų asmenų sudarytų sandorių vertę, reglamentuojančios kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimą, pajamų arba išmokų apibūdinimą iš naujo. Nagrinėjamas mokesčių vengimo santykis su mokesčių slėpimu.

***Pagrindinės sąvokos:** mokesčių vengimas, mokesčių slėpimas, ekonominio pagrįstumo ir turinio viršenybės prieš formą principai, sandorių vertės koregavimas, ištiestos rankos principas, pajamų ir išmokų apibūdinimas iš naujo, kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimas, mokesčiai ginčai.*

***Keywords:** Keywords: tax avoidance, tax evasion, business purpose rule, substance over form principle, transfer pricing, arm's length principle, thin capitalization, taxation of controlled foreign corporations, tax disputes.*

Ižanga

Mokestinių santykių reguliavimas teisės normomis dar nereiškia, kad jomis įtvirtinti reikalavimai bus įgyvendinti ir jų laikomasi. Praktika rodo, kad mokesčių įstatymai dažnai yra pažeidžiami piktnaudžiaujant, t. y. formaliai laikantis įstatymo, mokesčio bazė yra perkeliama tam asmeniui, kuris mokesčių mokėti neprivalo arba turi jų mokėti mažiau. Tokie veiksmai vadinami mokesčių vengimu – tai intelektualiausias mokesčių įstatymų pažeidimas.

Mokesčių vengimas daro didelę žalą valstybės finansiniams interesams, pažeidžiamas vienas iš esminių mokesčių teisės principų, pagal kurį mokesčius privalo mokėti visi mokesčių mokėtojai. Sąžiningai mokesčius mokantys mokėtojai patenka į blogesnę konkurencinę padėtį negu užsiimantys nesąžiningu mokesčių planavimu. Todėl valstybė, reguliuodama mokestinius santykius, pripažįsta tik tokį elgesį, kuris atitinka valstybės vykdomą mokesčių politiką, neprieštaruoja apmokestinimo principams, mokesčių įstatymų tikslams ir prasmei. Mokesčių vengimą reglamentuojančių normų tikslas yra apibrėžti situacijas, kada mokesčių mokėtojas išvengia mokestinės prievolės arba ją sumažina formaliai ne-

pažeisdamas mokesčio įstatymo, kai atlikti veiksmai prieštaruoja įstatymo tikslui ir prasmei.

Bendrųjų mokesčių vengimo nuostatų įtvirtinimas Lietuvoje sukėlė didelių diskusijų visuomenėje, nes mokesčių administratoriui buvo suteikta diskrecija tikrinti mokesčių mokėtojų sudarytų sandorių tikslumą, vertinti jų atitiktį apmokestinimo tam tikru mokesčiu tikslams. Atsirado baimė, kad mokesčių administratorius koreguos visus iš eilės mokesčių mokėtojo sudarytus sandorius. Iškilė piktnaudžiaujant mokesčių įstatymais sudarytų sandorių nuginjimo civilinio proceso nustatyta tvarka problema.

Šio straipsnio tikslas yra įvairiapusė mokesčių vengimo instituto analizė. Analizuojamos mokesčių vengimą Lietuvoje reglamentuojančios bendrosios teisės normos, nagrinėjami principai, kuriais vadovaujantis ši sąvoka apibrėžta. Atskirai aptariamos specialiosios mokesčių vengimo nuostatos: sandorių vertės koregavimas, pajamų ir išmokų apibūdinimas iš naujo, kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimas. Analizuojamas mokesčių vengimo santykis su mokesčių slėpimu. Pateikiami praktinių mokesčių vengimo pavyzdžių. Tiriamos nagrinėjant mokestinius ginčus kylančios mokesčių vengimą reglamentuojančių teisės normų taikymo problemos, pateikiami jų sprendimo būdai.

Pasirinkta darbo tema aktuali, nes bendroji mokesčių vengimo norma – 1995 m. birželio 28 d. Mokesčių administravimo įstatymo I-974 26² str. įsigaliojo 2002 m. liepos 1 d., o šiuo metu mokesčių vengimą reglamentuojantis naujojo Mokesčių administravimo įstatymo 69 str. galioja tik nuo 2004 m. gegužės 1 d. Specialios mokesčių vengimo nuostatos taip pat yra naujos, neanalizuotos teorinėje literatūroje. Be to, kyla praktinių problemų mokesčių administratoriui atliekant mokestinius patikrinimus, t. y. taikomos mokesčių slėpimą reglamentuojančios teisės normos, nors turėtų būti taikomos mokesčių vengimo teisės normos, ir atvirkščiai. Taip pat nepagrįstai, kai teisiniai santykiai yra reglamentuoti specialiosiomis mokesčių vengimo normomis, taikomos bendrosios normos.

Darbe taikomi šie pagrindiniai mokslinio pažinimo metodai: dogmatinis – pateikiamų sąvokų, principų ir įstatymo turiniui analizuoti, lingvistinis – nagrinėjamų teisės normų prasmei nustatyti, sisteminis – vertinant teisės normų vietą teisės sistemoje, taip pat pagalbiniai metodai – lyginamasis, loginis, teleologinis (įstatymo tikslo), istorinis ir kt. Pagrindiniai norminiai nagrinėjamų klausimų analizės šaltiniai yra mokesčių įstatymai, kiti teisės aktai, reguliuojantys nagrinėjamus klausimus, ir teismų praktika. Teorinis darbo pagrindas yra Roy Rahatgi knyga „Basic International Taxation“.

Mokesčių vengimo sąvoka

Mokesčių vengimą galima vadinti menu išsisukti nuo mokesčių formaliai nepažeidžiant mokesčių įstatymų ir nesumažinant mokesčių naštos. Vengiant mokesčių dirbtinai sukuriama įstatymo reikalavimus atitinkanti ūkinių operacijų grandinė, dėl kurios mokesčių mokėtojas gauna mokestinę naudą. Įprastinėje verslo praktikoje toks elgesio modelis nebūtų pasirinktas. Vengiant mokėti mokesčius mokesčių įstatymai pažeidžiami netiesiogiai, nes atliekami veiksmai prieštarauja apmokestinimo prasmei. Atliekamos tikros ir teisėtos ūkinės operacijos, tačiau jų pagrindinis ir dažniausiai vienintelis tikslas yra mokestinės naštos sumažinimas, o ne pelno siekimas. Pažymėtina, kad mokesčių vengimas apima ne tik mokesčio naštos sumažinimą, bet ir kitos mokestinės naudos gavimą: mokesčio mokėjimo terminų atitolinimą, grąžintino (įskaitytino) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimą, mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminų sutrumpinimą.

Kalbant apie teisės normas, reglamentuo-

jančias mokesčių vengimą, reikia pažymėti, kad dėl šio reiškinio neapibrėžtumo kyla problemų teisės aktuose nustatant mokesčių vengimo sąvoką, kuri apimtų konkrečias gyvenimo situacijas. Praktikoje vengiant mokesčių sukuriamos vis naujos schemos, kuriomis naudojantis galima išsisukti nuo mokesčių mokėjimo. Todėl šios definicijos apibrėžimas beveik visada sukelia bendrųjų mokesčių administravimo principų konfliktą – suformuluoti paprastą ir aiškią mokesčių teisės normą ir užtikrinti mokesčių mokėjimo neišvengiamumą¹.

Pagal savo apimtį mokesčių vengimą reglamentuojančios teisės normos skirstomos į bendrąsias (angl. *general anti-avoidance rules*) ir specialiąsias (angl. *specific anti-avoidance rules*). Specialiosios normos apibrėžia konkrečius piktnaudžiavimo atvejus. Jos dažniausiai priimamos, kad būtų užkirstas kelias tam tikriems mokesčių mokėtojų veiksams, panaikinta įstatymo spraga, kuria naudojantis vengiama mokesčių. Bendrosios normos yra reikalingos, kai mokesčių vengiama tais metodais, kurie nepakliūna į specialiųjų teisės normų reguliavimo sritį. Tačiau tokiu atveju suteikiama didelė diskrecija mokesčių administratoriui, kuris turi teisę nuspręsti, ar tam tikri mokesčių mokėtojo veiksmai atitinka mokesčių įstatymo tikslus.

Specialiosios normos yra įtvirtintos beveik visose valstybėse, tuo tarpu bendrosios normos daug retesnės. Jos įtvirtintos Austrijoje, Prancūzijoje, Vokietijoje, Ispanijoje, Airijoje, Švedijoje, Lietuvoje, Olandijoje, Kanadoje, Naujojoje Zelandijoje, Honkonge ir kt. Pvz., Prancūzijos mokesčių administravimo įstatymo L64 str. įtvirtintas mokesčių vengimo draudimas pagrįstas bendroju teisės principu – neleistinumui piktnaudžiauti teise, kuris reiškia naudojimąsi mokesčio lengvata tokiu būdu ir priemonėmis, kurios prieštarauja įgyvendinamos teisės paskirčiai². Nustačius, kad mokesčių mokėtojas piktnaudžiauja teise, jam šios teisės neleidžiama įgyvendinti. Mokesčių vengimu laikomi mokesčių mokėtojo sudaryti sandoriai ir ūkinės operacijos, kai vienintelis jų tikslas buvo sumažinti mokestinę našta, jie buvo sudaryti formaliai ar apgaulingai. Analogiškas reglamentavimas įtvirtintas ir Vokietijos mokesčių kodekso 42 str.: mokesčių vengimas konstatuojamas nustačius, jog sandoriai buvo sudaryti siekiant mokestinės naudos, šie sandoriai ne-

¹ Palianskas M. Mokesčių planavimas: neetiškas ir žalingas? // Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui (konferencijos medžiaga). – Vilnius, 2002.

² Rohatgi R. Basic International Taxation. – Hague: Kluwer Law International, 2002. P. 355.

turi ekonominio pagrindo bei negali būti pagrįsti kitu teisėtu tikslu³. Anglosaksų teisės sistemos valstybėse (JAV, Didžiojoje Britanijoje) bendrosios mokesčių vengimo nuostatos yra suformuotos atitinkamose teismų praktikos doktrinosė.

Bendrujų mokesčių vengimo normų principai

Analizuojant bendrųjų mokesčių vengimo normų prigimtį galima išskirti keletą doktrinų, kuriomis remiantis yra konstruojamos šių normų dispozicijos. Pagrindinės doktrinos yra dvi, t. y. ekonominio pagrįstumo (angl. *business purpose rule*) ir turinio viršenybės prieš formą (angl. *substance over form principle*).

Vadovaujantis ekonominio pagrįstumo doktrina mokesčių vengimu laikomi sandoriai arba ūkinės operacijos, kurie neturi komercinio tikslo, t. y. tikslo gauti pelno. Dėl šių sandorių (ūkinių operacijų) mokesčių mokėtojo turtas nei padidėja, nei sumažėja, tačiau gaunama mokesstinė nauda. Tuo tarpu vadovaujantis ekonomine logika visos pelno siekiančio subjekto atliekamos ūkinės operacijos turi turėti pagrindinį arba dominuojantį tikslą gauti pelno, kurio yra siekiama kaip įmanoma mažiausiomis sąnaudomis, o vien tik mokesstinė nauda negali būti laikoma komerciniu tikslu. Atkreiptinas dėmesys, kad tikslas nereiškia subjektyvaus motyvo, kuris yra paskata, verčianti atlikti tam tikrą veiksmą. Tikslas reiškia objektyvų ūkinės operacijos rezultatą. Todėl ūkinės operacijos, kurios tikslas yra išvengti mokesčių, motyvas gali būti gauti daugiau neapmokestintų pajamų ir pelno.

Vengiant mokesčių taip pat sudaromi sandoriai ir atliekamos ūkinės operacijos, neatitinkantys įprastų tokių sandorių tikslų ir prasmės (angl. *doctrine of label*). Sudariusios šiuos sandorius šalys įgyja teises ir pareigas, nesiskiriančias nuo realiai egzistuojančių teisių ir pareigų. Tokie sandoriai nėra tariami ar apsimestiniai, tačiau jie yra sukuriami dirbtinai, kad būtų išvengta mokesčių mokėjimo. Dėl sandorio vienintelio tikslo – gauti mokesstinę naudą jis laikytinas mokesčių vengimu. Pavyzdžiui, paskola be palūkanų 99 metams, kuri neturi jokio komercinio pagrindimo, mokesčių tikslais gali būti traktuojama kaip neatlygintinis nuosavybės perleidimas.

Vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu, ūkinės operacijos turi būti vertinamos atsižvelgiant į jų turinį, o ne į formalią iš-

rašką. EPBO šį principą apibrėžė kaip ekonominės ir socialinės realybės viršenybę prieš pažodinią teisės aktų interpretavimą⁴. Šis principas yra platesnis už ekonominio pagrįstumo principą. Jis suteikia teisę mokesčių administratoriui vertinti ne dirbtinių ir išgalvotų ūkinių operacijų formą, bet jų prasmę. Taikant šį principą neatsižvelgiama į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką ir atkuriamos tikrosios su apmokestinimu susijusios aplinkybės.

Turinio viršenybės prieš formą principas taikytinas skaičiuojant mokesčius, kai sudaromi apsimestiniai sandoriai (angl. *sham transactions*), t. y. tokie sandoriai, kurie skirti kitam sandoriui pridengti. Šiems sandoriams taikomos sandorio, kurį šalys iš tikrųjų turėjo galvoje, taisyklės. Apsimestiniais sandoriais šalys slepia tikruosius savo ketinimus ir jais įformina veiksmus, kurie niekada nebuvo atlikti. Jie nesukuria tokių teisių ir pareigų, kurias jie faktiškai turėtų sukurti, kadangi santykių, kurie įforminami sutartimi, faktiškai neegzistuoja. Apsimestinis sandoris slepia tikrąją sandorio šalių naudą ir egzistuoja tik formaliai. Sandorio turinys nesutampa su jo forma. Taigi nors dokumentai rodo, kad įvyko vienas sandoris, tačiau iš tikrųjų įvyko kitas sandoris. Pavyzdžiui, darbdavys, siekdamas mokėti į biudžetą mažesnę fizinių asmenų pajamų mokesčių ir išvengti socialinio draudimo įmokų, darbuotojui vietoj darbo užmokesčio moka nuompinigius už neva jam išnuomotą automobilį, kuriuo naudojasi pats darbuotojas (paprastai tokio automobilio nuomos kaina priklauso nuo einamų pareigų ir viršija analogiško automobilio rinkos nuomos kainą). Be to, apsimestinės gali būti konkrečios sandorio dalys (sąlygos), pavyzdžiui, kaina. Apsimestiniu taip pat laikytinas sandoris, sudaromas ne su tikrąja sandorio šalimi, o su statyiniu, kai teises bei pareigas pagal tokį sandorį įgyja kitas asmuo (tikroji sandorio šalis).

Turinio viršenybės prieš formą principas taip pat taikytinas tariamiems sandoriams (angl. *fictitious transactions*), t. y. sandoriams, sudarytiems tik dėl akių, neketinant sukurti teisinių pasekmių. Tokie sandoriai dar vadinami fiktyviais. Jie turi paslėptą (neviešą) šalių suderintą sąlygą – išlygą, kad neturi jokių realių padarinių. Skirtingai nei apsimestiniai sandoriai, tariami sandoriai nesukuria jokių teisių ir pareigų, kurios skirtųsi nuo tikrųjų šalių ketinimų. Pvz., kai prekes ar paslaugas mokesčių mokėtojas tariamai įsi-

³ Rohatgi R. *Basic International Taxation*. – Hague: Kluwer Law International, 2002. P. 356.

⁴ Committee on Fiscal Affairs: *International Tax Avoidance and Evasion through the Use of Tax Havens*. (OECD, 1987). <http://www.oecd.org>

gyja iš kontroliuojamos ofšorinės užsienio įmonės.

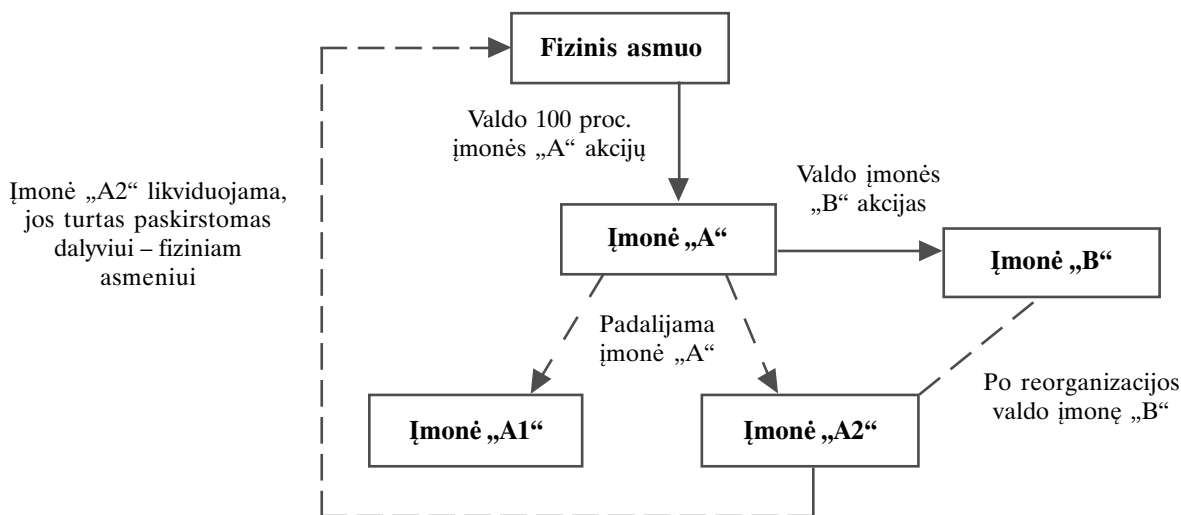
Išvengti mokesčio atlikus vieną ūkinę operaciją tarp nesusijusių asmenų praktiškai yra neįmanoma. Jeigu atlikus vieną ūkinę operaciją, atitinkančią šalių ketinimus, gaunama mokesstinė nauda, toks veiksmas laikytinas pasinaudojimu mokesčio įstatyme įtvirtinta mokesetine lengvata nepriklausomai nuo atliktų veiksmų turinio. Todėl vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu vertintini ne tik atskiri sandoriai, bet ir jų grupės (angl. *step transactions*). Sandorių grandinėje, analizuojant atskirai kiekvieną sandorį, jie gali atrodyti teisėti ir sąžiningi, tačiau įvertinus sandorių visumą, nustatoma, kad jų turinys skiriasi nuo formalios išraiškos. Tokiu atveju vienas sandoris gali būti vertinamas kaip keli. Pavyzdžiui, pardavus turtą už didesnę negu rinkos vertę kainą susijusiam asmeniui, norint konstatuoti mokesčių vengimo faktą, turi būti nustatyta ne tik tai, kad sąnaudų suma neatitinka tikrosios rinkos kainos, bet ir tai, kad pajamos sąmoningai buvo perduotos susijusiam asmeniui, kuris turi teisę į mokesstinę lengvatą. Tokiu atveju laikytina, kad faktiškai buvo atliktos dvi ūkinės operacijos, t. y. turto pardavimas už rinkos kainą bei dalies pajamų gavimas iš kito asmens neatlygintino sandorio pagrindu. Pardavus turtą už mažesnę negu rinkos kainą ir taip sumažinus gautas pajamas, laikytina, kad turtas buvo parduotas už sutartyje nustatytą kainą, o likusi turto vertės dalis buvo perleista neatlygintinai. Taigi nors formaliai atlikta viena ūkinė operacija, faktiškai po ja yra slepiamos keletas ūkinių operacijų. Taip pat keletas sudarytų sandorių gali būti vertinami kaip vienas. Pvz., fizinis asmuo, kuris turi 100 proc. įmonės „A“ akcijų, siekdamas iš-

vengti gyventojų pajamų mokesčio nuo dividendų, kurias įmonė „A“ gaus paskirsčiusi pelną, gautą pardavus įmonės „B“ akcijas, padalija įmonę „A“ ir įsteigia įmones „A1“ ir „A2“. Naujai įsteigta įmonei „A2“ kaip įstatinis kapitalas perduodamos įmonės „B“ akcijos. Tuomet įmonė „C“ likviduojama. Jos turtas paskirstomas dalyviui – fiziniam asmeniui. Fizinis asmuo turės mokėti tik turto vertės padidėjimo pajamas ir išvengs dividendų apmokestinimo. Sudarius šiuos sandorius keičiasi fizinio asmens valdomo turto forma, tačiau apimtis išlieka tokia pati. Jis dėl šių sandorių jokios papildomos naudos, išskyrus mokesstinę, negauna. Taigi taikant turinio viršenybės prieš formą principą laikytina, kad nurodyti tarp susijusių asmenų sandoriai buvo sudaryti formaliai, t. y. kad fizinis asmuo turto vertės padidėjimo pajamas gavo tiesiogiai iš įmonės „A“.

Mokesčių vengimu nebus laikoma sandorių grandinė, jei ji buvo suplanuota tuo metu, kai vyko tarpinė ūkinė operacija ir šios ūkinės operacijos tikslas nebuvo mokesčių vengimas, o visos ūkinės operacijos vykdant ūkinę komercinę veiklą būtų atliktos tokia pačia tvarka, nepriklausomai nuo mokesstinės naudos gavimo. Tokiu atveju tarpinė ūkinė operacija gali būti laikoma savarankiška ūkine operacija.

Bendrosios mokesčių vengimo nuostatos Lietuvoje

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme mokesčių vengimas apibrėžtas taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Pagal šio įstatymo 69 str., kai mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę nau-



da, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (išskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesť, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatšizvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesť apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Analizuojant nurodytą straipsnį galima išskirti tokius mokesčių vengimo požymius: 1) mokesčių vengimo tikslas yra gauti mokestinę naudą, tokiais veiksmais padaroma žala biudžetui; 2) mokesčių vengiama iškreipiant ar slepiant aplinkybes (neatskleidžiant tikrų sandorio tikslų ir šalių ketinimų); 3) vengimo atveju sudaromi ir realiai vykdomi sandoriai, ūkinės operacijos, jie atsispindi mokesčių mokėtojo buhalterinėje apskaitoje, tačiau šie sandoriai prieštarauja ekonominei logikai – nesiekiamą maksimalaus pelno minimaliomis sąnaudomis; 4) vertinant atliktų veiksmų visumą vengiant mokesčių, jie neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, nors vertinant atliktus veiksmus atskirai vieną nuo kito, jie formaliai neprieštarauja įstatymų reikalavimams. Taigi Lietuvos teisės aktuose apibrėžta mokesčių vengimo sąvoka atitinka mokesčių teisės teorijoje nurodomus požymius. Šie požymiai piktnaudžiavimą leidžia atskirti nuo teisėto elgesio.

Mokesčių vengimo subjektu gali būti mokesčių mokėtojas, t. y. tiek Lietuvos fizinis ir juridinis asmuo, tiek teisės subjektas, nepriklausantis valstybės, nustačiusios mokesť, jurisdikcijai. Kadangi mokesť, kaip prievolę valstybei, struktūriškai sudaro pareiga mokėti įstatymo nustatytą mokesť ir pareiga laikytis įstatymo nustatytos mokesčio mokėjimo tvarkos, galimas atvejis, kai vienas asmuo pagal mokesčio įstatymą privalo mokėti mokesť, o kitas asmuo šią prievolę faktiškai atlieka, sumokėdamas į biudžetą nustatyta tvarka apskaičiuotą mokesť. Šiuo atveju mokesčių vengimo subjektu bus asmuo, kuriam mokesčio įstatymu nustatyta prievolė išskaičiuoti iš mokesčių mokėtojo mokesť ir jį faktiškai sumokėti į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus, t. y. mokesť išskaičiuojančiam asmeniui.

Taikant mokesčių vengimą draudžiančias normas turi būti nustatyta mokesčių mokėtojo kaltė ir tikslas. Mokesčių vengimas gali būti padaro-

mas tik tyčia, t. y. asmeniui suvokiant, kad jis iš sudaromų sandorių, atliekamų ūkinių operacijų ar bet kokios jų grupės gaus mokestinę naudą, ir to siekiant. Būtiną mokesčių vengimo požymis yra tai, kad pagrindinis mokesčių mokėtojo atliekamų veiksmų tikslas yra gauti mokestinę naudą. Jeigu mokesčių mokėtojo sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės pagrindinis tikslas yra verslo poreikių ar kitų teisėtų tikslų tenkinimas, o mokestinė nauda atsiranda kaip papildomas tokios veiklos rezultatas, tokie veiksmai nelaikytini mokesčių vengimu. Būtent tikslas yra pagrindinis požymis, skiriantis mokesčių vengimą nuo mokesčių planavimo. Planuojant mokesčius mokestinė nauda sumažinama perkeliant pajamas ir turtą vykdant įprastą komercinę ūkinę veiklą.

Mokesčių mokėtojas mokesčių administratoriaus reikalavimu turėtų pateikti argumentus bei įrodymus dėl keliančio abejonių sandorio tikslingumo. Jeigu mokesčių mokėtojas atliktų veiksmų, kai buvo gauta mokestinė nauda, ekonomine logika paaiškinti negali, mokesčių administratorius gali daryti išvadą, kad tokiais veiksmais jis siekė vien mokestinės naudos. Mokesčio mokėtojas, kuris iš ūkinės komercinės veiklos rezultato (nuo jo priklauso mokestinės prievolės dydis) gavo pelno, privalo mokėti mokesčius, o ne vykdyti jam visiškai nenaudingus ir jo veiklos (pelno siekimui) paskirčiai prieštaraujančius veiksmus, dėl kurių jis patiria ūkinės komercinės veiklos nuostolius. Kokie įrodymai pakankami, kad sandorio tikslu pagrįstai galima būtų laikyti verslo poreikių tenkinimą, o ne mokesčių vengimą, kiekvienu konkrečiu atveju turi spręsti mokesčių administratorius, kuris turi nustatyti aplinkybes, patvirtinančias arba paneigiančias vieno ar kito tikslo siekimą. Neįrodžius mokesčio mokėtojo veiksmuose tikslo gauti mokestinę naudą, konstatuoti mokesčių vengimo fakto negalima.

Verslo poreikių tenkinimu laikytini ūkio subjektui finansiškai naudingi veiksmai arba tokie veiksmai, kurie finansinę naudą, įvertinus verslo riziką, duos ateityje. Šiuo atveju mokestinė nauda yra konkrečios veikos ne tikslas, o pasekmė. Pavyzdžiui, kai įmonė už didesnę negu rinkos vertę kainą įsigyja jai strategiškai svarbų nekilnojamąjį turtą, kuris ateinančiais mokestiniais laikotarpiais jai duos didesnę finansinę naudą negu analogiškas turtas, įsigytas kitoje vietoje. Mokesčių vengimu nelaikytina ir tokia situacija, kai mokesčių mokėtojas mokestinę naudą gauna siekdamas kitų teisėtų tikslų, pavyzdžiui, visuomenei naudingais tikslais „Euro“ alaus pardavimas po 1 ct vykstant referendumui dėl stojimo į Eu-

ropos Sąjungą.

Mokesčių vengimo objektas – tai mokesčių teisės normų reguliuojami visuomeniniai santykiai, atsirandantys mokesčių nustatymo ir administravimo srityje, kuriais sukuriama, paskirstomi ir naudojami piniginiai ištekliai, formuojamas valstybės biudžetas. Pažeidus šį objektą žala padaroma ne tik šiai sistemai, bet ir kitiems teisiniams gėriams – sąžiningo ūkininkavimo tvarkai, pažeidžiami teisingumo, mokesčių visuotinio privalomumo bei mokesčių mokėtojų lygybės principai.

Mokesčių vengimas gali būti padaromas tik aktyviais veiksmais, t. y. sudarant sandorius ar atliekant ūkinę operaciją. Ūkinė operacija – platesnė už sandorį sąvoka. Buhalterinės apskaitos įstatymo 2 str. 19 dalyje ūkinė operacija apibrėžiama kaip ūkio subjekto veikla, keičianti turto ir (arba) nuosavo kapitalo bei išipareigojimų dydį ir (arba) struktūrą. Taigi ūkinė operacija gali būti atliekama pačios įmonės viduje, nesiekiant sukurti, pakeisti ar panaikinti civilinių teisių ar pareigų bei nesukeliant teisinių pasekmių tretiesiems asmenims (pvz., prekių perdavimas iš sandėlio į prekybą). Mokesčių vengiama perkeliama mokestinę naštą susijusiam asmeniui, kuris yra neapmokestinamas, arba naudojantis mokestinėmis lengvatomis, sukuriant tokias operacijų schemas, dėl kurių pats mokesčių mokėtojas atitinka įstatyme įtvirtintus teisę į mokestinę lengvatą turinčio asmens kriterijus.

Vengti mokesčių galima įvairiais būdais iškreipiant ar slepiant aplinkybes, su kuriomis mokestinio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką. Gali būti sudaromi apsimestiniai sandoriai ar atliekamos ūkinės operacijos, kurie neatspindi tikrojo atliekamų veiksmų turinio. Taip pat gali būti sudaromi fiktyvūs sandoriai ar buhalterinėje apskaitoje fiksuojamas fiktyvios ūkinės operacijos. Pavyzdžiui, siekiant išvengti gyventojų turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo mokesčio, prieš parduodant turtą jis fiktyviai padovanojamas sutuoktiniui, vaikams ar tėvams, taip pakeliant turto įsigijimo kainą iki jo rinkos kainos (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 str. 1 dalies 19 punktas, 19 str.). Priešingai negu vengiant mokesčių, planuojant mokesčius sudaromi realūs sandoriai ir ūkinės operacijos atliekamos iš tikrųjų. Pažymėtina, kad mokesčių vengimu gali būti pripažintas ir teisėtas sandoris, kuris sudarytas tarp asocijuotų asmenų turint tikslą išvengti mokesčių, jeigu jame sudaromos ir nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatytos neasocijuotų asmenų sudarant tarpusavio sandorį arba atliekant ūkinę operaciją.

Konstatavęs mokesčių vengimo faktą mokesčio administratorius, nustatydamas mokesčio bazę, neatsižvelgia į mokesčių mokėtojo sandorį ar ūkinę operaciją ar jų grupę, kurių tikslas yra gauti mokestinę naudą, ir atkuria iškreiptas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokestinio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką. Tai reiškia, kad pažeidimo atveju mokesčių administratorius, atsižvelgęs į aplinkybes, kurios lėmė tai, kad mokesčių mokėtojo veiksmai buvo kvalifikuoti kaip mokesčių vengimas, nustato kitokią atliktų veiksmų ar jų grupės kokybinę ar kiekybinę išraišką, kuri koreguoja mokesčio bazę ir mokėtinus mokesčius.

Taikant Mokesčių administravimo įstatymo 69 str., mokesčių mokėtojo sandorio ar jo dalies negaliojimo klausimas nesprendžiamas, pagal šį sandorį atsiradusios mokesčių mokėtojų civilinės teisės ir pareigos nevertinamos, šalims neatsiranda jokių civilinių teisinių pasekmių. Todėl civilinės teisės požiūriu teisėtas sandoris gali būti pripažintas neteisėtu mokesčių teisės prasme. Nustačius, kad mokesčių mokėtojo sudaryto sandorio tikslas buvo mokestinė nauda, jam papildomai apskaičiuojami išvengti mokesčiai ir netaikomos sandorių negaliojimo teisinės pasekmės. Taigi mokesčių mokėtojo sudarytas sandoris vertinamas tik mokestinių teisinių santykių aspektu. Mokesčių administratoriui nereikia mokesčių mokėtojo sudarytų sandorių ginčyti teisme, o pakanka jo veiksmuose nustatyti mokesčių vengimo požymius.

Sankcijos už mokesčių vengimą, kadangi jo sudėtis sudaro Mokesčių administravimo įstatymo 169 str. dalyje numatyto pažeidimo sudėtį, taikytinos pagal šį straipsnį. Todėl jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokestinio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojų priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 proc. minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokestinio įstatymas nenustato kitaip. Nesant atsakomybę lengvinančių aplinkybių, už mokesčių vengimą turėtų būti skiriama didesnė už vidurkį bauda, kadangi tai yra tyčinis mokesčių įstatymų pažeidimas, padarytas turint tikslą gauti mokestinės naudos, apsunkinant mokesčio administratoriui galimybę nustatyti mokesčio bazę.

Nors mokesčių vengimą reglamentuojančios normos įsigaliojo nuo 2002 m. liepos 1 d. 1995 m. birželio 28 d. mokesčių administravimo įstatymo I-974 2 ir 26² str. įtvirtinus piktnaudžiavi-

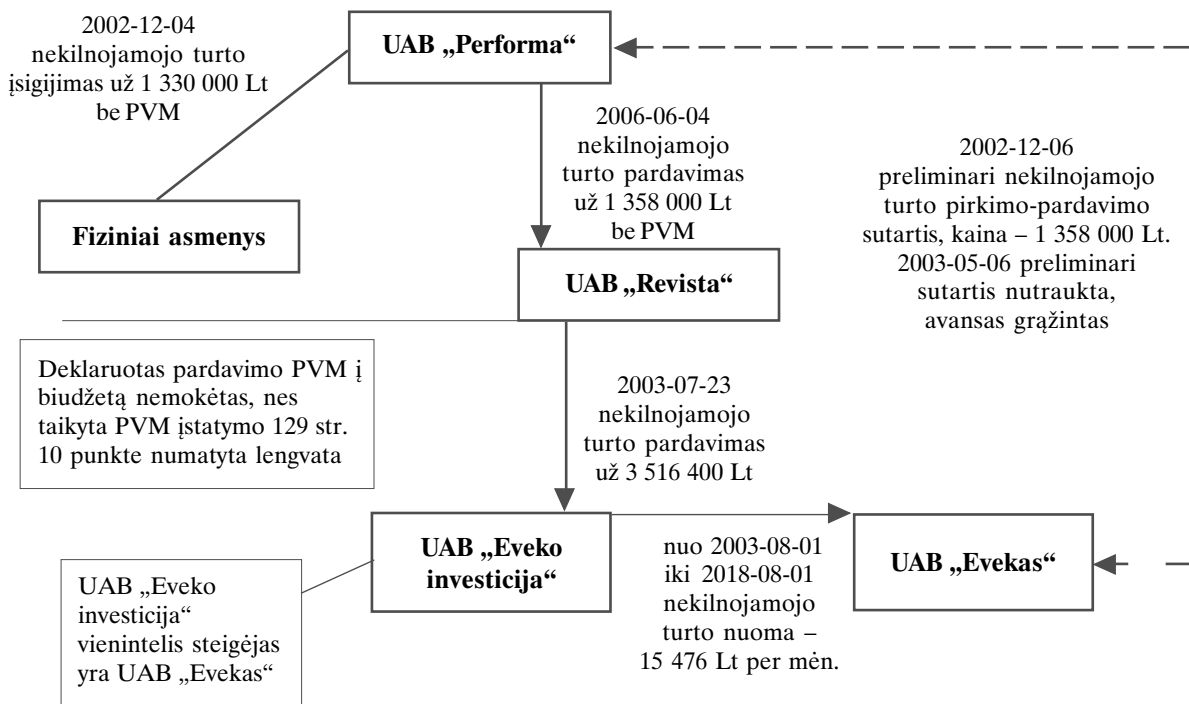
mo sąvoką, tačiau praktikoje šis institutas taikomas retai, be to, daroma klaidų vertinant atliktų mokesčių mokėtojų veiksmų teisėtumą. Pavyzdžiui, Vilniaus apygardos administraciniame teisme buvo nagrinėjamas mokesstinis ginčas (administracinė byla Nr. I-660-14/2005), kuriame UAB „Eveko investicija“ (įregistruota 2003 m. gegužės mėn.) pagal 2003 m. liepos 23 d. pirkimo-pardavimo sutartį už 3 516 400 Lt, įskaitant 536 400 Lt PVM, iš UAB „Revista“ įsigijo nekilnojamąjį turtą, esantį adresu Taikos pr. 157, Kaune. Šį nekilnojamąjį turtą UAB „Revista“ įsigijo iš UAB „Performa“ už 1 358 000 Lt be PVM, tačiau deklaruoto pardavimo PVM į biudžetą nemokėjo, nes taikė PVM įstatymo 129 str. 10 punkte numatytą lengvatą, kad sveikatos priežiūros įstaigų darbų terapijos padaliniai, kuriuose dirba ligoniai, mokėtino į biudžetą PVM nemoka.

UAB „Revista“ terapijos darbų filiale (įregistruotas 2003 m. balandžio mėn.) dirbo vienas ligonis – Vincas Jankauskas. Jis buvo priimtas į darbą 2003 m. gegužės 22 d., o įsigijus pastatus jam buvo pasakyta iki naujų metų darbe nesilankyti, kadangi nėra jokio darbo. Pažymėtina, kad 2002 m. gruodžio 16 d. UAB „Evekas“ buvo sudariusi preliminarią nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartį su UAB „Performa“, pagal kurią galėjo neatlygintinai naudotis šiuo turtu, daryti jo remontą. Buvo sumokėtas 140 000 Lt avansas. Preliminarioje sutartyje numatyta nekilnojamojo turto pardavimo kaina – 1 358 000 Lt. Tačiau 2003-05-26 pastaroji sutartis buvo nu-

traukta ir 2003-06-24 gražintas už turtą sumokėtas avansas. UAB „Revista“, nors teigė, kad nekilnojamas turtas buvo įsigytas verslui plėtoti, dėl paskolos į banką nesikreipė. Paskolą iš banko, kurios lėšomis buvo apmokėta UAB „Revista“ ir UAB „Performa“, paėmė UAB „Evekas“. Šios lėšos UAB „Eveko investicija“ buvo sumokėtos kaip avansas už nuomą.

Mokesčių administratorius, išnagrinėjęs minėtą sandorių grandinę ir įvertinęs nurodytas faktines aplinkybes, padarė išvadą, kad ji sudaryta dirbtinai, siekiant formaliai atitikti PVM įstatyme nustatytas sąlygas PVM lengvatai gauti, todėl buvo dirbtinai sukurtas PVM objektas, nuo kurio UAB „Revista“ nesumokėjo PVM, tačiau kuri galutinis sandorių grandinės subjektas – UAB „Eveko investicija“ nori susigrąžinti iš biudžeto. Buvo taikytas MAĮ 69 str. ir UAB „Revista“ išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje išskirtas pirkimo PVM UAB „Eveko investicija“ negražintas.

Vilniaus apygardos teismas 2005 m. kovo 18 d. sprendime, išnagrinėjęs UAB „Eveko investicija“ skundą, konstatavo, kad ši bendrovė turi teisę į PVM atskaitą, nes egzistuoja teisės į PVM atskaitą prielaida ir šios teisės tinkamo realizavimo sąlyga, t. y. PVM mokėtojas UAB „Eveko investicija“ įsigijo nekilnojamąjį turtą ir sumokėjo jį pardavėjui UAB „Revista“ atitinkamą PVM sumą (pirkimo PVM), pastatų pirkimo-pardavimo sandoris yra realus, pastatų kaina, įskaitant PVM, sumokėta bei egzistuoja įstatymo rei-



kalavimus atitinkanti juridinę galią turinti PVM sąskaita faktūra. Nei vietos, nei centrinis mokesčių administratorius nenustatė, jog UAB „Revista“ atliko PVM įstatymo pažeidimus, susijusius su pastatų pardavimu UAB „Eveko investicija“, t. y. už parduodant pastatus sukurtą pridėtinę vertę neteisėtai, pažeidžiant PVM įstatymą, nesumokėjo PVM mokėtino pagal PVM įstatymą. Tai reiškia, kad UAB „Revista“ pagrįstai pasinaudojo PVM lengvata ir teisėtai nesumokėjo PVM. Taigi jeigu „Revista“ elgėsi teisėtai, nėra jokio pagrindo teigti, jog UAB „Eveko investicija“ yra nesąžiningas mokesčių mokėtojas, kuris žinojo arba turėjo žinoti apie UAB „Revista“ veiklos neteisėtumą, kuris nebuvo įrodytas, ir remiantis tokiu neegzistuojančiu pagrindu paneigti UAB „Eveko investicija“ teisę į PVM atskaitą.

Nors tiek vietos, tiek centrinis mokesčių administratorius konstatavo, kad nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandoris buvo sudarytas piktnaudžiaujant tikslu pasinaudoti PVM įstatymo 129 str. 10 dalyje numatyta lengvata, tačiau konkrečiai nenurodė, kuris gi iš patikrintų mokesčių mokėtojų minėta mokesčio lengvata piktnaudžiavo, nors tai nurodyti yra būtina. Teismas manė, kad negalima taikyti teisinės atsakomybės priemonių už mokesčių įstatymų pažeidimus, nenustačius mokesčių mokėtojo, kuris pažeidė mokesčių įstatymus, ir nenurodžius, kuo konkrečiai mokesčių įstatymų pažeidimas pasireiškė. PVM įstatymo 129 str. 10 dalyje numatyta lengvata UAB „Eveko investicija“ apskritai negali pasinaudoti, nes ji nepatenka į subjektų, galinčių pasinaudoti šia lengvata, sąrašą. Taigi jeigu pagal minėtą UAB „Eveko investicija“ nepatenka į subjektų, galinčių pasinaudoti šia lengvata, sąrašą, ji negali būti ir pažeidimo subjektu, taip pat ji negali pažeisti ir mokesčių įstatymo. Jeigu ir būtų teigiama, kad buvo piktnaudžiuojama PVM įstatymo 129 str. 10 dalyje numatyta lengvata, tai tinkamas piktnaudžiavimo subjektas galėtų būti tik UAB „Revista“. Tačiau, mokesčių administratoriaus nuomone, minėta lengvata UAB „Revista“ pasinaudojo teisėtai. Pažymėtina, kad UAB „Eveko investicija“ nekyla ir negali kilti pareiga papildomai sumokėti į biudžetą PVM, nes šią sumą jau kartą sumokėjo UAB „Revista“.

Teismas nurodė, kad UAB „Eveko investicija“ kaip mokesčių mokėtojas neiškreipė ir neslėpė nekilnojamojo turto pirkimo sandorio aplinkybių. Mokesčių administratorius nepateikė įrodymų, kad kitas sandorio dalyvis – UAB „Revista“ pažeidė mokesčių įstatymus. Todėl mokesčių

mokėtojo sandoris, kurio tikslas yra verslo poreikių tenkinimas, o mokestinė nauda atsirado kaip papildomas tokios veiklos rezultatas, nelaikomas piktnaudžiavimu.

Nagrinėjamame teismo sprendime, mano nuomone, klaidingai aiškinamas ir interpretuojamas mokesčių vengimą reglamentuojantis Mokesčių administravimo įstatymo 69 str. bei neteisėtai vertinamos faktinės bylos aplinkybės ir įrodymai. Teismas nepagrįstai nurodė, kad piktnaudžiavimo atveju turi būti nurodyta, kaip konkrečiai mokesčio įstatymo pažeidimas pasireiškė. Vengiant mokesčių, mokesčių mokėtojas atliktais veiksmais formaliai nepažeidžia konkretaus mokesčių įstatymo straipsnio, todėl reikia vertinti ne konkrečius kiekvieno mokesčių mokėtojo veiksmus, o visą tarp susijusių asmenų sudarytų sandorių grandinę. UAB „Eveko investicija“ veiksmai, vertinant atliktų veiksmų visumą, neatitinka įstatymo tikslo ir prasmės, t. y. ši bendrovė piktnaudžiavo mokesčių įstatymo suteikta teise, pažeisdama sąžiningo mokesčių mokėjimo principą. PVM įstatymo 129 str. 10 punkte numatyta lengvata buvo suteikta sveikatos priežiūros įstaigų darbų terapijos padaliniams, kuriuose dirba ligoniai. Tuo tarpu UAB „Revista“ terapijos darbų filiale buvo įdarbintas tik vienas ligonis, kurias faktiškai nesukūrė jokios pridėtinės vertės, kuri naudojantis PVM įstatymo suteikta lengvata galėtų būti neapmokestinta. Teismas nėra visiškai teisingas teigdamas, kad mokesčių administratorius nenurodė subjekto, piktnaudžiavusio mokesčių įstatymu. Šis subjektas yra aiškus, tai – UAB „Eveko investicija“, kuriai mokesčių administratorius nusprendė negražinti iš biudžeto už nekilnojamojo turto įsigijimą sumokėto pirkimo PVM.

Teismas sprendime taip pat nepagrįstai nurodė, jog neįrodyta, kad šiuo atveju buvo piktnaudžiauta įstatyme numatyta lengvata. Iš išdėstytų faktinių aplinkybių matyti, jog situacija, kad UAB „Eveko investicija“ įgytų teisę atskaityti PVM, buvo sukurta dirbtinai, sandoriai sudaryti formalūs, neatspindintys tikrųjų šalių ketinimų. UAB „Eveko investicija“ nepagrindė komercinio tikslo įsigyti nekilnojamojo turto per UAB „Revista“, todėl darytina išvada, kad ši bendrovė buvo reikalinga tik tam tikslui, kad pasinaudojus PVM lengvata būtų galima gauti mokesstinės naudos. Be to, teismas per siaurai nagrinėjo ginčo dalyką ir nemotyvuotai konstatavo, kad nekilnojamojo turto įsigijimo sandorio tikslas buvo verslo poreikių tenkinimas, o mokestinė nauda atsirado kaip papildomas rezultatas. Teismas neįvertino to, kad UAB „Revista“ netu-

rėjo lėšų, už kurias galėtų įsigyti nekilnojamąjį turtą, kad pastatas galiausiai buvo išnuomotas tiems patiems subjektams, kurie pastatų nuolat nuo preliminarios pirkimo-pardavimo sutarties sudarymo naudojami, kad UAB „Evekas“, nors ir nutraukęs preliminarą sutartį, iš pastatų neišsikraustė. Atsiskaitymai už pastatus vėlgi iš tikrųjų buvo perkelti UAB „Evekas“. Taigi mokesstinės naudos siekė ir UAB „Evekas“, kuri yra UAB „Eveko investicija“ steigėja. UAB „Evekas“ įsigijus nekilnojamąjį turtą tiesiogiai iš UAB „Performa“ pagal 2002 m. gruodžio 16 d. preliminarą sutartį už 1 358 000 Lt, ji būtų tapusi faktiška šio turto savininke mažesnėmis sąnaudomis, negu būtų sumokėjusi savo antrinei bendrovei už turto nuomą.

Iš nustatytų aplinkybių matyti, kad UAB „Revista“ šioje situacijoje veikė kaip statytinis. Jai prievolė mokėti PVM buvo perkelta, nes ji yra PVM neapmokestinama. Taigi mokesčių administratorius pagrįstai vertino sudarytų sandorių grandinę taip lyg grandies UAB „Revista“ nebūtų, t. y. jog UAB „Eveko investicija“ iškreipė aplinkybes, susijusias su jos apmokestinimu, naudodama formaliai sudarytus sandorius, iš kurių gavo tik mokesstinę naudą.

Specialiosios mokesčių vengimo nuostatos

Nagrinėjant mokesčių vengimo institutą, reikėtų paanalizuoti ir specialias mokesčių įstatymuose įtvirtintas teisės normas, užkertančias kelį konkreitiems piktnaudžiavimo atvejams. Tai teisės normos, suteikiančios teisę mokesčio administratoriui koreguoti tarp asocijuotų asmenų sudarytų sandorių vertę (angl. *transfer pricing*), reglamentuojančios kontroliuojamų užsienio vienetų (angl. *controlled foreign corporation*) apmokestinimą, pajamų arba išmokų apibūdinimą iš naujo (angl. *thin capitalization*), užsienio vienetų apmokestinimą prie pajamų šaltinio (Pelno mokesčio įstatymo 4 str. 4 dalis), nepripažinimą leidžiamais atskaitymais išmokų vienetams, įregistruotiems tikslinėse teritorijose (Pelno mokesčio įstatymo 31 str. 2 dalis). Nurodytus straipsnius mokesčio administratorius turi teisę taikyti ir tada, kai mokesčio mokėtojo veiksmuose nėra Mokesčių administravimo įstatymo 69 str. įtvirtintų mokesčių vengimo požymių. Šiuo atveju nesvarbu, ar mokesčio mokėtojas sudarytu sandoriu siekė mokesstinės naudos ir ar buvo iškreiptos, slepiamos aplinkybės, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką.

Pajamų ir išmokų apibūdinimas iš naujo

Daugumoje išsivysčiusių pasaulio valstybių taikomos vadinamosios „plonos“ kapitalizacijos taisyklės. Šiomis taisyklėmis siekiama užtikrinti, kad antrinėms įmonėms būtų suteikiamos ne paskolos, o investuojama į jų nuosavą kapitalą⁵. Palūkanos mokamos už suteiktas paskolas yra leidžiami atskaitymai, mažinantys apmokestinamąjį pelną. Todėl įmonė įregistruota valstybėje, kurioje pelno mokesčio tarifas mažesnis negu valstybėje, kurios įmonei suteikiama paskola, gauna pajamų palūkanų forma apmokestinamu mažesniu pelno mokesčio tarifu, t. y. mokesstinę naudą. Paprastai palūkanomis, mokamomis už paskolas, viršijančias leistiną paskolų iš susijusių šalių ir kapitalo santykį, neleidžiama mažinti pasiskolinusios įmonės apmokestinamojo pelno. Leistinas paskolų ir nuosavo kapitalo santykis kiekvienoje valstybėje skiriasi. Kai kuriose valstybėse palūkanos už limitą viršijančią paskolą laikomos dividendais.

Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575 patvirtintų Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių 3 punktą Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio(-ių) skolintojo(-ų) skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu. Šių taisyklių 6 punkte nustatyta, kad už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų. Užsienio valiutos keitimo nuostoliai, susiję su kontroliuojamu skolintu kapitalu, neatskaitomi iš Lietuvos vieneto pajamų. Taigi Lietuvos įmonė, pasiskolinusi iš ją kontroliuojančio skolintojo keturis kartus daugiau, negu jos fiksuotas kapitalas, už paskolos dalį, viršijančią šį santykį, mokamomis palūkanomis negali mažinti savo apmokestinamojo pelno. Pažymėtina, kad vadovaujantis minėtų taisyklių 7 punktu jų nuostatos netaikomos, jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta nepriklausomiems (nesusijusiems) asmenims. Taip pat šio skyriaus nuostatos netaikomos finansinėms įstaigoms, teikiančioms finansinės nuomos (lizingo) paslaugas.

Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo

⁵ Bartusevičienė K. Palūkanos ne visada yra leidžiami atskaitymai // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005. Nr. 5.

taisyklių 8 punkte nustatyta, kad su Lietuvos vienetu pelno, pajamų ar panašiu veiklos kriterijaus dydžiu (pvz., apyvarta) susijusios mokamos palūkanos ir palūkanos, mokamos pagal skolinius reikalavimus, kurie suteikia skolintojui teisę pakeisti jo teisę į palūkanas teise į skolininko pelną arba jo dalį, taip pat su šio vienetu pelno, pajamų ar panašiu veiklos kriterijaus dydžiu susijęs mokamas nuomos mokestis laikomi nesusijusiais su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vienetu apmokestinamąjį pelną šios palūkanos ar šis nuomos mokestis neatskaitomi iš Lietuvos vienetu pajamų. Šios normos tikslas yra, jog už gautą paskolą mokamos palūkanos bei nuompinigiai už išsinuomotą turtą nepriklausytų nuo kontroliuojamos įmonės pelno ir kad taip pelnas netiesiogiai nebūtų perkeltas kontroliuojančiai įmonei.

Kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimas

Užsienyje gautos pajamos paprastai apmokestinamos jas gaunančio asmens rezidavimo valstybėje. Tačiau siekiant, kad įmonės ir gyventojai apmokestinamojo pelno neperkeltų į kitas valstybes ten mokesčių sumažinimo tikslais įsteigtoms ir realiai aktyvios veiklos nevykdančioms įmonėms, į Lietuvos vienetu pajamas įtraukiamos kontroliuojamųjų vienetų pajamos. Kontroliuojantis Lietuvos apmokestinamasis vienetas arba kontroliuojantis Lietuvos nuolatinis gyventojas, kuris užsienio kontroliuojamajame apmokestinamajame vienete paskutinę mokestinio laikotarpio dieną tiesiogiai arba netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, arba kartu su susijusiais asmenimis užsienio kontroliuojamajame vienete valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti ir kurio valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 proc. akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, apskaičiuoja ir į savo pajamas įtraukia pozityvias pajamas. Pagal Pelno mokesčio įstatymo 2 str. 21 dalį pozityviosios pajamos – visos kontroliuojamojo vienetu, įregistruoto ar kitaip organizuoto valstybėse arba zonose, nustatytose šio įstatymo 39 str. 4 dalyje, pajamos ar jų dalis, įskaitomos į Lietuvos kontroliuojančiojo vienetu pajamas proporcingai Lietuvos vienetu turimų akcijų (dalių, pajų), balsų ar teisių į kontroliuojamojo vienetu pelną skaičiui.

Jeigu užsienio kontroliuojamasis vienetas

užsienio valstybėje vykdo įprastą ūkinę komercinę veiklą, tokiu vienetu mokamos sumos neįtraukiamos į pozityvias pajamas. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. balandžio 12 d. nutarimu Nr. 517 patvirtintų Pajamų, neįtraukiamų į pozityvias pajamas, rūšių 2 punkte nustatyta, kad į pozityvias pajamas neįtraukiamos užsienio kontroliuojamojo vienetu aktyvios veiklos pajamos (t. y. užsienio kontroliuojamojo vienetu pajamos, išskyrus palūkanų pajamas, autorinį atlyginimą, lizingo (finansinės nuomos) ir turto vertės padidėjimo pajamas, pajamas iš paskirstytojo pelno, įskaitant dividendus (iš kitų vienetų gautus dividendus ir kontroliuojančiam Lietuvos vienetu arba kontroliuojančiam asmeniui paskirstytus, bet neišmokėtus dividendus), jeigu: užsienio kontroliuojamajame vienete dirba tiek darbuotojų, kiek jų paprastai reikia užsienio kontroliuojamojo vienetu veiklai užtikrinti valstybėje arba zonoje, kurioje šis vienetas įsteigtas arba kitaip organizuotas; ir ne daugiau kaip 10 proc. užsienio kontroliuojamojo vienetu mokestinio laikotarpio pajamų uždirbtos arba gautos ne iš tos valstybės arba zonos, kurioje užsienio kontroliuojamasis vienetas įregistruotas arba kitaip organizuotas, šaltinių; ir užsienio kontroliuojamojo vienetu pajamos, uždirbtos arba gautos sudarant sandorius su nepriklausomais (nesusijusiais) asmenimis, sudaro daugiau kaip 50 proc. visų užsienio kontroliuojamojo vienetu mokestinio laikotarpio pajamų.

Kainų koregavimas

Didelę pasaulio prekybos dalį sudaro transakcijos dėl prekių, paslaugų, nematerialiojo turto tarp tarptautinių įmonių, kurios vykdo veiklą keliose valstybėse. Tokių įmonių grupių viduje ekonominiai santykiai skiriasi nuo tų, kurie susiklosto tarp nepriklausomų įmonių. Apskaičiuojant mokesčius svarbu paskirstyti pelną tarp grupės narių, nes pagal tarptautinės mokesčių teisės normas valstybė gali apmokestinti tik tą rezidentu pelną, kurio šaltinis yra toje valstybėje. Verslas daugianacionalinės grupės viduje paprastai išdėstomas taip, kad didžiausią pridėtinę vertę kuriančios grupės įmonės įsteigiamos tose valstybėse, kur mokestinė našta mažesnė, o mažesnę pridėtinę vertę kuriančios įmonės įsteigiamos pagal verslo poreikius, kadangi bus apmokestintas tik tas antrinės įmonės pelnas, kurio šaltinis yra jos rezidavimo valstybėje. Kainų koregavimas tarp vienos valstybės viduje veikiančių įmonių yra ne toks aktualus, nes vienai įmonei padidinus sąnaudas, kita įmonė gauna didesnę

pelną, todėl vienai įmonei pakoregavus pelną, kitai įmonei reikės koreguoti sąnaudas.

Teoriškai pelno paskirstymas gali būti pasiekiamas dviem būdais: 1) valstybė gali paimti grupės pasaulines pajamas ir apmokestinti jas visas, kurių šaltinis toje valstybėje, neatsižvelgdama į kainas ir transakcijų grupės viduje prigimtį ar esmę; 2) valstybė gali siekti nustatyti filialo ar antrinės įmonės pajamas atskirai nuo visos grupės, atsižvelgdama į kainas grupės viduje, transakcijų prigimtį ar esmę⁶. Pelną apmokestinus pirmuoju būdu galima išvengti mokesčių mokėjimo perkeliant jį įmonėms faktiškai neprisiimančioms deklaruojamų funkcijų ir rizikų ir tik formaliai registruotoms teritorijose, kur mokesčiai mažesni. Taikant antrąjį būdą būtinos pelno paskirstymo taisyklės, kurios remtųsi tam tikrais standartiniais kriterijais. Praktiškai visos valstybės kainų koregavimo problemas sprendžia per „ištiesos rankos principą“ (angl. *arm's length principle*), t. y. transakcijų tarp susijusių ir nepriklausomų asmenų palyginimą.

Pelno mokesčio įstatymo 40 str. nustatyta, kad vienetai, šio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais arba ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais turi pripažinti bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos sąnaudų sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei tokių sąlygų nebūtų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Analogiškos šioms nuostatos įtvirtintos ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 str. Asocijuotais asmenimis laikomi asmenys (vienetai arba fiziniai asmenys), kai jie atitinka bent vieną iš šių kriterijų: 1) yra susiję asmenys; 2) gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios ekonominės naudos.

⁶ Vasiliauskas V. Esmės pirmenybės prieš formą principo koncepcija // Mokesčių sistemos reforma Lietuvoje (konferencijos medžiaga). – Vilnius, 2001.

Sandoriai tarp asocijuotų asmenų – tai sandoriai sudaromi tarp vienai tarptautinei ar tos pačios valstybės įmonių grupei priklausančių įmonių. Nereikia tarp tokių asmenų sudarytų sandorių preziumuoti kaip neteisėtų. Sandoriai tarp asocijuotų asmenų yra įprastinė verslo praktika. Tokių sandorių tikslas – maksimaliai padidinti tiekimo grandinės efektyvumą įmonių grupės mastu. Pažymėtina, kad kainų koregavimą atlieka pats mokesčių mokėtojas, o ne mokesčių administratorius. Mokesčių administratorius tik tikrina mokesčių mokėtojo kontroliuojamų transakcijų kainodaros atitiktį ištiesos rankos principui. Yra susiklosčiusi ir tokia nuomonė, kad kainų koregavimas yra ne priemonė, naudojama užkirsti kelią mokesčių vengimui, o ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistema. Teisinis dvigubas apmokestinimas panaikinamas valstybėms sudarius mokesčių sutartį ir joje pasidalijus apmokestinimo teises. O ekonominis dvigubas tų pačių pajamų apmokestinimas panaikinamas naudojant tik kainų koregavimą.

Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2004 m. lapkričio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123 patvirtintos Pelno mokesčio įstatymo 40 str. 2 dalies ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 str. 2 dalies įgyvendinimo taisyklės. Pagal šių taisyklių 68 punktą Lietuvos vienetai, kurių finansinė atskaitomybė sudaroma vadovaujantis Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymu ir kurių pardavimo pajamos mokesčiniu laikotarpiu, einančiu prieš mokesčinių laikotarpi, kuriuo atliekama transakcija, viršijo 10 mln. Lt, finansų įmonės ir kredito įstaigos, draudimo įmonės ir užsienio vienetų nuolatinės buveinės, jeigu joms Lietuvoje priskiriamos pajamos mokesčiniu laikotarpiu, ėjusiu prieš mokesčinių laikotarpi, kuriuo atliekama transakcija, viršijo 10 mln. Lt, turi vesti kontroliuojamųjų transakcijų kainodaros dokumentaciją. Dokumentavimas padeda suprasti įmonės verslo procesus ir tiekimo grandinę, įmonių prisiimamas funkcijas ir rizikas, sumažina mokesčių administratoriaus koregavimų galimybę.

Siekiant nustatyti ištiesos rankos principą atitinkančią kontroliuojamosios transakcijos kainą, turi būti atlikti šie veiksmai: 1) įvertinta kontroliuojamoji transakcija 2) vadovaujantis informacija, gauta įvertinus kontroliuojamąją transakciją, palyginimui turi būti parinktos nekontroliuojamosios transakcijos; 3) įvertintos parinktos nekontroliuojamosios transakcijos; 4) vadovaujantis gauta informacija pritaikytas vienas iš šių kainodaros metodų. Vertinant transakciją turi būti įvertintos transakcijos dalyko charakteristi-

kos, transakcijos šalių funkcijos atliekant funkcinę analizę, transakcijos sąlygos, ekonominės aplinkybės, verslo strategija.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 17 str. nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčio administratoriui kyla pagrįstų įtarimų, kad tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė yra dirbtinai sumažinta ar padidinta, jis turi teisę apmokestinamąją vertę apskaičiuoti pats. Tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė gali būti laikoma dirbtinai sumažinta arba padidinta tuo atveju, jeigu ji, įvertinus visas sandorio sąlygas, neatitinka prekės ar paslaugos rinkos kainos (yra nustatyta atsižvelgiant į konkretų pirkėją – susijusį asmenį ar kt.). Tokiu atveju apmokestinamoji vertė mokesčio administratoriaus sprendimu apskaičiuojama pagal rinkos kainą, nustatytą vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintais metodais ir jų taikymo tvarka. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimu Nr. 871 yra patvirtinti Rinkos kainos, pagal kurią mokesčio administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodai ir jų taikymo tvarka.

Nagrinėjant kainų koregavimą reglamentuojančius Pelno mokesčio įstatymo ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo poįstatyminius teisės aktus matyti, kad rinkos kaina apskaičiuojant šiuos mokesčius nustatoma skirtingais metodais. Tai, mano nuomone, yra ydinga, nes skirtingais metodais nustatyta prekės kaina gali skirtis. Tiek PVM, tiek pelno mokesčio tikslais apskaičiuota mokesčio bazė turėtų sutapti, nes abiejų mokesčių apskaičiavimo pagrindas yra realizuojamų prekių ar paslaugų kaina, nuo kurios skaičiuojama pridėtinė vertė ir kuri pripažįstama pajamomis. Atsižvelgiant į tai reikėtų rinkos kainos apskaičiavimo metodus suvienodinti.

Praktikoje mokesčių administratorius nustatęs, kad mokesčių mokėtojo sudaryto sandorio kaina neatitinka rinkos kainos, mokesčio bazę nustatinėja vadovaudamasis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakyму Nr. VA-103 patvirtintomis Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėmis. Tačiau šios taisyklės taikytinos tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojo mokesčio bazės neįmanoma apskaičiuoti tiesiogiai mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, t. y. kai mokesčių mokėtojas buhalterinėje apskaitoje nefiksuoja ūkinių operacijų arba dokumentuose nurodytas jų turinys skiriasi nuo iš tikrųjų atliktų

veiksmų. Pavyzdžiui, nustačius, kad už 1000 Lt susijusiam asmeniui buvo parduotas 100 Lt vertas objektas, turėtų būti taikomos sandorių vertės koregavimo taisyklės, o nustačius, kad mokesčių mokėtojas buhalterinėje apskaitoje užfiksavo 100 Lt už objektą, nors faktiškai gavo 1000 Lt, netiesioginio mokesčio bazės nustatymo taisyklės.

Mokesčių vengimo santykis su mokesčių slėpimu

Mokesčių vengimą būtina atskirti nuo mokesčių slėpimo, kadangi šios mokesčių įstatymų pažeidimų kategorijos skiriasi savo esme, jos reglamentuojamos skirtingomis teisės normomis, mokesčio bazė apskaičiuojama skirtingais metodais. Slepiant mokesčius turint tikslą gauti mokesstinę naudą, iškreipiamos aplinkybės, kurios yra tiesioginis apmokestinimo pagrindas, t. y. buhalterinėje apskaitoje nėra fiksuojami realiai mokesčių mokėtojo atliekami veiksmai, kurie lemia mokėtino mokesčio dydį, taip sumažinant mokesčio bazės dydį. Pavyzdžiui, neįsiregistravimas mokesčių mokėtoju, apmokestinamųjų pajamų nedeclaravimas arba jų sumažinimas (pajamų šaltinių nenurodymas, pelno ar turto/kapitalo prieaugio slėpimas), sąmoningai neteisingų duomenų pateikimas deklaracijoje (atskaitymas sąnaudų, kurios nebuvo patirtos arba patirtos ne tam tikslui, kuriam yra deklaruotos, neįvykusių ūkinių operacijų pirkimo PVM atskaitymas), nepriklausančių lengvatų taikymas (fiktyvus eksportas). Kadangi tokiais savo veiksmais mokesčių mokėtojas pažeidžia mokesčio įstatymą, jo mokesčio bazės apskaičiuoti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka yra neįmanoma. Mokesčių administravimo įstatymo 70 str. 1 dalyje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, t. y. nustatyta atitinkamo mokesčio įstatyme, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.

Atsižvelgiant į nurodytus mokesčių slėpimo požymius konstatuotina, kad mokesčių vengimas nuo mokesčių slėpimo skiriasi tuo, kad vengiant mokesčių mokėtojas mokesčio bazę sumažina atlikdamas veiksmus, formaliai atitinkančius įstatymo reikalavimus, todėl dirbtinai sudaroma situacija, kad jis gautų mokesstinę naudą. Šie veiksmai, neiškreipiant jų turinio, yra fiksuojami buhalterinėje apskaitoje. Slėpiant mokesčius mokesčio bazę sumažinama slėpiant ar iškreipiant realias aplinkybes, t. y. atliekant įstatymui prieštaraujančius veiksmus, nefiksuojant buhalterinėje apskaitoje iš tikrųjų įvykusių ūkinių operacijų. Tokiu atveju mokesčių administratorius mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, padidindamas mokesčių mokėtojo mokesčio bazę iki realaus rezultato ir turėtų taikyti minėtas Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisykles. Kai mokesčių mokėtojas slėpdamas mokesčius pateikia neteisingas duomenis apie pajamas, pelną ar turtą, iš viso nepateikia deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento, apgaulingai ar aplaidžiai tvarko buhalterinę apskaitą, jam taikytina baudžiamoji atsakomybė, numatyta Baudžiamojo kodekso 220–223 str.

Mokesčių vengimo ir slėpimo skirtumus gali iliustruoti pateikiamas praktinis pavyzdys. Tikrinamas fizinis asmuo iš įmonės įsigyja automobilį už 20 000 Lt. Šį automobilį jis po kelių dienų parduoda kitam fiziniam asmeniui už 100 Lt. Praėjus pusei metų pastarasis minėtą automobilį perparduoda už jo rinkos kainą – 50 000 Lt ir, vadovaudamasis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 str. ir 19 str. 1 dalimi, už ne individualios veiklos turto pardavimą į biudžetą sumoka 7485 Lt ((50 000 – 100) x 15 proc.) pajamų mokestį. Įvertinus nurodytas aplinkybes negalima teigti, kad tikrinamas mokesčių mokėtojas formaliai sudarydamas automobilio pirkimo-pardavimo sandorį nesiekė maksimalios ekonominės naudos bei kad nėra pagrindo į šį sandorį atsižvelgti, todėl tikrąja automobilio pardavimo kaina pripažinti 50 000 Lt, už kurią automobilis buvo perparduotas. Faktas, jog tikrinamasis asmuo yra susijęs su automobilio pirkėju ir kad jam buvo sąmoningai perkelta jo mokesčio bazė, nenustatytas. Sudaryti sandoriai nenuginčyti, todėl sutartyse užfiksuoti duomenys laikytini atitinkančiais realiai vykdytų ūkinių operacijų aplinkybes. Taigi, atsižvelgiant į tai, kad buvo įvykdyta viena patvirtinta dokumentais ir nenuginčyta ūkinė operacija, teigti, jog mokesčių mokėtojas pigiau, negu įsigijo, pardavęs automobilį gavo mokesstinę

naudą, iškreipęs jo kainą, negalima. Be to, fiziniam asmeniui perpardavus automobilį už 50 000 Lt, jam atsirado pareiga nuo pirkimo ir pardavimo kainų skirtumo mokėti pajamų mokestį. Tikrinamo mokesčių mokėtojo mokesstinės naštos perkėlimas kitam fiziniam asmeniui neturi mokesčių vengimo požymių, kadangi biudžetas žalos nepatyrė. Darytina išvada, kad nėra pagrindo konstatuoti, kad jis vengė gyventojų pajamų mokesčio ir taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 69 str. 1 dalį. Šiuo atveju mokesčio bazę nustatčius, kad mokesčių mokėtojas už automobilį gavo daugiau pajamų, negu nurodyta dokumentuose, t. y. kad jos neįmanoma apskaičiuoti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, galėtų būti skaičiuojama mokesčių administratoriaus įvertinimu (Mokesčių administravimo įstatymo 70 str. 1 dalis).

Išvados

Vengiant mokesčių dirbtinai sukuriama formaliai mokesčių įstatymų reikalavimus atitinkanti sandorių grandinė, dėl kurios mokesstinė našta perkeliama mažesniu mokesčių tarifu apmokestinamam arba iš viso neapmokestinamam asmeniui. Įprastinėje verslo praktikoje toks elgesio modelis nebūtų pasirinktas. Tokių sandorių pagrindinis ir dažniausiai vienintelis tikslas yra mokesstinės naštos sumažinimas, o ne pelno siekimas. Mokesčių vengimo atveju mokesčių įstatymai pažeidžiami netiesiogiai, nes atliekami veiksmai prieštarauja įstatymo tikslui ir prasmei.

Pagal savo apimtį mokesčių vengimą reglamentuojančios teisės normos skirstomos į bendrąsias ir specialiąsias. Bendrosios normos yra reikalingos, kai mokesčių vengiama tais metodais, kurie nepakliūna į specialiųjų teisės normų reguliavimo sritį. Praktikoje vengiant mokesčių sukuriamos vis naujos schemas, kuriomis naudojantis galima išsisukti nuo mokesčių mokėjimo, todėl buvo būtina Lietuvos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinti bendrąsias mokesčių vengimo nuostatas. Nors tokiu atveju suteikiama didelė diskrecija mokesčių administratoriui, tačiau mokesčių administratorius naudodamasis šia teise nėra laisvas – jį saisto įstatyme įtvirtintas jo taikymo pagrindas ir tvarka.

Analizuojant bendrųjų mokesčių vengimo normų prigimtį galima išskirti keletą doktrinų, kuriomis remiantis yra konstruojamos šių normų dispozicijos. Pagrindinės doktrinos yra dvi – ekonominio pagrįstumo ir turinio viršenybė prieš formą. Abu šie principai yra įtvirtinti ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme.

Jie taikytini ir mokesčių mokėtojo naudai, todėl mokesčių mokėtojas, vykdydamas įprastą ūkinę komercinę veiklą, gali reikalauti kad jo sudaryti sandoriai nebūtų koreguojami, o padarius klaidą mokestis būtų skaičiuojamas neatsižvelgiant į ją.

Vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu vertintini ne tik atskiri sandoriai, bet ir jų grupės. Sandorių grandinėje, analizuojant atskirai kiekvieną sandorį, jie gali atrodyti teisėti ir sąžiningi, tačiau įvertinus sandorių visumą nustatoma, kad jų turinys skiriasi nuo formalios išraiškos. Tokiu atveju vienas sandoris gali būti vertinamas kaip keli. Taip pat keletas sudarytų sandorių gali būti vertinami kaip vienas.

Taikant Mokesčių administravimo įstatymo 69 str., mokesčių mokėtojo sandorio ar jo dalies negaliojimo klausimas nesprendžiamas, pagal šį sandorį atsiradusios mokesčių mokėtojui civilinės teisės ir pareigos nevertinamos, šalims neatsiranda jokios civilinės teisinės pasekmės. Todėl civilinės teisės požiūriu teisėtas sandoris gali būti pripažintas neteisėtu mokesčių teisės prasme. Nustačius, kad mokesčių mokėtojo sudaryto sandorio tikslas buvo mokestinė nauda, jam papildomai apskaičiuojami išvengti mokesčiai ir netaikomos sandorių negaliojimo teisinės pasekmės. Mokesčių administratoriui nereikia mokesčių mokėtojo sudarytų sandorių ginčyti teisme, o pakanka jo veiksmuose nustatyti mokesčių vengimo požymius.

Apskaičiuojant mokesčius svarbu paskirstyti pelną tarp grupės įmonių, kurios vykdo veiklą keliose valstybėse, nes verslas tokių įmonių grupės viduje paprastai išdėstomas taip, kad didžiausią pridėtinę vertę kuriančios grupės įmonės įsteigiamos tose valstybėse, kur mokestinė našta mažesnė, o mažesnę pridėtinę vertę kuriančios įmonės steigiamos pagal verslo poreikius, kadangi bus apmokestintas tik tas antrinės įmonės pelnas, kurio šaltinis yra jos rezidavimo valstybėje. Be to, antrinės kompanijos didesnių mokesčių valstybėse finansuojamos ne iš tiktųjų investuojant į jas, o suteikiant joms paskolas. Todėl Lietuvos mokesčių administratorius, siekdamas apsaugoti biudžeto interesus, turėtų pradėti tikrinti tarptautinių sandorių kainų atitiktį išties-
tos rankos principui – to iki šiol nėra daroma.

Tam, kad įmonės ir gyventojai apmokestinamojo pelno neperkeltų į kitas valstybes ten mokesčių sumažinimo tikslais įsteigtoms ir realiai aktyvios veiklos nevykdančioms įmonėms, į Lietuvos vieneto pajamas įtraukiamos kontroliuojamų vienetų pajamos.

Mokesčių vengimas nuo mokesčių slėpimo

skiriasi tuo, kad vengdamas mokesčių mokėtojas mokesčio bazę sumažina atlikdamas veiksmus, formaliai atitinkančius įstatymo reikalavimus, ir dirbtinai sudaroma situacija, kad gautų mokestinę naudą. Šie veiksmai, neiškreipiant jų turinio, fiksuojami buhalterinėje apskaitoje. Mokesčių slėpimo atveju mokesčio bazė sumažinama slepiant ar iškreipiant realias aplinkybes, t. y. atliekant įstatymui prieštaraujančius veiksmus, nefiksuo-
jant buhalterinėje apskaitoje iš tikrųjų įvykusių ūkinių operacijų.

Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. VA-103 patvirtintos Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės taikytinos tuo atveju, kai mokesčių mokėtojo mokesčio bazės neįmanoma apskaičiuoti tiesiogiai mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, o ne kai koreguojama mokesčių mokėtojo sudaryto sandorio kaina.

Literatūra

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992. Nr. 33–1014.
2. Baudžiamasis kodeksas // Valstybės žinios. 2000. Nr. 89–2741.
3. Viešojo administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 1999. Nr. 60–1945.
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004. Nr. 63–2243.
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 1995. Nr. 61–1525.
6. PVM įstatymas // Valstybės žinios. 2002. Nr. 35–1271.
7. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Priimtas 2001-12-20 // Valstybės žinios. 2001. Nr. 110-3992.
8. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002. Nr. 73–3085.
9. Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės. Patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-12-09 nutarimu Nr. 1575 // Valstybės žinios. 2003. Nr. 116–5289.
10. Pozityvių pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto arba Lietuvos nuolatinio gyventojų pajamas tvarka ir pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšys // Valstybės žinios. 2002. Nr. 40–1497.
11. Rinkos kainos, pagal kurią mokesčio administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodai ir jų taikymo tvarka // Valstybės žinios. 2002. Nr. 60–2434.
12. Pelno mokesčio įstatymo 40 str. 2 dalies ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 str. 2 dalies įgyvendinimo taisyklės // Valstybės žinios. 2004. Nr. 58–2074.

13. Prekių (paslaugų) apmokestinamosios vertės apskaičiavimo mokesčio administratoriaus sprendimu metodika // Valstybės žinios. 2002. Nr. 80–3481.
14. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
15. Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija. Vilnius: Justicija, 2000.
16. Rohatgi R. Basic International Taxation. – Hague: Kluwer Law International, 2002.
17. Тосунян Г. А., Крохина Ю.А., Бондарь Н.С., Викулин А. Ю., Карасева М. В., Кучеров И. И., Кучерявенко Н. П., Рассолов М. М., Смирникова Ю. Л. Налоговое право России. Учебник для вузов. Москва: Норма, 2003.
18. Bartusevičienė K. Palūkanos ne visada yra leidžiami atskaitymai // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005. Nr. 5.
19. Vasiliauskas V. Esmės pirmenybės prieš formą principo koncepcija // Mokesčių sistemos reforma Lietuvoje (konferencijos medžiaga). – Vilnius, 2001.
20. Paliuskas M. Mokesčių planavimas: neetiškas ir žalingas? // Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui (konferencijos medžiaga). – Vilnius, 2002.
21. Committee on Fiscal Affairs: International Tax Avoidance and Evasion through the Use of Tax Heavens. (OECD, 1987) // <http://www.oecd.org>.
22. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2005-03-18 nutartis (administracinė byla Nr. I-660-14/2005).

Andrius Paulauskas

Definition of Tax Avoidance, its Features and Relationship with Tax Evasion

Summary

Tax avoidance can be called an art not to pay taxes without breaching any tax law and not reducing a tax burden. Avoiding taxes it is simulated a chain of transactions in consequence of which a tax payer gets tax benefit. This type of behavior wouldn't be chosen in natural business conditions.

Tax avoidance rules could be divided into general anti-avoidance rules and specific anti-avoidance rules. GAAR are used when facing tax avoidance methods that are not regulated by SAAR. In this occasion tax administrator has discretion to decide whether action of a tax payer corresponds to the aims of tax laws.

When analyzing the nature of common tax avoidance norms, two doctrines have to be separated: business purpose rule and substance over form principle. Tax avoidance is defined using both of these principles in Tax administration law of the Republic of Lithuania. According to the Article 69, when any transaction of a tax payer or any group of transactions are made to reach a tax benefit (directly or indirectly delay a term to pay a tax, to reduce a tax or completely escape from taxation, or to increase the sum of a tax, which the tax payer has a right to refund (deduct), or to shorten a term for this refunding (deduction), tax administrator has a right to calculate payable tax using substance over form principle. In this situation tax administrator acts independently from the tax payer's expression of his actions and regenerates the misrepresented or unrevealed facts, which is an object of taxation.

A tax payer can avoid taxes in different ways by hiding facts, which are an object of taxation. A tax payer can compose a sham transaction, which is not reflecting the real purpose of it. Also he can make fictitious contract or represent in accountancy fictitious transactions. It should be stated that a legitimate transaction could be accepted as tax avoidance, if it is composed among associated persons having purpose to avoid taxes. Such transaction would have other conditions if it is made among non-associated persons.

In the article there are in detail analyzed some SAAR as transfer pricing, thin capitalization rules, taxation of controlled foreign corporations.

The author studies differences between tax avoidance and tax evasion. It is stated that tax avoidance is a situation when a tax payer reduces a tax basis simulating one or some actions, which officially fulfill the requirements of tax laws. As a consequence, the tax payer gets a tax benefit. These actions usually are fixated in accountancy not falsifying them. Tax evasion is a situation when a tax payer transacts contradictory to tax laws generally unfixating real transactions revenue in accountancy.

Andrius Paulauskas – Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Konstitucinės ir administracinės teisės katedra
 Telefonas (8~5) 2684012
 Elektroninis paštas a.paulauskas@mgk.lt
 Straipsnis įteiktas 2005 m. rugsėjo mėn.; recenzuotas; parengtas spausdinti 2006 m. kovo mėn.

DOI: 10.5755/j01.ppa.0.15.27066