

CIVILINĖS IR MOKESČIŲ TEISĖS SĄLYČIO IR ATRIBOJIMO PROBLEMOS

Mindaugas Dovidauskas

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės
Vilniaus g. 27, LT-08303 Vilnius
Telefonas 268 40 06
Elektroninis paštas m.dovidauskas@mgk.lt

Dr. Rimvydas Norkus

Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto
Civilinio proceso katedra
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius
Telefonas 271 45 93
Elektroninis paštas rnorkus@lvat.lt

*Pateikta 2005 m. gruodžio 9 d.
Parengta spaudai 2006 m. vasario 10 d.*

*Pagrindinės sąvokos: civilinė teisė, mokesčių teisė, sutarčių laisvės principas, sandorių mokes-
tinės teisinės pasekmės.*

S a n t r a u k a

Straipsnyje tyrinėjamos problemos, kylančios tuos pačius visuomeninius santykius vertinant ci-
vilinės ir mokesčių teisės aspektais, analizuojamas šių teisės šakų santykis. Sprendžiamas klausimas,
ar įmanomas to paties juridinio fakto (pvz., sudaryto sandorio) skirtingas vertinimas civilinės ir mo-
kesčių teisės požiūriu.

Daugiausia dėmesio straipsnyje skiriama mokesčių administratoriaus atliekamam sandorio ver-
tės koregavimui ir klausimui, ar tokiu koregavimu nepažeidžiama privati autonomija ir sutarčių laisvės
principas. Straipsniu nesiekama atlikti išsamios minėtų teisės šakų atribojimo problemų analizės –
nagrinėjamos kelios dažniausiai praktikoje pasitaikančios problemos, siūlomi jų sprendimo būdai.

Įvadas

Tradicškai, jau nuo romėnų laikų, visas teisės šakas teisės mokslininkai skirsto į dvi dideles
grupes: į viešąją teisę ir privatinę teisę [1, p. 160; 2, p. 357]. Viešajai teisei priskirtinos teisės šakos,
kurioms imperatyviu teisinio reguliavimo metodu reglamentuojančios visuomeninius santykius, iš es-
mės grįstus vienu asmenų pavaldumu (subordinacija) kitiems asmenims (lot. *acte juris imperii*). Pri-
valomas šių santykių subjektas yra valstybė arba savivaldybė (jų institucijos). Viešajai teisei priklauso
konstitucinė, administracinė, finansų, mokesčių, baudžiamoji teisė. Tuo tarpu privatinei teisei priskirti-
nos teisės šakos, besiremiančios dispozityviu reguliavimo metodu ir reguliuojančios santykius tarp
privačių fizinių ir juridinių asmenų [3, p. 272; 4, p. 216]. Privatinės teisės subjektu gali būti ir valstybė,
kai ji teisiniuose santykiuose dalyvauja ne realizuodama savo valdingus įgaliojimus, o lygiais su kitais
subjektais pagrindais (lot. *acte juris gestionis*). Vienas iš ryškiausių privatinės teisės pavyzdžių, be
abejo, yra civilinė teisė.

Tačiau nepaisant to, kad iš pirmo žvilgsnio takoskyra tarp viešosios teisės ir privatinės teisės yra nesunkiai pastebima, jos yra labai glaudžiai susijusios ir dėl to kartais sunkiai atskiriamos. Tiek viešojo, tiek privatinė teisė kai kuriais atvejais reglamentuoja panašius visuomeninius santykius. Pavyzdžiui, ir civilinė, ir mokesčių teisė reguliuoja tam tikrus turtinius santykius, abiejų šių teisės šakų pagrindas yra civilinė prekių ir paslaugų apyvarta. Todėl tam tikrais atvejais kyla klausimų ir keblumų norint šias teisės šakas atiboti vieną nuo kitos, atskirti jų reguliavimo dalykus, nustatyti, kur mokesčių teisės reguliavimo sfera baigiasi ir prasideda privatinė teisė, ir atvirkščiai¹.

Praktiniu požiūriu ši takoskyra tampa svarbi, kai sprendžiamas privatinės teisės įtakos įgyvendinant viešąją teisę klausimas (pvz., kiek civilinių teisinių santykių kvalifikacija lemia šių santykių apmokestinimo galimybes) bei kai yra siekiama atsakyti į klausimą, kiek viešosios teisės normos gali riboti šalių privatinės autonomijos įgyvendinimą (pvz., kiek viešosios teisės normų pažeidimas gali lemti sandorių negaliojimą). Mokesčių ir privatinės teisės tarpusavio santykio klausimas nėra paprastas, tą patvirtina ir teismų praktikoje kylančios problemos. Civilinės ir mokesčių teisės ribų nustatymas turi būti sprendžiamas atskirai kiekvienu konkrečiu atveju, atsižvelgiant į vertinamų teisinių santykių reguliavimą bei prasmę [5]. Vis dėlto tokia gana abstraktaus pobūdžio formuluotė nepadeda rasti atsakymo į konkretų klausimą, ar tam tikrų teisės institutų civilinis teisinis įvertinimas besąlygiškai lemia ir analogišką jų vertinimą mokesčių teisės normų kontekste. Autoriai kelia hipotezę, jog tų pačių sandorių skirtingas vertinimas skirtingų teisės šakų – civilinės ir mokesčių teisės – požiūriu yra galimas, ir tai nepaneigia nei sutarčių laisvės, nei nesikišimo į privačius santykius, nei kitų civilinių santykių teisinio reglamentavimo principų.

Šio straipsnio tikslas yra atskleisti kai kuriuos civilinės ir mokesčių teisės sąlyčio taškus, nurodyti pagrindines tokio sąlyčio metu kylančias problemas, jas atiboti ir pateikti problemų sprendimo variantus. Straipsnio hipotezė – civilinė ir mokesčių teisė yra atskiros, savarakiškos teisės šakos, besiskiriančios viena nuo kitos tiek teisinio reguliavimo metodu, tiek dalyku, todėl yra galimas tų pačių teisinių reiškinių skirtingas vertinimas šių teisės šakų požiūriu.

Darbo tema yra nauja bei aktuali ir civilinei, ir mokesčių teisei tiek teoriniu, tiek ir praktiniu aspektais. Teisės mokslinėje literatūroje negausu šio santykio analizės bei vertinimų per skirtingų teisės šakų prizmes. Kai kurie mokslininkai tik mini, jog teisinio reguliavimo skverbimasis į vis daugiau visuomeninių santykių sričių lemia teisinių santykių įvairovę bei tiek viešosios ir privatinės teisės atitolimą, tiek ir jų samplaiką [6, p. 258]. Be to, nagrinėjamas civilinės ir mokesčių teisės santykis yra ypač aktualus vertinant plačiai paplitusio sutarčių laisvės principo pritaikymą mokesčių slėpimui, planavimui bei vengimui.

I. Civilinės ir mokesčių teisės sugretinimas

Minėta, kad tiek civilinė, tiek mokesčių teisė reglamentuoja tam tikrus turtinius santykius. Mokesčių teisė reguliuoja visuomeninius santykius, atsirandančius nustatant ir surenkant mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei pinigų fondus [7, p. 28], taip pat šį procesą kontroliuojant. Tuo tarpu civilinė teisė reguliuoja asmenų turtinius santykius ir su šiais santykiais susijusius asmeninius neturtinius santykius, taip pat šeimos santykius (Civilinio kodekso [8] 1.1 straipsnio 1 dalis). Taigi civilinė teisė iš esmės reguliuoja prekių ir paslaugų civilinę apyvartą, o mokesčių teisė – tos apyvartos apmokestinimą (kai kuriais atvejais apmokestinama ne pati civilinė apyvarta, bet jos objektai: finansiniai ištekliai, turtas² ir kt.). Pagal teisinę prigimtį apmokestinimas yra turtinių santykių tarp visuomenės gamybos (prekybos) dalyvių ir valstybės įreminimas. Kadangi mokeskis reiškia vienpusį lėšų judėjimą ir jo principai tiesiogiai priešingi civilinės apyvartos principams, apmokestinimo prigimtis gali būti tik prievarta. Civilinėje teisėje, skirtingai nei mokesčių teisėje, ūkio subjektas pats, remdamasis savo prigimtiniemis teisėmis ir interesais, kuria teisinius santykius.³ Tuo tarpu mokesčių teisė yra valstybės egzistavimo pasekmė, o kartu ir tokio egzistavimo sąlyga (daugiausia pajamų valstybė gauna iš mokesčių [9]). Mokesčių teisė yra susieta su civiline teise taip, kad visuomenės gamybos (prekybos)

¹ Kaip jau tapo įprasta mokslinėje teisės literatūroje, ir šiame darbe sąvoka „privatinė teisė“ bus vartojama kaip sąvokos „civilinė teisė“ sinonimas.

² Pvz., įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio objektas – juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausantis nekilnojamas turtas (išskyrus žemę, orlaivius ir laivus), žemės mokesčio – privati žemė, etc.

³ Šiuo atveju omenyje turima bendra taisyklė, kad valstybė ar jos institucija nėra civilinio teisinio santykio šalis. Be abejo, valstybė (jos institucija) gali būti civilinės teisės subjektas (pvz., valstybinės žemės nuomos santykiai). Čia turima mintyje, kad mokesčių teisės prasme greta dviejų civilinio teisinio santykio šalių atsiranda trečia – valstybė (pvz., pirkėjas, įsigydamas daiktą, sumoka PVM).

dalyvis, kurdamas civilinius teisinius santykius, neišvengiamai kurtų ir mokestinius teisinius santykius. Nors valstybei iš civilinių teisinių santykių paprastai jokių pareigų neatsiranda, o jai reikia atiduoti dalį uždirbtų pajamų – nėra pasirinkimo: mokesčių galima nemokėti tik tuomet, jei nėra apmokestinimo objekto, t. y. civilinių teisinių santykių. Mokesčių teisės subjektas yra ir civilinės teisės subjektas. Be civilinės teisės nebūtų mokesčių teisės, tačiau pastarajai neegzistuojant civilinė teisė galėtų funkcionuoti. Vis dėlto būtų klaidinga mokesčių teisę laikyti vien iš civilinės teisės išvestine arba net civilinę teisę aptarnaujančia teisės šaka [10, p. 18]. Reikėtų pritarti Vokietijos Federalinio Konstitucinio Teismo pozicijai, kad mokesčių teisė ir civilinė teisė yra to paties lygio teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu [11]. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo. Kita vertus, mokesčių teisė neveikia erdvėje be kitų taisyklių. Tai lemia, jog dažnai civilinės teisės institutai kartu tampa ir mokesčių teisės institutais. Dėl šios priežasties tiek civilinė, tiek mokesčių teisė dažnai vartoja tas pačias sąvokas [12, p. 33–34]. Pavyzdžiui, sunku surasti argumentų, kodėl paveldimo turto sąvoka Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymo [13] prasme turėtų būti suprantama kitaip nei Lietuvos Respublikos civilinio kodekso Penktosios knygos prasme. Tačiau visi civilinės teisės institutai automatiškai netampa mokesčių teisės kategorijomis. Štai vienas esminių civilinės teisės institutų yra sandoris – juo laikytini asmenų veiksmai, kuriais siekiama sukurti, pakeisti arba panaikinti civilines teises ir pareigas (CK 1.63 straipsnio 1 dalis). Nors sandoris yra nukreiptas į civilinių teisių ir pareigų sukūrimą (panaikinimą ar modifikavimą), tačiau dažnai savaime jis sukelia ir mokestines teises pasekmes. Įstatymai sandoriams paprastai nenustato kokių nors formos reikalavimų, išskyrus Civilinio kodekso 1.73, 1.74 ir 1.75 straipsnius. Net ir tais atvejais, kai tokia sandorio forma nustatyta, jos nesilaikymas sandorį daro negaliojantį tik įstatymų įsakmiai nurodytais atvejais (CK 1.93 straipsnio 1 dalis), vadinasi, nesilaikant formos reikalavimų sudarytas sandoris dažniausiai sukelia civilines teises pasekmes ir yra privalomas jo dalyviams. Tačiau tam, kad civilinių teisių ir pareigų sukėlimas galėtų būti tinkamai įvertintas mokestine prasme, jis turi būti įformintas apskaitos dokumentais (Buhalterinės apskaitos įstatymo [14] 12 straipsnio 1 dalis), turinčiais įstatymų nustatytus rekvizitus (Buhalterinės apskaitos įstatymo 13 straipsnis), o tai leistų manyti, jog sandorio galiojimas civilinės teisės prasme ir ūkinės operacijos vertinimas mokestine teisine prasme gali būti netapatūs.

II. Civilinės ir mokesčių teisės normų taikymo problemiškas

Nors civilinės ir mokesčių teisės reguliavimo dalyką galima atskirti be didesnių sunkumų, tačiau aiškiai atskirti civilinės ir mokesčių teisės normų taikymą nėra taip paprasta. Civilinio kodekso 1.1 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad turtiniams santykiams, kurie pagrįsti įstatymų nustatytu asmenų pavaldumu valstybės institucijoms ir kurie tiesiogiai atsiranda, kai valstybės institucijos atlieka valdžios funkcijas (realizuojamas pavaldumas) arba įstatymų nustatytas asmenims pareigas valstybei ar jos taiko įstatymų nustatytas administracines ar baudžiamąsias sankcijas, įskaitant valstybės mokesčių, kitų privalomų rinkliavų ar įmokų valstybei ar jos institucijoms, valstybės biudžeto santykius, bei kitiems santykiams, kuriuos reglamentuoja viešosios teisės normos, Civilinio kodekso normos taikomos tiek, kiek šių santykių nereglamentuoja atitinkami įstatymai, taip pat Civilinio kodekso įsakmiai nurodytais atvejais. Taigi Civilinio kodekso normos viešojo administravimo srityje, taip pat ir surenkant mokesčius, taikytinos tik tais atvejais, kai tai yra įsakmiai nurodyta Civiliniame kodekse ir kai viešojo administravimo santykiai nėra tiesiogiai reglamentuoti viešosios teisės normomis. Todėl norint nustatyti būtinybę remtis Civilinio kodekso normomis, reikia arba konstatuoti būtinybę vertinti susiklosčiusius teisinius santykius civilinės teisės aspektu, arba nustatyti, kad yra mokesčių teisės teisinio reglamentavimo spraga, dėl kurios subsidiariai turi būti taikomos Civilinio kodekso normos. Prie tokių išvadų priėjo ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinė sesija [5].

Kiekvienas civilinių teisinių santykių subjektas iš esmės yra laisvas pasirinkdamas savo dalyvavimo civilinėje apyvartoje formas, konstruodamas savo santykius su kitais subjektais. Aišku, jis yra įpareigotas veikti pagal teisingumo, protingumo, sąžiningumo reikalavimus (CK 1.5 straipsnio 1 dalis), nepažeisti imperatyvių įstatymo normų (CK 1.80 straipsnio 1 dalis), viešosios tvarkos ir geros moralės principų (CK 1.81 straipsnio 1 dalis). Kiekvienas civilinių teisinių santykių subjektas kartu turi teisę pasirinkti tokį savo ekonominio elgesio modelį, kad jam tektų kuo mažesnė mokestinė našta. Neišvengiamai kyla klausimas, ar mokesčių mokėtojo elgesys civilinės teisės reglamentavimo srityje (pvz., sudarytas sandoris) besąlygiškai lemia, jog mokesčių teisės srityje šis elgesys turėtų būti vertinamas

tapachiai. Siekdami kuo daugiau ištirti bei įvertinti šio klausimo problematiką, paanalizuokime kai kuriuos jo praktinius aspektus.

Plečiantis verslui, prekybos grandinės tampa vis sudėtingesnės ir sandoriai tarp asocijuotų (susijusių) asmenų¹ darosi įprasta verslo praktika. Iš principo tokie sandoriai neturėtų būti automatiškai siejami su mokesčių vengimu ar kita neteisėta veikla. Tačiau ekonominė logika diktuoja, kad didžiąsą pridėtinę vertę kuriančios grupės įmonės būtų steigiamos tose valstybėse, kuriose mokesčiai mažesni. Dėl to mažėja ir mokesčių našta. Pavyzdžiui, Vokietijos įmonė, kurios savininkas yra vokiečių, įkuria įmonę Lietuvoje. Pagrindinė įmonė teikia (parduoda) antrinei įmonei tam tikros prekės dalis, iš kurių Lietuvos įmonė surenka galutinę prekę ir ją parduoda atgal Vokietijos įmonei. Tokiu atveju Lietuvos įmonė nuo gauto pelno mokėtų 15 procentų pelno mokestį [15], o Vokietijos – 25 procentų [16]. Todėl Vokietijos įmonė gautų tuo daugiau mokestinės naudos, kuo didesnę pelno dalį perkeltų į Lietuvą. Vienas iš paprasčiausių būdų tai padaryti – sumažinti iš Vokietijos į Lietuvą transportuojamų prekių dalių kainą ir padidinti galutinio produkto, parduodamo Vokietijos įmonei, kainą. Papildomai galima susitarti, kad transportavimo į abi puses išlaidos tenka Vokietijos įmonei. Paanalizuokime dar vieną pavyzdį. Fizinis asmuo iš kito fizinio asmens, užsiimančio prekyba automobiliais, perka mašiną, kurios rinkos vertė yra apie 9000 Lt. Jie sudaro pirkimo-pardavimo sutartį ir nustato prekės įsigijimo kainą – 500 Lt, nors reali šio turto rinkos vertė yra 9000 Lt. Taip pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo [17] 17 straipsnio 1 dalies 21 punktą automobilių prekeivis nemokės pajamų mokesčio nuo 8500 Lt, kurias būtų gavęs, jei būtų pardavęs automobilį už rinkos kainą. Žinant šiuos paprastus pavyzdžius galima kur kas išradingiau modeliuoti įvairias situacijas, kurių pasekmė ta pati – mokėtinų mokesčių nemokėjimas. Pateiktuose pavyzdžiuose būtent ir susiduriame su civilinės teisės ir mokesčių teisės sąlyčio bei atribojimo problemomis. Akivaizdu, kad jei valstybė nenustatytų pareigos mokėti pelno ir gyventojų pajamų mokesčius, tokių sandorių nebūtų. Mokesčiais siekiama gauti pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti. Be to, mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys socialiniai, ekonominiai procesai, remiamos naudingos ūkinės pastangos, pritraukiamas kapitalas, investicijos arba priešingai – stabdomos nepageidautinos socialinės ekonominės raidos tendencijos. Todėl mokesčių teisės, įtvirtinančios mokesčių sistemą, mokesčių objektus, jų tarifus, mokestinius laikotarpius ir kitus jų surinkimui esminius klausimus, pažeidimas gali būti laikomas visuomenės ir valstybės interesų, taigi viešųjų interesų, pažeidimu. Tinkamas mokestinių prievolių vykdymas yra susijęs su visos visuomenės interesais, o mokesčių vengimas šiems interesams prieštarauja. Dėl šių priežasčių atrodo suprantama ir tai, jog tokiais atvejais mokesčių administratoriui turėtų būti suteikiami teisiniai instrumentai mokesčius skaičiuoti tikrosiomis minėtų prekių bei paslaugų pirkimo-pardavimo rinkos kainomis, atitinkamai keisti įmonių gamybos, transportavimo išlaidos ir kt. Tačiau ar tokiu atveju nebūtų paneigiama šalių valia sukurti, pakeisti ar panaikinti civilinius teisinius santykius būtent jų sutartomis sąlygomis?

Kaip matyti, civilinės ir mokesčių teisės atribojimo klausimas nėra paprastas. Viena vertus, prekės (paslaugos) pirkėjas ir pardavėjas turi teisę susitarti dėl prekės (paslaugos) kainos (Civilinio kodekso 6.313 straipsnio 1 dalis). Kita vertus, toks susitarimas, nukreiptas į mokesčių nemokėjimą, gali pažeisti visuomenės ir valstybės interesus. Be to, vieniems ūkinės veiklos subjektams nemokant mokesčių, kiti jos subjektai – sąžiningi mokesčių mokėtojai patenka į jiems nepalankią padėtį, todėl yra pažeidžiami esminiai laisvosios rinkos, besiremiančios sąžininga konkurencija, principai [18].

Šia prasme analizuojant civilinės ir mokesčių teisės sąlytį, pirmiausia derėtų atkreipti dėmesį, kad sandoriai, jų sudarymas ir galiojimas yra civilinės teisės, o ne viešosios teisės reguliavimo dalykas. Mokesčių teisėje sandorių sudarymo ir jų galiojimo taisyklių negalima vertinti kitaip, nei tą nustato civilinė teisė [19]. Nei mokesčių įstatymai, nei CK, 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 prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu. Pavyzdžiui, sandorio formos reikalavimų nesilaikymo faktas, nesiejant jo su konkrečiu mokesčio įstatymo pažeidimu, nėra mokesčių administratoriui pagrindas kištis į privačius sandorio šalių santykius [20].

Tačiau tam tikrose situacijose mokesčių administratorius gali koreguoti mokestines teises pasekmes, kylančias šalims ar vienai jų sandorio, kuriuo siekiama mokestinės naudos, pagrindu. Mokesčių administratoriaus teisė pačiam nustatyti mokesčio bazę neatsižvelgiant į mokesčių mokėtojo faktiškai atliktus veiksmus ir įformintus buhalterinės apskaitos dokumentus, nevertinant mokesčių

¹ Tai sandoriai, sudaromi tarp dviejų (arba daugiau) vienai grupei (savininkui) priklausančių įmonių ir dėl to galintys daryti vienas kitam įtaką, dėl kurios jų tarpusavio sandorių sąlygos būtų kitokios nei tuo atveju, jei kiekvienas iš šių asmenų siektų sau maksimalios naudos, t. y. tuo atveju, jeigu jie būtų nepriklausomi asmenys.

mokėtojų sudarytų sandorių teisėtumo, nustatyta Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo [21] 69 straipsnyje. Pagal šį straipsnį mokesčių administratorius turi teisę koreguoti mokesčių mokėtojo sudaryto sandorio kainą iki įsigyto turto rinkos kainos, jeigu sandorio tikslas buvo gauti mokestinės naudos [22]. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad taikant šią įstatymo normą būtina nustatyti ne tik tai, ar turto kaina atitinka realią rinkos kainą, bet ir pagrindinį sandorio tikslą – gauti mokestinę naudą. Tik neginčijamai nustatius, kad turto kaina akivaizdžiai neatitinka rinkos kainos, o tokia sandorio sąlyga yra nulemta tikslo gauti mokestinę naudą, galima teigti, jog atsiranda pagrindas mokesčių administratoriui apskaičiuojant mokesčius nesiremti sandoriu (Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalis). Atkreiptinas dėmesys, jog taikant Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnį nėra sprendžiamas sandorio galiojimo ar jo sąlygų teisėtumo klausimas. Šalių valia sukurti (panaikinti, modifikuoti) civilinius teisinius santykius būtent jų sutartomis sąlygomis mokesčių administratoriaus nėra ir negali būti paneigiama. Pavyzdžiui, anksčiau analizuotoje situacijoje neturėtų būti paneigiama tai, kad šalys iš tiesų siekė perduoti automobilį iš vieno subjekto kito subjekto nuosavybėn, ir kad pardavėjas už šį automobilį siekė gauti 500 litų. Koreguojant sandorio kainą taikant Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnį sandorio šalys neturėtų būti įpareigojamos mokėti viena kitai kainą už parduotą daiktą, kurią nustatė mokesčių administratorius – tokie veiksmai reikėtų neleisliną įsikišimą į sutarties šalių autonomiją ir pažeistų sutarčių laisvės principą. Tačiau tai neužkerta kelio skirtingam faktinės situacijos vertinimui mokestine teisine ir civiline teisine prasme.

Galiojantis ir įvykęs civilinis sandoris nebūtinai sukelia mokestines pasekmes. Todėl galima situacija, kai, pavyzdžiui, civiline prasme teisėto ūkio subjekto išlaidos perkant turtą nėra sąnaudos mokesčių įstatymo požiūriu. Kaip nurodė Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, „sandorių civilinės teisinės pasekmės ir jų įtaka ūkio subjekto apmokestinimui yra skirtingų teisės šakų reguliavimo dalykai ir negali būti tapatinami. Negaliojantis civilinis sandoris negali sukelti mokestinių pasekmių; tuo atveju, kai civilinis sandoris galioja, jo įtaka ūkio subjekto apmokestinimui turi būti vertinama ne pagal civilinės, o pagal mokesčių teisės normas (...)“ [23]. Taigi įmanoma, jog teisėtas sandoris civilinės teisės prasme bus pripažintas neteisėtu mokesčių teisės prasme. Tokiu atveju turi būti koreguojamos tik mokestinės teisinės pasekmės, išplaukiančios iš šio sandorio.

III. Mokestinių prievolių, atsiradusių teisėto civilinio sandorio pagrindu, koregavimo problemos

Viskas atrodo pakankamai suprantama ir aišku, kai susiduriame su aplinkybėmis, iš kurių matyti, jog mokesčių mokėtojas mokestinę naudą gavo todėl, kad jos siekė. Tačiau nedera koreguoti sandorio mokestinių teisinių pasekmių tuomet, kai mokestinės naudos siekimas nebuvo pagrindinis jo tikslas, nors tokia nauda iš tikrųjų ir buvo gauta. Turi būti pripažįstama, kad šia prasme esminę reikšmę turi šalių ketinimai. Nesant (neįrodžius) ketinimo išvengti mokesčio, negalima koreguoti mokesčio bazės. Todėl mokestinės teisinės pasekmės, kylančios iš tokios sutarties, kai jos šalys tarpusavyje yra susijusios (pavyzdžiui, nuomininkas yra nuomotojo antrinė įmonė), lengvatinės, privilegijuotos ar kitokios išskirtinės sąlygos numatymas gali būti pateisinamas ekonominiais, legalaus verslo sumetimais (pavyzdžiui, numatyta kelis kartus mažesnė nuomos kaina, lyginant ją su rinkos kaina) ir nėra nustatyta (įrodyta), jog šio sandorio pagrindinis tikslas – gauti mokestinę naudą (pavyzdžiui, antrinė įmonė įsteigta tik tam, kad būtų galima sudaryti nuomos sutartį, t. y. neturint tikslo užsiimti ūkine-komercine veikla), neturėtų būti keičiamos mokesčių administratoriaus iniciatyva. Negalima reikalauti įrodyti akivaizdžių dalykų. Siekis ekonomiškai padėti susijusiam asmeniui, jį paremti yra elementarus ekonominis elgesys. Teigiant priešingai reikėtų konstatuoti ir tai, kad pagrindinė įmonė turėtų tikslingai ekonomiškai žlugdyti savo dukterinę įmonę [24]. Todėl svarstyтина galimybė papildyti galiojančius teisės aktus¹, nustatant pagrindus, kuriems esant mokesčio bazė negalėtų būti koreguojama. Tačiau tam nepakanka vien šiuos pagrindus nustatyti, reikia įvertinti ir galimus piktnaudžiavimus (pavyzdžiui, nustatyti, kad asmuo iš susijusio asmens gali gauti ekonominę paramą, jei įrodo, jog gauta mokestinė nauda išsaugojo ją gavusį asmenį rinkoje, padėjo plėtoti verslą bei išsaugoti darbo vietas²). Galimybė

¹ Pvz., Finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123 patvirtintas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės.

² Reglamentuojant šią idėją galėtų būti nustatyta, pavyzdžiui, tokia taisyklė: asmuo iš susijusio asmens vieną kartą per trejus metus gali gauti ekonominę paramą, reikalingą jo ūkinei komercinei veiklai pradėti ar vystyti, jei nuo šio asmens įsteigimo praėjo 6 mėnesiai (tikslas – kad įmonė nebūtų kuriama vien siekiant gauti mokestinę naudą), jei jis veikė pelningai ir jei gautą mokestinės naudos sumą ją gavęs asmuo kitais kalendoriniais metais sumokėjo į biudžetą kaip pelno mokestį, kuris nebūtų bu-

mokesčių administratoriui koreguoti mokestinę bazę turėtų būti suteikiama esant tokioms aplinkybėms:

- 1) mokesčių mokėtojas elgiasi jam ekonomiškai nenaudingą būdu (pvz., turtas įsigyjamas už kainą, gerokai viršijančią jo rinkos vertę, arba perleidžiamas už gerokai mažesnę kainą);
- 2) kaip tokios veiklos rezultatas gaunama mokestinė nauda;
- 3) toks mokesčių mokėtojo elgesys negali būti pateisinamas aplinkybėmis, kurios pagrįstą šią ekonomiškai nenaudingą veiklą.

Pažymėtina, kad šias sąlygas, kurioms esant mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokesčius gali neatsižvelgti į šalių sudarytą sandorį, išskiria ir užsienio šalių autoriai [10, p. 101].

Paanalizuokime dar vieną mokestinį ginčą, kuriame itin išryškėja mokesčių ir civilinės teisės santykio problema. Šis ginčas, kurį 2002 m. kovo 13 d. išnagrinėjo Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinė sesija [25], kilo dėl to, ar fizinio asmens pajamos, gautos už parduotą medieną, kuri buvo iškirsta iš dviem sutuoktiniams (šio fizinio asmens ir jo žmonos) priklausančių miškų, pripažintinos tik šio asmens pajamomis. Vienas miškų šiems asmenims priklausė bendrosios jungtinės nuosavybės, o kitas – bendrosios dalinės nuosavybės teise. Pripažinus, kad minėtos pajamos yra tik sutuoktinio, kuris pardavė mišką, pajamos, būtų pripažinta ir tai, jog minėto fizinio asmens pajamos per paskutinius 12 mėnesių viršijo 100 000 Lt, ir jam atsirado pareiga registruotis kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju ir mokėti į biudžetą šį mokestį. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinė sesija konstatavo, kad vienas iš miškų yra bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė, todėl sutuoktinių teisės šį turtą valdyti, juo naudotis ir disponuoti yra lygios. Kitą mišką valdydami, juo naudodamiesi ir disponuodami bendrosios dalinės nuosavybės teisėmis lygiomis dalimis, nenustatę naudojimosi savo dalimis tvarkos, sutuoktiniai turi lygias teises į šį turtą ir bendro turto duodamas pajamas, lygiai atsako tretiesiems asmenims pagal prievoles, susijusias su bendru turtu, taip pat privalo lygiai padengti išlaidas jam išlaikyti ir išsaugoti bei mokesčiams mokėti. Atsižvelgdamas į nuosavybės teisinių santykių pobūdį bei į tai, jog minėtas fizinis asmuo parduodamas medieną veikė nepažeisdamas bendraturtės žmonos teisių ir teisėtų interesų, šie veiksmai atitiko jos valią, išreikštą įgaliojimo forma, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas konstatavo, jog pajamos, gautos remiantis disponavimo bendru turtu sandoriais, veikiant sąžiningai ir teisėtai, yra bendraturčių, o ne vieno iš jų pajamos, į kurias kiekvienas iš jų turi lygias teises. Teismo plenarinė sesija pabrėžė, kad mokesčių teisinius santykius reguliuojančios viešosios teisės normos nenustato papildomų reikalavimų sandoriams, sudaromiems fizinių asmenų įgyvendinant savo nuosavybės teises, kurie kaip privalomi rekvizitai apibrėžtų tam tikrus pagal mokesčių įstatymus reikšmingus juridinius faktus, pavyzdžiui, kad rašytinius sandorius, iš kurių susiformuoja apmokestinimo mokesčiais objektai, sudarytų visi bendraturčiai ir juose būtų apibrėžiamas pajamų tarp bendraturčių pasiskirstymas. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas pripažino, jog šiuo atveju yra būtina įvertinti turto, iš kurio perleidimo gaunamos pajamos, civilinį teisinį statusą, kadangi nuo jo priklauso ir teisių į tas pajamas turinys. Visais atvejais fiziniams asmenims bendraturčiams sąžiningai ir teisėtai įgyvendinant nuosavybės teises ir dėl to gaunant pajamų, tokios pajamos tampa bendraturčių pajamomis pagal jų nuosavybės teisių į turtą proporcijas. Kitoks pajamų padalijimas, t. y. nukrypstant nuo proporcingumo principo, galimas tik šalių susitarimu arba teismo sprendimu (ši taisyklė įtvirtinta ir galiojančio CK 3.123 straipsnyje).

Tačiau mokesčių įstatymai nenumato pajamų tarp sutuoktinių (bendraturčių) padalijimo. Pajamų mokestį privalo mokėti tas asmuo, kuris gavo pajamų. Be to, vadovaujantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos išvadomis lyg ir galima būtų spręsti, jog prievolę mokėti mokestį galima perduoti kitam asmeniui. O tai yra neįmanoma, kadangi vienas iš prievolės mokėti mokestį požymių yra tai, kad ji yra individuali ir tiesiogiai susijusi su konkrečiu mokesčių mokėtoju individualiai jo vardu vykdoma veikla ir iš šios veiklos gaunamomis pajamomis (šios taisyklės išimtis yra nustatyta Mokesčių administravimo įstatymo 86 straipsnyje). Juk visais atvejais iš esmės yra apmokestinama ūkinė veikla. Todėl būtų galima daryti išvadą, kad minėtu atveju fizinio asmens sutuoktinė, nors ir jokios veiklos nevykdė, bet gavo tiek pat pajamų, kiek ir minėtą veiklą vykdęs jos vyras. Be to, akivaizdu, kad negalima gauti pajamų nepardavus miško, t. y. pajamų gavimas tiesiogiai priklauso nuo fizinio asmens veiksmų: nevykdydamas veiklos (neieškodamas pirkėjų, nesudarinedamas sandorių, etc.) jis negali gauti pajamų. Ar galima šiuo atveju pripažinti, jog ūkinės veiklos nevykdęs ir pinigų negavęs subjektas gavo pajamų? Ir kaip tuomet vertintina situacija, jei minėtos pajamos būtų viršijusios 200 000 Lt: ar kiekvienas iš sutuoktinių būtų įgijęs pareigą registruotis kaip PVM mokėtojas? Ar būtų ši pareiga iškilusi ir jokios veiklos nevykdžiusiai sutuoktinei?

vės sumokėtas, jei asmuo tos mokestinės naudos nebūtų gavęs; tokiu atveju minėtas papildomas pelno mokestis turi siekti ne mažiau kaip 1,1 mokestinės naudos sumos.

Analizuojant šį konkretų atvejį vis dėlto reikia pripažinti, jog pajamos, gautos už parduotą mišką, turėtų būti laikomos abiejų sutuoktinių bendromis pajamomis. Jau buvo minėta, kad civilinės teisės normos mokesčių teisėje gali būti subsidiariai taikomos tuomet, kai yra būtina susiklosčiusius teisinius santykius vertinti civilinės teisės aspektu arba kai nustatyta mokesčių teisės teisinio reglamentavimo spraga. Nagrinėjamu atveju nustatyta, jog mokesčių įstatymuose nėra teisės normos, nustatančios pajamų dalybas tarp sutuoktinių, t. y. konstatuota mokesčių teisės spraga. Be to, šiuos santykius yra būtina vertinti ir civilinės teisės aspektu, kadangi nuo miško (kaip turto) civilinio teisinio statuso įvertinimo tiesiogiai priklauso ir teisės į minėtas pajamas. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog pajamų gavimas nebūtinai turi būti siejamas su ūkine veikla. Priešingu atveju būtų suvaržyta asmens laisvė įgyvendinti savo teises bei teisėtus interesus per atstovą, būtų užkirstas kelias vienam iš sutuoktinių pavesti kitam rūpintis bendrais interesais.

Išvados

Nustatyti civilinės ir mokesčių teisės ribas nėra paprasta, todėl teisės šakų teisinio reguliavimo atribojimo klausimas turi būti sprendžiama atskirai kiekvienu konkrečiu atveju. Negalima preziumuoti vienos teisės šakos prioriteto kitos teisės šakos atžvilgiu. Tiek mokesčių, tiek ir civilinė teisė yra savarankiškos, lygiavertės teisės šakos, turinčios savarankiškus teisinio reguliavimo dalykus ir metodus. Todėl tų pačių juridinių faktų (sandorių) skirtingas vertinimas civilinės ir mokesčių teisės požiūriu yra galimas, ir tai nepaneigia nei sutarčių laisvės, nei nesikišimo į privačius santykius, nei kitų civilinių santykių teisinio reglamentavimo principų. Antra vertus, mokesčių administratorius, siekdamas koreguoti mokesčio bazę, neprivalo civilinio proceso tvarka įrodyti sandorio ar jo dalies negaliojimą, bet gali koreguoti tik iš tokio sandorio kylančias mokestines teises pasekmes. Atsižvelgiant į tai galima daryti išvadą, jog sandorių civilinės teisinės pasekmės ir jų įtaka ūkio subjekto apmokestinimui negali būti tapatinamos.

Civilinės ir mokesčių teisės ribos turi būti nustatomos atsižvelgiant į vertinamų teisinių santykių reguliavimą bei prasmę. Civilinio kodekso normos mokestiniams teisiniams santykiams turi būti taikomos subsidiariai tik tuo atveju, jeigu yra bent viena iš šių sąlygų: būtinybė susiklosčiusius teisinius santykius vertinti civilinės teisės aspektu arba nustatyta mokesčių teisės teisinio reglamentavimo spraga. Kitais atvejais, t. y. nekonstatavus nė vienos iš minėtų sąlygų, sprendžiant dėl mokestinių teisinių santykių taikyti Civilinio kodekso normas nėra pagrindo.

Vien aplinkybė, jog sudarius konkretų sandorį tarp asmenų, susijusių giminystės, nuosavybės ar verslo santykiais, kuris nors iš jų gavo mokestinę naudą, nėra pagrindas daryti išvadą, kad šie sandoriai sudaryti ne siekiant ūkinių komercinių tikslų, o vengiant mokėti mokesčius. Nederėtų koreguoti sandorio (sandorių grandinės) mokestinių teisinių pasekmių tuomet, kai mokestinės naudos siekimas nebuvo pagrindinis jo tikslas, nors tokia nauda iš tikrųjų ir buvo gauta. Todėl mokesčių administratorius neturėtų keisti mokestinių teisinių pasekmių, kylančių iš tokios sutarties, kai jos šalys tarpusavyje yra susijusios, kai bet kokios palankesnės sutarties sąlygos numatymas gali būti pateisinamas ekonominiiais legalaus verslo sumetimais ir kai nėra nustatyta (įrodyta), jog šio sandorio pagrindinis tikslas – gauti mokestinę naudą.



LITERATŪRA

1. **Vansevičius S.** Valstybės ir teisės teorija. – Vilnius, 2000.
2. **Матузов Н. И., Малько А. В.** Теория государства и права. – Москва, 1997.
3. **Vaišvila A.** Teisės teorija. – Vilnius, 2000.
4. **Лазарев В. В.** Общая теория государства и права. – Москва, 2000.
5. **Lietuvos** vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis administraciniame byloje Nr. A¹¹–648/2003 UAB „Palink“ v. VMI, kat. 11.2.
6. **Марченко М. Н.** Общая теория государства и права. Теория права. – Москва, 2000. Т. 2.
7. **Марсijonas A., Sudavičius B.** Mokesčių teisė. – Vilnius, 2003.
8. **Lietuvos Respublikos** civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000. Nr. 74–2262; 2004. Nr. 171–6319.
9. **Valstybės** biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004. Nr. 171–6303.
10. **Birk D.** Steuerrecht. 6., neu bearbeitete Auflage. – Heidelberg: C .F. Müller Verlag, 2003.
11. **BVerfGE** BStBl II 1992, 212.

12. **Private Law and Tax Law.** By Sture Bergström. Almqvist and Wiksell International. – Uppsala, 1979.
13. **Lietuvos Respublikos** paveldimo turto mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002. Nr. 123–5531.
14. **Lietuvos Respublikos** buhalterinės apskaitos įstatymas // Valstybės žinios. 2001. Nr. 99–3515; 2003. Nr. 123–5586.
15. **Lietuvos Respublikos** pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001. Nr. 110–3992; 2004. Nr. 158–5758.
16. <http://www.internationaltaxreview.com/>
17. **Lietuvos Respublikos** gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002. Nr. 73–3085; 2005. Nr. 76–2744.
18. **Lietuvos Respublikos** Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas // Valstybės žinios. 1997. Nr. 67–1696.
19. **Lietuvos Aukščiausiojo Teismo** 2000 m. gegužės 8 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K–3–504/2000 *J. Balčiaus individuali įmonė „Šėlsmas“ v. Alytaus apskrities VMI*, kat. 32.
20. **Lietuvos** vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. spalio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. P–98–2003 *UAB „Taraila ir partneriai“ v. VMI*, kat. 66.
21. **Lietuvos Respublikos** mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004. Nr. 116–4320; 2005. Nr. 76–2742.
22. **Paulauskas A.** Sandorių vertės koregavimas taikant mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodus // *Juristas*. 2004. Nr. 9, 10.
23. **Lietuvos** vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. gegužės 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴–587–05 *UAB „Siražas“ v. VMI*, kat. 9.2.
24. **Lietuvos Aukščiausiojo Teismo** 2003 m. sausio 20 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K–3–62/2003 *UAB „Kraitėnė“ v. Marijampolės apskrities VMI*, kat. 15.2.1.2, 45.5.
25. **Lietuvos** vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos 2002 m. kovo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹–158/2002 *A. Rekašius v. VMI*.



Problems of Crossing and Delimitation of Civil Law and Tax Law

Mindaugas Dovidauskas

Dr. Rimvydas Norkus

Mykolas Romeris University

Keywords: *civil law, tax law, principle of freedom of contracts, taxing consequences of transactions.*

SUMMARY

The present article contains a brief analysis of some chosen points, when civil and tax law is crossed. The problems that come when the same social relationships are valuing from two different positions: civil law and tax law are discussed from various positions.

The authors state that it is not easy to delimitate civil and tax law when talking about the same legal relation. Some problems arise when it is tried to part the regulation fields of the mentioned branches of law. For instance, the legal transaction by norms of civil law can be acknowledged illegal by tax law. That's why tax administrator has a right to an instrument, which could help him to prevent from fraudulent taxpayers. This instrument is established in the 69th Article of Law on tax administration. Also it is stated that one of the main conditions to change tax burden in this situation is an aim to get tax benefit. When there is no aim to get any tax benefit, tax administrator can't replace tax burden even if tax benefit is got. Tax administrator could gain the right to correct tax burden only if it is proven that the main aim of a transaction was to get any tax benefit.

So that is why the possibility estimating the same juridical fact in separate versions according to the branch of law (civil or tax law) is justifiable. Tax administrator hasn't duty to litigate a transaction in civil court when adjusting tax consequences of this transaction. Tax administrator hasn't duty to correct consequences of a transaction if it is illegal by civil law as well.

It is stated that it is impossible to make a presumption of priority of tax law against civil law or vice versa in the article. These branches of law are independent, detached and equal.

The question where are the borders of the tax and civil law must be solved according to the specifics of appreciable relationship. The civil norms can be applied in tax law only in two cases. Firstly, is has to be stated the gap in tax regulation. Secondly, it has to be stated the necessity to value the concrete social relationships by civil law.

The commonly rising problems are deeply analyzed; the ways to solve them are suggested. In addition, the authors propose the potential opportunities to change legal regulation.