

## TURINIO VIRŠENYBĖS PRIEŠ FORMĄ PRINCIPO TAIKYMAS PALANKIA MOKESČIŲ MOKĖTOJAMS KRYPTIMI

**Vilma Vildžiūnaitė**

Mykolo Romerio universitetas

Elektroninis paštas: vilma.vildziunaite@gmail.com

Pateikta 2020 m. balandžio 8 d., parengta spaudai 2020 m. birželio 25 d.

DOI: 10.13165/JUR-20-27-1-03

**Santrauka.** Straipsnyje analizuojami turinio viršenybės prieš formą principo taikymo, užtikrinant mokesčių mokėtojų teises, teoriniai aspektai ir problematika, siekiama atsakyti į klausimą, kur yra šio principo taikymo ribos. Teisės mokslinėje literatūroje yra išplėtotas turinio viršenybės prieš formą principo nagrinėjimas, kai šis principas yra taikomas kaip prieš mokesčių vengimą nukreiptas instrumentas, tačiau iš esmės moksliniu požiūriu nėra nagrinėta tema, kai šis principas nukreipiamas palankia mokesčių mokėtojams kryptimi. Lietuvos mokesčių ginčų praktikoje dar tik formuojasi turinio viršenybės prieš formą principą vertinimo mokesčių mokėtojų naudai praktika, bet atskiros situacijos atskleidžia skirtingą taikymo ribų vertinimą.

**Reikšminiai žodžiai:** turinio viršenybės prieš formą principas, Mokesčių administravimo įstatymas, esminės sąlygos, formalūs trūkumai.

## Įvadas

Turinio viršenybės prieš formą principas yra vienas iš svarbiausių principų mokesčių teisėje, kuris taikomas mokestiniuose teisiniuose santykiuose vertinant mokesčių mokėtojo veiklą, mokestinių prievolių vykdymą ir iš to kylančias mokestines pasekmes. Tai vienas iš pagrindinių įrankių mokesčių administratoriaus rankose, nukreiptas prieš mokesčių vengimą, apskaičiuojant mokesčius pagal sandorių turinį, o ne pagal įforminimą. Kartu šis įrankis gali būti naudojamas ir kaip instrumentas mokesčio mokėtojo naudai, leidžiantis užtikrinti sąžiningų mokesčių mokėtojų teisę nepatirti mokestinių pasekmių dėl neesminių arba formalių trūkumų.

Efektyvus turinio viršenybės principo naudojimas mokesčių mokėtojams palankia kryptimi ne tik padeda užtikrinti mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių teisių ir pareigų pusiausvyrą, pasiekti teisingo ir protingo apmokestinimo požiūrio, bet tuo pačiu skatina mokesčių mokėtojus savanoriškai mokėti mokesčius.

Mokslinėje literatūroje ir teismų jurisprudencijoje šis principas daugybę kartų analizuotas prieš piktnaudžiavimą nukreiptos turinio virš formos doktrinos (angl. *substance over form doctrine*) plotmėje, kai šis principas yra taikomas kaip prieš mokesčių vengimą nukreiptas instrumentas. Tačiau iš esmės nėra jokių mokslinių tiriamųjų darbų, atskleidžiančių turinio viršenybės principo taikymo palankiai mokesčių mokėtojams ypatumus ir problematiką.

Straipsnio tikslas – išanalizuoti turinio viršenybės prieš formą principo taikymo palankiai mokesčių mokėtojams aspektus ir nustatyti galimas taikymo ribas.

Turinio viršenybės prieš formą principo esmės ir praktinio taikymo analizė atliekama remiantis istoriniu, sisteminiu, dokumentinės analizės ir analitiniu tyrimo metodais. Straipsnyje remiamasi tokiais šaltiniais: nacionaliniais teisės aktais, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, Europos Sąjungos Teisingumo teismo praktika, mokslinė literatūra.

### 1. Turinio viršenybės prieš formą principo teoriniai aspektai

Turinio viršenybės prieš formą instrumentas yra naudojamas labai plačiai ir apima ne tik mokesčių, bet ir civilinės teisės, finansų apskaitos bei kitas sritis. Pavyzdžiui, apskaitoje turinio viršenybės prieš formą principas apibrėžiamas kaip apskaitos principas, naudojamas „siekiant užtikrinti, kad finansinės atskaitos pateiktų išsamų, svarbų ir tikslų operacijų ir įvykių vaizdą“<sup>1</sup>. Arba „tvarkant apskaitos dokumentus,

---

1 Wikipedia, s.v. „Substance over form“, žiūrėta 2019 m. gruodžio 21 d., [https://en.wikipedia.org/wiki/Substance\\_over\\_form](https://en.wikipedia.org/wiki/Substance_over_form).

sandorio esmė turėtų būti viršesnė už jos teisinę formą<sup>42</sup>. Todėl trumpai šis principas galėtų būti apibūdinamas kaip „esmė svarbiau už formą“.

Nors mokesčių teisės teorijoje ir praktikoje vyrauja turinio viršenybės prieš formą principo kaip prieš vengimą nukreipto instrumento akcentavimas, kai kurie mokslininkai šį principą vertina dvejopai. Pavyzdžiui, Thabo Legwaila teigė, kad turinio viršenybės doktrina apima du elementus: „etiketės“ (angl. *label*) ir modeliavimo. Pagal pirmąjį elementą, šalys pritvirtina klaidingą etiketę prie sandorio, tačiau elgiasi sąžiningai (*good faith*) ir ketina suteikti sandoriui realią galią. Pagal modeliavimo elementą šalys įsivelia į apgaule remtą, tačiau formaliai įstatymą atitinkantį sandorį, siekdami išvengti mokesčių<sup>3</sup>. Iš esmės „klaidingos etiketės“ arba netikslus įforminimas gali sukelti didesnes mokesťines pasekmes nei turėtų būti taikoma, atsižvelgiant į tikrąsias aplinkybes. Knight, Ray A. ir Knight, Lee G. dėstė, kad mokesťiniaus tikslais sandoriai turi būti pripažįstami, jei jie yra pagrįsti verslo tikslais arba atspindi ekonominę tikrovę ir yra sudaryti laikantis „ištiesiosios rankos principo“<sup>4</sup> 5. Iš esmės į tokį sandorių pripažinimą galima pažvelgti iš dviejų pusių: tiek vertinant asmenų mokesčių vengimo, tiek sąžiningo veikimo atvejus.

Siekiant nustatyti turinio viršenybės prieš formą doktrinos esmę ir vystymąsi, toliau analizuojama šio principo kilmė ir raida.

Ankstyviausią turinio viršenybės pėdsaką mokesčių santykiuose galima rasti apie 1920 metus JAV Aukščiausiojo Teismo 1924 metų sprendime byloje Weiss prieš Stern, kurioje, sprendžiant apmokestinimo pajamų mokesčių klausimą, buvo pasisakyta, kad privaloma atsižvelgti ne tik į formos, bet ir turinio dalykus<sup>6</sup>. Toliau ši doktrina buvo plėtojama JAV Aukščiausiojo Teismo byloje Gregory prieš Helvering, 293, JAV 465 (1935) ir vėlesnėse bylose (Higgins prieš Smith 308 U.S. 473 (1940), Commissioner prieš Court Holding, 324, JAV 331 (1945)<sup>7</sup> ir daugelyje kitų. Pastebėtina, kad vystymosi pradžioje ši doktrina buvo nukreipta prieš pasinaudojimą mokesčių lengvatomis, susijusiomis su sandoriais, kurių forma skiriasi nuo esmės, kai mokesčių mokėtojai sąmoningai apibūdina sandorius, siekdami gauti naudingą mokesčių režimą.

- 
- 2 „Substance Over Form Concept of Accounting“, Financial Accountancy Organization, žiūrėta 2019 m. gruodžio 21 d., <https://www.financialaccountancy.org/accounting-concepts-and-conventions/substance-over-form-concept-of-accounting/>.
  - 3 Thabo Legwaila, „Modernising the ‘Substance over Form’ Doctrine: Commissioner for the South African Revenue Service v NWK Ltd“, University of Pretoria Research Articles, <http://hdl.handle.net/2263/20399>.
  - 4 Ištiesiosios rankos principas – principas, pagal kurį tarp asmenų sudarytų sandorių kaina ar vertė turi atitikti tikrąsias rinkos kainas.
  - 5 Ray A. Knight ir Lee G. Knight, „Substance Over Form: The Cornerstone of Our Tax System or a Lethal Weapon in the IRS’s Arsenal?“, *Akron Tax Journal*, 8, Article 3 (1991), <https://ideaexchange.uakron.edu/akrontaxjournal/vol8/iss1/3>.
  - 6 J. Bruce Donaldson, „When Substance-over-Form Argument is Available to the Taxpayer“, *Marquette Law Review* 48, 1 (Summer 1964), <http://scholarship.law.marquette.edu/mulr/vol48/iss1/4>.
  - 7 *Ibid.*

JAV teismų praktika įtvirtino turinio viršenybės doktrinos dvipusį veikimą (angl. *two-way street*), atvirą ne tik JAV pajamų tarnybai (mokesčių administratoriui), bet ir mokesčių mokėtojams. JAV Aukščiausiasis teismas išplėtojo šią doktriną ir palankia mokesčių mokėtojams kryptimi. Pavyzdžiui, vienoje iš bylų (Rogers prieš Commissioner), JAV teismas leido mokesčių mokėtojams netaikyti sutarties, parodydamas, kad jos forma prieštarauja ekonominei tikrovei, nepaisant to, kad Pajamų tarnyba siekė įvertinti sutartį taip, kaip joje parašyta. Kitoje byloje Josephui Czvizleriu<sup>8</sup>, remiantis turinio viršenybės principu, buvo leista atskaityti restorano veiklos išlaidas, nors patalpų nuoma ir alkoholinių gėrimų licencija buvo ne jo, o jo įmonės vardu. Buvo įrodyta, kad pagal turinį įmonė iš esmės buvo tik pasyvaus įrašų turėtojo patogumui ir kad mokesčių mokėtojas vykdė visą verslą individualiai kaip fizinis asmuo. JAV autorių nuomone, nors teismuose nagrinėti atvejai leidžia mokesčių mokėtojams išvengti jų pasirinktų formų, tačiau nustato griežtesnę įrodinėjimo pareigą nei paprastai taikoma mokesčių bylose. Rogers prieš Commissioner (P. H. 70, 192, 1970) byloje buvo išdėstyta nuomonė, jog „panašu, kad vadinamoji „dvipusė gatvė“ eina į pakalnę Pajamų tarnybos<sup>9</sup> nariui ir į kalną mokesčių mokėtojams“<sup>10</sup>.

Lietuvos mokesčių teisinėje sistemoje turinio viršenybės prieš formą principo reglamentavimas, nustatantis palankų mokesčių mokėtojui vertinimą, plėtėsi palaipsniui. Iš pradžių nuostatos gan siaurai buvo įtvirtintos Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 26<sup>2</sup> straipsnyje (2002 06 18 įstatymo redakcija Nr. IX-955, Žin., 2002, Nr. 65-2628), kurio 3 dalyje buvo nustatyta, kad „jeigu mokesčio mokėtojas (mokestį išskaičiuojantis asmuo) įformindamas buhalterinės apskaitos dokumentus suklysta ir dėl to padidėja mokėtina mokesčio suma, ši suma perskaičiuojama atsižvelgiant į aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką, nepaisant klaidos buhalterinės apskaitos dokumentuose“, t. y. buvo apsiribojama tik apskaitos klaidomis. Toks apribojimas, straipsnio autorės nuomone, nebuvo pagrįstas, nes nagrinėjamas principas kaip ir bet koks bendrasis teisės principas gali būti taikomas visoje teisės sistemoje, neatsižvelgiant į tai, ar jis įtvirtintas konkrečiame teisės akte. Nuo 2004 metų gegužės 1 dienos MAĮ 10 straipsnyje<sup>11</sup> įtvirtinta bendro pobūdžio nuostata: „Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai“, kuri leidžia labai plačiai vertinti situacijas ir mokesčių mokėtojo naudai. MAĮ 69 straipsnis apibrėžia turinio viršenybės prieš formą principo taikymą, kai šis principas naudojamas apskaičiuojant mokesčius. Šio straipsnio antroji dalis nukreipta į šio principo taikymą mokesčių

8 J. Bruce Donaldson, „When Substance-over-Form Argument is Available to the Taxpayer“, *Marquette Law Review* 48, 1 (Summer 1964), <http://scholarship.law.marquette.edu/mulr/vol48/iss1/4>.

9 Pajamų tarnyba yra JAV mokesčių administratorius.

10 Knight ir Knight, *supra note*, 5.

11 „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas“, *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243, 2004 m. balandžio 13 d. redakcija Nr. IX-2112.

mokėtojo naudai<sup>12</sup>. Išanalizavus šią normą, galima išskirti tokius atvejus, kai turinio viršenybės prieš formą principas privalo būti taikomas palankiai mokesčių mokėtojui apskaičiuojant mokesčius:

1) Mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta. Šis atvejis sietinas su neteisingu ūkinės operacijos įforminimu ar deklaravimu, kai turinys yra kitoks, todėl šį atvejį galima įvardyti kaip techninio pobūdžio formalumų trūkumą.

2) Veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, kai veiklos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Šį atvejį galima įvardyti kaip veiklos formalumų trūkumą.

Toliau nagrinėjama, kaip teismų praktikoje buvo aiškinamos aptartos MAĮ nuostatos. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) tik 2019 metais, nesutikdamas su Vilniaus apygardos administracinio teismo 2017 m. lapkričio 27 dienos<sup>13</sup> sprendime išdėstyta pozicija<sup>14</sup>, pirmą kartą plačiau išaiškino turinio viršenybės prieš formą principo palankia mokesčių mokėtojui kryptimi teisinio reguliavimo aspektus ir taikymo ribas: „Teismas, atsižvelgdamas į tai, kad šis principas įstatymų leidėjo yra suformuluotas įžanginėje <...> įstatymo dalyje, įvertino, jog tai yra universalus principas, taikomas visuose mokesčių teisinių santykiuose ir visose mokesčių administravimo stadijose. Šio sprendimo 27 punkte Teismas pažymėjo „jog santykiuose su mokesčių administratoriumi mokesčių mokėtojas turi teisę reikalauti, kad būtų taikomas turinio viršenybės prieš formą principas. Atitinkamai mokesčių administratorius savo veikloje neturėtų paneigti asmenų mokesčių įstatymuose numatytų teisių ar pripažinti atitinkamas prievoles vien remdamasis formalia šių asmenų veiklos išraiška, kai jam yra žinomos (pateikiamos) aplinkybės, rodančios kitokį mokestinio santykio turinį“. Be to, LVAT sprendime pabrėžė, kad „mokesčių administratoriaus pareiga savo veikloje remtis aptariamu principu yra imperatyvi, todėl, matydamas visas įstatymų numatytas prielaidas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, jis savo iniciatyva turėtų atsižvelgti į tikrąjį mokesčio mokėtojo veiklos turinį, net jei tai reikštų, kad dėl to į valstybės, savivaldybių biudžetus ar kitus piniginius fondus bus surinkta mažiau pajamų“. Teismas tokį vertinimą kildino iš Konstitucijos

12 „2. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.“

13 „2017-11-27 Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimas Nr. eI-4337-281/2017“, žiūrėta 2020 m. sausio 4 d, <https://eteismai.lt/paieska>.

14 Teismas sprendime išdėstė poziciją dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo ribų, pažymėdamas, kad MAĮ 69 straipsnis yra priskirtinas Mokesčių administravimo įstatymo skyriaus „Mokesčių apskaičiavimas, sumokėjimas ir išieškojimas“ I skirsnii „Mokesčių apskaičiavimas“. Todėl, teismo vertinimu, MAĮ 69 straipsnio 2 dalies nuostata gali būti taikoma mokesčio mokėtojo naudai, tačiau ne atliekant apskritai visus veiksmus, susijusius su asmens mokesčiais, tačiau konkrečiai apskaičiuojant mokesčių mokėtojui atitinkamą mokesťį.

ir kitų įstatymų: „Toks vertinimas pirmiausia išplaukia iš Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtinto reikalavimo, jog valdžios įstaigos tarnauja žmonėms, taip pat iš Mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 1 dalies 5 punkto, įtvirtinančio, kad padėdamas mokesčių mokėtojui naudotis teisėmis ir vykdyti pareigas, mokesčių administratorius pagal savo kompetenciją bendradarbiauja su mokesčių mokėtojais ir stengiasi, kad būtų pasiektas savitarpio supratimas.“<sup>15</sup>

Išanalizavus MAĮ 10 str. ir MAĮ 69 straipsnį sisteminiu požiūriu bei atsižvelgiant į LVAT suformuotą poziciją, galima daryti išvadą, kad MAĮ 10 straipsnio normos, įtvirtinančios turinio viršenybės prieš formą principą, apimtis yra platesnė nei MAĮ 69 straipsnio ir neapsiriboja tik mokesčių apskaičiavimo etapu. MAĮ 69 straipsnio 2 dalis detalizuoja atvejus, kada, esant techninio pobūdžio arba veiklos formalių teisės aktų reikalavimų trūkumams, mokesčiai privalo būti apskaičiuojami, atsižvelgiant į turinį. Tačiau MAĮ 10 straipsnis įpareigoja bet kokią situaciją įvertinti pagal turinį, neatsižvelgiant tik į MAĮ 69 straipsnio aprėptį. Pavyzdžiui, įvertinus sandorių esmę ir tikslą, sandoris gali būti įvertinamas ne kaip formaliai įvardytas turto pardavimas, o kaip turto perleidimas, siekiant užsitikrinti finansavimą.

Kas turėtų būti įrodinėjama, taikant turinio viršenybės prieš formą principą mokesčio naudai? Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT arba Teisingumo teismas) ne vienoje byloje pabrėžė ko reikia, esant priešingai situacijai, t. y. siekiant įrodyti piktnaudžiavimą – kad būtų nustatyta visuma objektyvių aplinkybių, iš kurių matytųsi, kad, nepaisant formalios teisės aktuose numatytų sąlygų laikymosi, šiais teisės aktais siekiamas tikslas nebuvo įvykdytas (objektyvus aspektas), ir antra, kad būtų subjektyvus aspektas, pasireiškiantis asmenų siekiu gauti naudos iš teisės aktų, dirbtinai sukuriant sąlygas, kurių reikia jai gauti (pavyzdžiui, sujungtose bylose C-116/16 ir C-117/16<sup>16</sup>). Autorės nuomone, taikant principą mokesčių mokėtojo naudai, turėtų būti įrodinėjama priešingai, t. y. turi būti nustatyta visuma aplinkybių, iš kurių matytųsi, kad nepaisant formalių teisės aktų sąlygų neatitikimo, subjektui veikiant sąžiningai, teisės aktais siekiamas tikslas buvo įvykdytas.

Vertinant turinio viršenybės prieš formą principo taikymą, toliau svarbu nustatyti, kokio formalumų trūkumas ir kokios aplinkybės galėtų patekti į šio principo taikymo apimtį. Ar galėtų patekti situacijos, kai neįvykdyti tam tikri teisės aktuose nustatyti formalūs reikalavimai dėl veiklos vykdymo, asmens mokesčio statuso registravimo ar gyvenamosios vietos fiksavimo (pvz., licencijos neturėjimas, neįsiregistravimas PVM mokėtoju, gyvenamosios vietos nedeklaravimas)? Ar galėtų būti pagal turinį vertinamos su mokesčių bazės nustatymu siejamos turto valdymo, šeiminių ar giminystės padėties aplinkybės? Ar galėtų būti pagal turinį įvertinami tam tikri tarp

15 „LVAT 2019 m. gegužės 15 d. sprendimas administracinė byloje Nr. eA-958-575/2019“, <https://e.teismas.lt>, žiūrėta 2020 m. sausio 15 d., <https://eteismai.lt/byla/182811747522867/eA-958-575/2019>.

16 „Teisingumo Teismo (didžioji kolegija) 2019 m. vasario 26 d. sprendimas byloje C-116/16 ir C-117/16“, InfoCuria case-law, žiūrėta 2020 m. sausio 20 d., <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?ext=&docid=211047&pageIndex=0&doclang=lt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7001756>.

šalių susiklostę santykiai mokestine prasme palankiau (dėl kurių susidarytų mažesnė apmokestinimo našta) nei įforminta, pvz., darbo santykiai prilyginami civiliniams santykiams ar pan.?

Toliau nagrinėjama mokestinių ginčų praktika, kuri atskleis turinio viršenybės prieš formą taikymo mokesčių mokėtojų naudai praktinius aspektus ir padės įvertinti šio principo mokesčių mokėtojo naudai taikymo ribas.

## 2. Turinio viršenybės prieš formą mokesčių mokėtojų naudai taikymo praktika

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktikoje yra išvystytas turinio viršenybės arba žiūrėjimo pagal esmę požiūris vertinant mokesčių mokėtojo situacijas. Toliau nagrinėjama ESTT suformuota praktika, situacijas vertinant mokesčių mokėtojo naudai.

Pirma bylų grupė yra susijusi su tam tikrų veiklos leidimų ar licencijų reikšmės vertinimu mokesčių lengvatų taikymo aspektu. Vienoje iš bylų ESTT, įvertinęs atsisakymą taikyti akcizų lengvatą dėl leidimo neturėjimo, akcentavo esminių reikalavimų būtiną patikrinimą „šiuo atveju nacionalinių institucijų atsisakymas tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, atleisti nuo akcizų labai sieraingą mazutą tik dėl to, kad asmuo, kurį įgaliojasis sandėlio savininkas deklaravo kaip jų gavėją, nėra galutinis vartotojas, turintis leidimą pagal nacionalinę teisę gauti nuo akcizų atleistus energetikos produktus, netikrinant, remiantis pateiktais įrodymais, ar esminiai reikalavimai, kad labai sieraingas mazutas būtų naudojamas tikslais, suteikiančiais teisę į atleidimą nuo mokesčių, yra įvykdyti produktų išgabenimo iš apmokestinamų prekių sandėlio momentu, viršija tai, kas būtina užtikrinti šio atleidimo nuo mokesčių teisingą ir aiškų taikymą ir užkirsti kelią sukčiavimui, vengimui ir piktnaudžiavimui“ (žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, 62 punktą). Kitoje byloje, kurioje mokesčių administratorius atsisakė grąžinti įmonei akcizą, sumokėtą nuo laivo savininkui perparduotų degalų, kadangi įmonė nepateikė licencijos verstis degalų prekyba, ESTT 2017 m. liepos 13 d. sprendime<sup>17</sup> taip pat akcentavo, kad lengvatos netaikymas dėl licencijos pagal nacionalinę teisę neturėjimo „viršija tai, kas būtina užtikrinti šio atleidimo nuo mokesčio teisingą ir aiškų taikymą ir užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje, mokesčių vengimui arba piktnaudžiavimui“<sup>18</sup>.

ESTT ne viename sprendime pabrėžė, kad mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad nuo PVM būtų atleidiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų (pavyzdžiui,

17 „Teisingumo Teismo 2017 m. liepos 13 d. sprendimas byloje UAB „Vakarų Baltijos laivų statykla prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, C-151/16“, InfoCuria case-law, žiūrėta 2020 m. sausio 15 d., <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=192700&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7001961>.

18 *Ibid.*, 47 punktas.

2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, 31 punktą). Antrą nagrinėjama bylų grupė yra susijusi su reikalavimo registruotis PVM mokėtoju paskirties valstybėje nebuvimu<sup>19</sup>. Vertindamas reikalavimo pirkėjui registruotis PVM mokėtoju neįvykdymą, ESTT pabrėžė esminių reikalavimų svarbą ir, kad tokia nacionalinė priemonė viršija tai, kas būtina užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą, jei teisę atleisti nuo PVM iš esmės sieja su formalių pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus ir ypač nekeliant klausimo dėl to, ar jie buvo įvykdyti. Iš tiesų sandoriai turi būti apmokestinami atsižvelgiant į jų objektyvius požymius<sup>20</sup>. <...> LVAT savo sprendimuose, remdamasis Teisingumo teismo praktika, taip pat akcentavo esminių sąlygų (reikalavimų) svarbą. LVAT viename iš sprendimų<sup>21</sup> pabrėžė, kad mokesčių administratorius nenurodė jokių aplinkybių, leidžiančių paneigti, kad prekės buvo tiekiamos kitam apmokestinamajam asmeniui kitos valstybės narės teritorijoje. Mokesčių administratorius nurodė tik trūkumus, susijusius su formalau reikalavimo, nustatyto kontrolės tikslais (neįregistravimas PVM mokėtoju), nesilaikymu ir tuo pagrindu paneigė mokesčių mokėtojo teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą, nors ir buvo nustatytos visos esminės sąlygos (reikalavimai), kad šis tiekimas nebūtų apmokestinamas PVM.

Kitame ESTT sprendime (C-24/15 Josef Plöckl), kuriame buvo vertinami nacionaliniai teisės aktai, nustatantys tiekėjo pareigą registruotis PVM mokėtoju paskirties valstybėje, kai susidaro prekių tiekimo objektas dėl prekių pervežimo, nesikeičiant prekių nuosavybei, pabrėžė ne tik esminių reikalavimų viršenybę prieš formalius reikalavimus, bet ir sąsają su galimai pažeistais pamatiniais mokesčių neutralumo ir dvigubo apmokestinimo išvengimo principais „prekių tiekimo Bendrijos viduje atleidimas nuo mokesčio valstybėje narėje, iš kurios prekės išsiųstos <...>, apmokestinamas valstybėje narėje, į kurią prekės išsiunčiamos arba išgabenamos, leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo ir kartu bendrajai PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo pažeidimo (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo Teleos ir kt., C 409/04, 24 ir 25 punktus).“ ESTT pabrėžė, kad mokesčių administratoriui draudžiama atsisakyti taikyti atleidimą nuo PVM (0 proc. PVM), motyvuojant tuo, kad apmokestinamasis asmuo nenurodė paskirties valstybės suteikto PVM mokėtojo kodo, jeigu nėra patikimų sukčiavimo įrodymų. Remdamasi aptarta ESTT suformuota praktika dėl prekių pervežimo atvejų, Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Mokesčių ginčų komisija arba Komisija)

19 Autorė pastebi, kad nuo 2020 m. pagal PVM direktyvos pakeitimus pasikeitė registravimosi PVM mokėtoju vaidmuo, priskiriant pirkėjo PVM mokėtojo kodo turėjimą vienai iš esminių sąlygų, leidžiančiai neapmokestininti PVM ES tiekimų.

20 Teisingumo Teismo 2017 m. liepos 13 d. sprendimas byloje UAB „Vakarų Baltijos laivų statykla prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, C-151/16“, InfoCuria case-law, žiūrėta 2020 m. sausio 15 d., <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=192700&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7001961>. Žr. 29 ir 30 punktus.

21 Pvz., „LVAT 2017-12-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A-636-602/2017“.



panaikino Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau VMI prie FM) sprendimus<sup>22</sup>.

Trečioji bylų grupė yra susijusi su netinkamu apskaitos ar mokestinių deklaravimo prievolių vykdymu. Teisingumo teismo byloje C-146/05<sup>23</sup>, nagrinėjant prejudicinį klausimą, ar mokesčių administratorius turi teisę atsisakyti atleisti nuo mokesčio tiekimą Bendrijos viduje, pagrįsdamas tuo, kad apmokestinamasis asmuo laiku neatliko tam tikro reikalingo buhalterinio įrašo, remiantis ESTT praktika (žr. 2000 m. kovo 21 d. sprendimo C-110/98 ir C-147/98, 52 punktą ir 2004 m. kovo 3 d. nutarties, C-395/02, 29 punktą), buvo pabrėžta, kad priemonės, kurių, pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį, valstybės narės gali imtis, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, neturi viršyti to, kas yra būtina pasiekti šiuos tikslus. Todėl šios priemonės negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis Bendrijos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. sprendimo C-454/98 59 punktą bei 2006 m. vasario 21 d. sprendimo C-255/02, 92 punktą). Byloje C-146/05 31 punkte Teismas taip pat akcentavo esminio reikalavimo įvykdymą – neginčijamai įvykusį tiekimą, kuris reikalauja, kad nuo PVM būtų atleidžiama, neatsižvelgiant į tam tikrų formalinių reikalavimų trūkumą. Šioje byloje teismas pabrėžė, kad formalinių reikalavimų pažeidimas gali turėti esminę reikšmę tik tada, jei neleidžia „pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti“. Kitoje byloje, kur buvo vertinama, kad reikalaujamos PVM atskaitos (sumuojamosios atskaitos) buvo pateiktos žymiai vėliau nei reikalauja nacionaliniai teisės aktai, ESTT taip pat, remdamasis mokesčių neutralumo principu, akcentavo esminių sąlygų įgyvendinimo svarbą „nors PVM direktyvos 42 straipsnio b punkte nurodyta formali sąlyga nėra laiku patenkinta“, „mokesčių administratorius iš esmės negali apmokestinti įsigijimo Bendrijos viduje vien dėl to, kad įgijėjas nepateikė laiku tinkamai užpildytos sumuojamosios atskaitos, susijusios su jo sandoriu.“<sup>24</sup>

Tos pačios nuoseklios formalumų trūkumo vertinimo nuostatos Teisingumo teismas laikosi ir PVM atskaitos teisės vertinimo byloje, esant PVM sąskaitos-faktūros

22 „2019 m. vasario 27 d. sprendimas Nr. S-35 (7-1/2019) ir 2019 m. sausio 18 dienos sprendimas Nr. S-11 (7-215/2018)“, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, žiūrėta 2020 m. sausio 10 d., [https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2019-01-18\\_sprendimas\\_S-11\\_\(7-215-2018\).pdf](https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2019-01-18_sprendimas_S-11_(7-215-2018).pdf).

23 „Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Albert Collée prieš Finanzamt Limburg an der Lahn. Bundesfinanzhof C-146/05“, InfoCuria case-law, žiūrėta 2019 m. gruodžio 15 d., <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=63498&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7002328>.

24 „Teisingumo Teismo 2018 m. balandžio 19 d. sprendimas byloje C-580/16“, InfoCuria case-law, žiūrėta 2020 m. sausio 4 d., <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=201265&pageIndex=0&doclang=lt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7002918>.

trūkumui. Pavyzdžiui, Senatex GmbH<sup>25</sup> byloje<sup>25</sup>, Teisingumo Teismas pabrėžė, kad „sąskaitos faktūros, kurioje nurodyta Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje numatyta informacija, turėjimas yra formali sąlyga, o ne esminė teisė į PVM atskaitą sąlyga“, kuri, remiantis pagrindiniu PVM neutralumo principu, negali būti kliūtimi, suteikiant teisę į pirkimo PVM atskaitą. Kitoje byloje, kurioje buvo sprendžiamas pirkimo PVM įtraukimo į PVM atskaitą klausimas Teisingumo teismo buvo išaiškinta, kad dėl PVM sąskaitos-faktūros neatitikimo direktyvos 226 straipsniui „nacionalinėms mokesčių institucijoms draudžiama neleisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą“<sup>26</sup>.

Ne vienoje byloje (2016 m. spalio 20 d. sprendimo Plöckl, C-24/15, 43, 44 ir 46 punktai, 2017 m. vasario 9 d. sprendimo Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, 39, 42 punktus ir jame nurodytą jurisprudencija, 2018 m. balandžio 19 d. sprendimo, C-580/16, 57 ir 59 punktai) ESTT pabrėžė, kad egzistuoja du atvejai, kai formalaus reikalavimo nesilaikymu galima pateisinti PVM direktyvos 42 straipsnio netaikymą, t. y. apmokestinimą PVM, jeigu apmokestinamasis asmuo tyčia sukčiavo mokesčių srityje ir dėl to sukėlė grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui arba jei dėl šio nesilaikymo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti.

ESTT pagal esmę vertino ne tik situacijas, susijusias su formalių reikalavimų neįvykdymu, bet ir nagrinėdamas mokesčių mokėtojo kvalifikavimo klausimą. Pavyzdžiui, vienoje iš bylų Teisingumo teismas nagrinėjo mokesčių mokėtojo kvalifikavimo klausimą<sup>27</sup>, t. y., ar akcinė bendrovė (priklausanti Azorų autonomiam regionui) gali būti kvalifikuojama kaip viešosios teisės reguliuojama įstaiga aiškinant Direktyvos 2006/112/EB – 13 straipsnio 1 dalies nuostatą „<...> viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius“. Teisingumo Teismas pabrėžė, kad aiškinant viešosios teisės reguliuojamos įstaigos sąvoką: reikia atsižvelgti į šios direktyvos bendrą struktūrą ir tikslą ir į šios nuostatos vietą bendrojoje PVM sistemoje, kuri įtvirtinta minėta direktyva (pagal analogiją žr. Sprendimo Isle of Wight Council ir kt., C-288/07, 25 punktą). ESTT pabrėžė, kad „viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos“ sąvoka visoje Europos Sąjungoje turi būti aiškinama autonomiškai ir vienodai atsižvelgiant į jos kontekstą ir nagrinėjamo reglamentavimo siekiamą tikslą (žr. sprendimo 52 punktą). Teismas padarė išvadą, kad gali būti laikoma, kad minėta akcinė bendrovė turi būti kvalifikuojama kaip

---

25 „Teisingumo Teismo 2016 m. rugsėjo 15 d. sprendimas byloje C-518/14“, InfoCuria case-law, žiūrėta 2020 m. sausio 6 d., <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=183365&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7002988>.

26 *Ibid.*

27 „Teisingumo Teismo 2015 m. spalio 29 d. sprendimas byloje C-174/14“, InfoCuria case-law, žiūrėta 2020 m. sausio 18 d., <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=170742&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7003460>.

viešosios teisės subjektas ir kad ji minėtą veiklą vykdo kaip viešosios valdžios institucija, bet tokios išvados turi prieiti (atlikęs patikrinimus ir įvertinęs taikytinas nacionalinės teisės nuostatas) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. ESTT, pagrįsdamas sprendimą, pabrėžė viešosios valdžios įgaliojimų aplinkybę, kuri yra esminė visų viešųjų įstaigų savybė („tikrai svarbus požymis siekiant nustatyti tai, kad ši įstaiga turi būti kvalifikuojama kaip viešosios teisės reguliuojama įstaiga“ (žr. sprendimo 58 punktą). Teismas pastebėjo, kad „atrodo, kad dėl tokio reglamentavimo privatinės teisės vieta yra antrinė, palyginti su vieta, skirta taisyklėms, nustatantioms Saudačor, kaip viešosios įmonės, teisinį reglamentavimą.“ Apibendrinant pastebėtina, kad šioje byloje ESTT suformavo poziciją, kad, nustatant juridinio asmens kvalifikavimą, būtina įvertinti ne tik teisės normos kontekstą, bet ir siekiamą tikslą.

ESTT ne viename sprendime yra pabrėžęs, kad, siekdamas nubausti už formalių reikalavimų nesilaikymą, valstybės narės gali numatyti kitų sankcijų nei mokesčio apskaičiavimas, pavyzdžiui, numatyti piniginę baudą, proporcingą pažeidimo sunkumui (žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo Senatex, C-518/14, 42 punktą).

Be jau aptartų atvejų, susijusių su ESTT praktika, Lietuvos teismų praktikoje ne vieną kartą buvo įvertintas turinio viršenybės prieš formą principo taikymo mokesčių mokėtojo naudai pagrindumas. Pavyzdžiui, LVAT ne vienoje byloje (žr. 2011-12-22 nutartį adm. byloje Nr. A-575-3630/2011 ir 2012-03-23 nutartį adm. byloje Nr. A-556-1280/2012) išdėstė poziciją, kad turinio viršenybės prieš formą principo taikymas pripažįstamas vertinant sąnaudas, kai verslo subjektas neturi Pelno mokesčio įstatymo reikalaujamų apskaitos dokumentų. Teismas pabrėžė, kad praktikoje nėra atmetama galimybė mokėtojo sąnaudas (leidžiamus atskaitymus), nustatyti, kai nėra juridinę galią turinčių dokumentų, tačiau tokia galimybė siejama tik su tais atvejais, kai mokėtojas įrodo patiriamų sąnaudų realumą (kad realiai mokėtojas jas yra patyręs) ar patirtas sąnaudas (jų dydį) grindžia kitais įrodymais. Kitoje byloje, kurioje gyventojas nustatyta tvarka nepagrindė nekilnojamojo turto pastatymo išlaidų, nors nekilo abejonų, kad nekilnojamojo turto objektas yra pastatytas, LVAT 2018 m. kovo 27 dienos sprendime<sup>28</sup> pabrėžė, kad gyventojas galėtų atimti turto įsigijimo išlaidas net ir nesant įstatymo reikalaujamų apskaitos dokumentų, tačiau tik remdamasis objektyviais duomenimis ar dokumentais, ir įrodinėjimo našta tenka gyventojui. Apibendrinant pastebėtina, kad neužtenka to, kad situacija patenka į turinio viršenybės prieš formą taikymo ribas, dar turi būti paties mokesčio mokėtojo įrodyta, kad faktinis turinys yra realus ir pagrįstas.

Kitoje byloje, LVAT panaikino pirmosios instancijos teismo sprendimą ir prašymą grąžinti permoką grąžino mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Pagal bylos aplinkybes pareiškėjas buvo vėliau pateikęs prašymą dėl PVM grąžinimo (keliomis dienomis suklysta dėl laikotarpio, už kurį buvo prašoma grąžinti PVM). Teismas, susipažinęs su byloje esančiais įrodymais, įvertino, kad „byloje yra įrodyta,

28 „LVAT 2018-03-27 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-238-438/2018“, Infoplex praktika, žiūrėta 2020 m. sausio 2 d., <https://www.infolex.lt/tp/1584050>.

jog laikotarpis prašyme už 2016 m. buvo nurodytas suklydus, o ne sąmoningai buvo prašoma grąžinti PVM tik už 2016 m.“ Teismas pabrėžė, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis turinio viršenybės prieš formą principu ir mokesčių mokėtojo teise būti išklaustam, privalėjo išsiaiškinti tikrąją mokesčių mokėtojo valią dėl PVM grąžinamo laikotarpio ir pareiškėjo prašymą dėl mokesčio permokos grąžinimo (įskaitymo)<sup>29</sup>. Pastebėtina, kad šioje byloje teismas turinio viršenybės principą susiejo su nerealiuota mokėtojo teise būti išklaustam ir kitais gero administravimo principais.

Vienoje iš bylų LVAT išaiškino, koks atvejis nepatenka į MAĮ 10 straipsnyje įtvirtinto principo ribas. Nagrinėdamas situaciją dėl turto pardavimo pajamų nepripažinimo neapmokestinamosiomis pajamomis, kai viena iš pajamų mokesčio lengvatos sąlygų siejama su gyvenamosios vietos deklaravimu, LVAT pabrėžė, kad mokesčių administratorius pagrįstai pareiškėjui nurodė, jog pagrindo neapmokestinti gautų pajamų už buto pardavimą nėra, nes „pareiškėjas parduoto ginčo buto adresu savo gyvenamosios vietos nebuvo deklaravęs“. LVAT nuomone, „pareiškėjo apeliacinio skundo argumentai dėl jo ir visos šeimos faktinės gyvenamosios vietos ginčo bute priešingos išvados nesuponuoja, nes <...> Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 54 punktą imperatyviai reikalauja, kad parduotame gyvenamajame būste būtų ir gyventojų gyvenamoji vieta deklaruota“. LVAT sprendimo 37 punkte pažymėjo, kad nagrinėjama atveju <...> nėra pagrindo remtis MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, nes šiuo atveju „tarp šalių joks ginčas dėl bylos faktinių aplinkybių nekyla, santykių veiklos turinys yra aiškus“ ir nepaneigia imperatyvios įstatymo sąlygos dėl gyvenamosios vietos būtino deklaravimo teisės aktų nustatyta tvarka būtinybės. Apibendrinant galima daryti išvadą, kad LVAT bendrai turinio viršenybės principo taikymą susiejo tik su atvejais, kai turinys nėra aiškus arba kyla ginčas dėl faktinių aplinkybių. Be to, LVAT nematė pagrindo taikyti turinio viršenybės principo ir dėl to, kad gyvenamosios vietos deklaravimo aplinkybė imperatyviai nustatyta įstatyme. Autorės nuomone, toks turinio viršenybės principo vertinimas yra siaurino pobūdžio ir neatitinka ESTT principinių nuostatų, kurios siejamos su teisės akto tikslais. Principo taikymą apribojant situacijomis, kai turinys nėra aiškus, į jį nepatektų atvejai, kuriuose faktinės aplinkybės yra aiškios, tik nesilaikoma tam tikrų formalumų sutvarkymo. Be to, jei būtų vertinamas tik formalus gyvenamosios vietos deklaravimo faktas, neatsižvelgiant į turinį, tai atvertų kelią piktnaudžiavimui, nes neapmokestinimas esant fiktyviam deklaravimo atvejui (pvz., kai gyventojas užsiima nekilnojamojo turto prekyba, bet jame negyvena ar pan.) pažeistų įstatymu keliamą faktinio gyvenamojo būsto pardavimo pajamų neapmokestinimo tikslą.

Mokestinių ginčų komisija, remdamasi įstatymo leidėjo siekiamu tikslu, išdėstė kitokią poziciją dėl gyvenamosios vietos nedeclaravimo aplinkybės vertinimo:

29 „LVAT 2019-05-15 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-958-575/2019“, Infoplex praktika, žiūrėta 2020 m. sausio 2 d., <https://www.infoplex.lt/tp/1726073>.

„Nagrinėjamu atveju lengvatos taikymo sąlyga „deklaruoti gyvenamoji vieta teisės aktų nustatyta tvarka“ yra susijusi su deklaravimo veiksmo atlikimu, leidžiančiu identifiikuoti asmens gyvenamąją vietą. Įstatymo leidėjas <...>, nustatydamas minėtą lengvatą, siekė atleisti nuo apmokestinimo gyventoją, pardavusį gyvenamąjį būstą, kuriame faktiškai gyveno. <...> Taigi, <...> „faktinės aplinkybės esminį lengvatos taikymo objektą atitinka, o gyvenamosios vietos nedeclaravimas laikytinas tik formalus reikalavimo nesilaikymu.“<sup>30</sup> Komisija, įvertinusi byloje esančias faktines aplinkybes, padarė išvadą, kad vien tik formalus reikalavimas – gyvenamosios vietos deklaravimo – nesilaikymas negali atimti iš Pareiškėjos teisės taikyti lengvatą, jei įrodoma, kad faktiškai buvo gyvenama.

Taigi, būtina išnagrinėti, kokiose situacijose turinio viršenybės prieš formą principas gali būti taikomas, o kokios patenka už šio principo taikymo ribų. Komisija viename iš sprendimų išdėstė poziciją, kada turinio viršenybės prieš formą principas mokesčių mokėtoju naudai mokesčių teisiniuose santykiuose gali būti taikomas, t. y., kai neišpildomas su mokesčių lengvata siejamas formalių veiksmų atlikimo reikalavimas, tačiau turinys atitinka mokesčių įstatymo nustatytas aplinkybes. Komisija taip pat išdėstė nuomonę, kada turinio viršenybės prieš formą principas negalėtų būti taikomas mokeskinėse situacijose, t. y. kai įstatymas imperatyviai nustato objektyvias normas taikymo sąlygas, nepriklausančias nuo žmogaus valios<sup>31</sup>. Kitame sprendime<sup>32</sup> Komisija pabrėžė, kad „teisė taikyti turinio viršenybės prieš formą principą nėra absoliuti. <...> Turinio viršenybės prieš formą principas negalėtų būti taikomas tokiose mokeskinėse situacijose, kai įstatymas imperatyviai nustato objektyvias iš esmės neginčijamas normas taikymo sąlygas, kurių buvimas nesietinas su formaliais reikalavimais, pvz., kai įstatymo sąlygos siejamos su amžiumi, išlaikymo laikotarpiu, giminyste ar pan.“

Toliau nagrinėjamos konkrečios bylos, kuriose Komisija nagrinėjo turinio viršenybės prieš formą principo mokesčių mokėtojo naudai taikymo galimybes. Viename iš sprendimų<sup>33</sup> buvo nagrinėjama, ar gali būti taikomas turinio viršenybės principas, nustatant ar gyventojas kartu su susijusiu asmeniu kontroliuoja juridinį asmenį. Pareiškėjas prašė pagal turinį nepripažinti santykio su tėvu kaip santykio leidžiančiu jį laikyti susijusiu asmeniu, kartu kontroliuojančiais įmonę. Komisija sprendime išdėstė poziciją dėl jau aptartų turinio viršenybės prieš formą principo taikymo ribų,

30 „Mokestinių ginčų komisijos 2019 m. rugpjūčio 26 d. sprendimas Nr. S-106 (7-79/2019)“, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, žiūrėta 2020 m. sausio 10 d., [https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2019-08-26\\_sprendimas\\_S-106\\_\(7-79-2019\).pdf](https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2019-08-26_sprendimas_S-106_(7-79-2019).pdf).

31 „Mokestinių ginčų komisijos 2019 m. rugpjūčio 26 d. sprendimas Nr. S-106 (7-79/2019)“, *supra note*, 30.

32 *Ibid.*

33 „Mokestinių ginčų komisijos 2018 m. gegužės 7 d. sprendimas Nr. S-78 (7-51/2018)“, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, žiūrėta 2020 m. sausio 9 d., [https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2018%20m\\_%20gegu%C5%BE%C4%97s%207%20d\\_%20Nr\\_%20S-%2078%20\(7-512018\).pdf](https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2018%20m_%20gegu%C5%BE%C4%97s%207%20d_%20Nr_%20S-%2078%20(7-512018).pdf).

sietinų su formaliais reikalavimais, ir konstatavo, kad ginčo situacijoje vertinant dvi juridiskai svarbias aplinkybes – giminystės ryšį (tėvas ir sūnus) ir valdomo kapitalo dalį – turinio viršenybės prieš formą principas negali būti taikomas.

Turinio viršenybės prieš formą principas taip pat buvo vertintas nustatant nekilnojamojo turto įsigijimo datą. Komisija pripažino žemės sklypo įsigijimą anksčiau nei buvo įforminta sutartis ir turtas buvo užregistruotas nekilnojamojo turto registre „<...> vertinant byloje surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių visumą, darytina išvada, kad ginčo sklypą Pareiškėjas valdė, juo naudojosi (nors ir neturėdamas disponavimo teisės, kurią suteikia nuosavybės teisė) nuo 1989 metų. Komisijos vertinimu, byloje nustatytos aplinkybės, taikant turinio viršenybės prieš formą, teisingumo ir protingumo principus, sudaro pagrindą Pareiškėją pripažinti faktiniu turto savininku iki 2009-11-19 žemės sklypo pirkimo-pardavimo sutarties sudarymo“<sup>34</sup>.

Kitoje byloje buvo įvertinta klaidingai įforminta muitinės procedūra, kurioje Komisija panaikino Muitinės departamento prie Finansų ministerijos sprendimą, kuriuo buvo apskaičiuotas importo PVM. Komisija pasisakė, kad šioje byloje, sprendžiant dėl pareiškėjo apmokestinimo importo PVM, būtina vadovautis pareiškėjo veiklos turiniu, o ne jos formalia išraiška. Komisija padarė išvadą, kad faktinės aplinkybės leidžia teigti, jog laikinojo įvežimo muitinės procedūra buvo pažeista ne siekiant piktnaudžiauti, o elementariai suklydus, asmeniui neturint šioje srityje pakankamai profesinės patirties (2011 m. kovo 14 d. sprendimas Nr. S-52-(7-12-2011).

Aptarti atvejai apima turinio viršenybės prieš formą principo taikymo aspektus mokestinių ginčų procese po to, kai mokesčių administratorius buvo apskaičiavęs mokesčius (arba atsisakęs gražinti mokesčio permoką) patikrinimo metu. Toliau nagrinėjamas šio principo taikymas vykdant kitas mokesčių administravimo procedūras.

Turinio viršenybės prieš formą principas taikomas mokesčių mokėtojams palankia kryptimi ir mokesčių administratoriui vykdant mokesčių mokėtojų švietimo ir individualaus konsultavimo funkciją<sup>35</sup>. Centrinis mokesčių administratorius – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos palankią mokesčių mokėtojams poziciją formuoja, teikdama individualius paaiškinimus arba išleisdama komentarus, kuriuose išdėstoma pozicija, pagal kurią situacijos vertinamos pagal turinį ar esmę. Nors mokesčių administratoriaus apibendrinti paaiškinimai (komentarai) neturi teisės akto galios, tačiau suteikia mokėtojams mokestinį tikrumą ir užtikrina vienodą mokesčių administratoriaus situacijų vertinimą visų mokesčių mokėtojų atžvilgiu. Pavyzdžiui, Gyventojų pajamų mokesčio 17 straipsnio 28 punkto komentare, aiškinant nekilnojamojo daikto įsigijimo/pasistatymo datą, pabrėžiama, kad turto įsigijimo data gali būti laikoma dokumento, kuriame užfiksuota anksčiausia faktinį daikto

34 „Mokestinių ginčų komisijos 2016 m. sausio 29 d. sprendimas Nr. S-26 (7-280/2015)“, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, žiūrėta 2020 m. sausio 10 d., [https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2016-01-27%20sprendimas%20S-25%20\(7-233-2015\).pdf](https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/2016-01-27%20sprendimas%20S-25%20(7-233-2015).pdf).

35 Autorei pavyko surasti tik vieno mokesčių administratoriaus – Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos praktiką.

įsigijimą įrodanti data, t. y. data nesiejama su sandorio ir turto teisinio įregistravimo įforminimo momentu. „[įsigijimo datą įrodančiais dokumentais gali būti kompetentingų institucijų (valstybės pareigūnų) sprendimai (teismo nutartys, aktai, leidimai ir pan.), kadastrinių matavimų bylos, mokesčių administratoriui pateiktos deklaracijos, kuriose toks turtas buvo deklaruotas, turto draudimo sutartys ir kitos sutartys, turto eksploatavimo išlaidų apmokėjimo dokumentai ir kt.“<sup>36</sup>.

Valstybinė mokesčių inspekcija buvo išleidusi paaiškinimą, kada turinio viršenybės prieš formą principas taikomas mokesčių mokėtojo naudai, kai gyventojai įsigyja kitos paskirties nekilnojamąjį turtą (pvz., viešbučių, administracinės, prekybos ir kt.), kurį faktiškai naudoja kaip gyvenamąjį būstą. Mokesčių administratorius, remdamasis ne tik turinio viršenybės principu, bet ir teisingumo bei protingumo kriterijais, tokias patalpas mokesčių tikslais pripažindavo gyvenamosiomis, jeigu gyventojas pateikdavo visumą duomenų pagrindžiančių, jog tos patalpos yra faktiškai gyvenamos ir daugiau gyvenamųjų patalpų suvienojas neturi<sup>37</sup>. Pagal VMI prie FM paaiškinimą, šiais išdėstytais pagrindais buvo suteikta galimybė per protingą terminą (pereinamąjį laikotarpį) pakeisti kitos paskirties nekilnojamojo turto paskirtį į gyvenamosios, šios nuostatos taikomos iki 2019 m. gruodžio 31 d.<sup>38</sup>

## Išvados

1. Turinio viršenybės prieš formą principas yra universalus principas, kuris gali būti mokesčių santykiuose taikomas palankiai mokesčių mokėtojui tiek mokesčių mokėtojo, tiek mokesčių administratoriaus iniciatyva, bet kurioje mokesčių administravimo stadijoje, neapsiribojant tik mokesčių apskaičiavimu. Mokesčių administratoriui kyla pareiga šį principą mokesčių mokėtojo naudai taikyti nuosekliai ir vienodai visų atitinkamas aplinkybes atitinkančių asmenų atžvilgiu, todėl, siekiant užtikrinti skaidrumą ir viešumą, rekomenduojama viešinti principo pritaikymo situacijas, įtraukiant tokius atvejus į mokesčių įstatymų komentarus ar kitus viešai skelbiamus paaiškinimus.
2. Europos Sąjungos Teisingumo teismas savo sprendimuose suformavo kerti-  
nę ašį, leidžiančią neatsižvelgti į formalių reikalavimų trūkumus: jeigu tenkinami esminiai reikalavimai arba pasiekiamas ES teisės akto tikslas. Siekiant užtikrinti teisingą ir aiškų mokesčio taikymą, pirmiausia turi būti vertinamas

36 „Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras“, Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos, žiūrėta 2020 m. sausio 31 d., [https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2/-/asset\\_publisher/0OhS/content/lietuvas-respublikos-gyventoju-pajamu-mokescio-istatymo-apibendrintas-komentaras-2020-01-30-redakcija](https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2/-/asset_publisher/0OhS/content/lietuvas-respublikos-gyventoju-pajamu-mokescio-istatymo-apibendrintas-komentaras-2020-01-30-redakcija).

37 Valstybinės mokesčių inspekcijos 2019-03-22 raštas Nr. (18.40-31-1E) RM-8593.

38 „Nekilnojamojo turto mokesčio mokėjimas už negyvenamosios paskirties patalpas, kurios naudojamos kaip gyvenamosios“, *Mokesčių žinios*, 2019 m. balandžio 1 d., žiūrėta 2020 m. sausio 5 d., [http://www.mzinios.lt/lt/2019-04-01/straipsniai/vmi\\_informuoja/nekilnojamojo\\_turto\\_mokescio\\_mokejimas\\_uz\\_negyvenamosios\\_paskirties\\_patalpas\\_kurios\\_naudojamos\\_kaip\\_gyvenamosios.html](http://www.mzinios.lt/lt/2019-04-01/straipsniai/vmi_informuoja/nekilnojamojo_turto_mokescio_mokejimas_uz_negyvenamosios_paskirties_patalpas_kurios_naudojamos_kaip_gyvenamosios.html).



atitikimas esminiams reikalavimams, formalus reikalavimas įgyja esminę reikšmę tik tada, jei dėl šio nesilaikymo negalima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti. ESTT principines nuostatas išplėtojo vertinant ir juridinio asmens kvalifikavimo klausimą, atsižvelgiant ne tik į teisės normos kontekstą, bet ir į ES direktyvos siekiamą tikslą.

3. Vertinant turinio viršenybės prieš formą mokesčių mokėtojo naudai taikymo galimybes, pirmiausia turi būti nustatyta, ar šis principas taikytinas konkrečiame mokestiname santykiyje (patekimas į principo taikymo ribas), ir antra, ar konkrečių faktinių aplinkybių ar įrodymų visuma leidžia perapibūdinti mokestinę situaciją palankiai mokesčių mokėtojui (įrodymų išsamumas ir pakankamumas). Taikant aptartą principą, būtina užtikrinti, kad visuma aplinkybių leistų daryti išvadą, kad mokesčių teisės aktais siekiamas tikslas buvo įvykdytas arba atitinka esmines sąlygas, mokesčių mokėtojo sandoriai atspindi ekonominę tikrovę ir mokesčių mokėtojas yra sąžiningai veikiantis asmuo.
4. Konkrečiame mokestiniame santykiyje principas taikytinas palankiai mokesčių mokėtojams: 1) esant nuo žmogaus valios priklausantiems formalių reikalavimų pažeidimams ar techninio pobūdžio klaidoms (sąžiningo suklydimo atveju); 2) kai tikrosios sandorių aplinkybės nesutampa su įformintomis (skirtingas sandorių turinys); 3) kai situacijos esmė ar faktiškasis mokesčių subjektas nesutampa su formaliosiomis aplinkybėmis, įskaitant asmens kvalifikavimą (skirtinga situacijos ar subjekto esmė). Į turinio viršenybės principo taikymo ribas neturėtų patekti mokestinės situacijos, kai įstatymo nustatytos sąlygos objektyviai negali būti siejamos su formalumų trūkumais ir paprastai nuo žmogaus valios nepriklauso, pavyzdžiui, kai mokesčių teisės aktų sąlygos siejamos su giminytės laipsniu (susijusių asmenų pripažinimo atvejais), amžiumi (mokesčio lengvatą siejant su tam tikru amžiumi), paveldėjimo santykiais, turto išlaikymo laikotarpiu ar pan. Lietuvos mokestinių ginčų praktikoje nėra suformuotos vieningos praktikos dėl gyvenamosios vietos nedeclaravimo aplinkybės, nustatant galimybę taikyti pajamų mokesčio lengvatą, patekimo į principo taikymą ribas, nors šios sąlygos neišpildymas galėtų būti laikomas formalaus reikalavimo trūkumu.
5. Turinio viršenybės prieš formą principas, taikant jį mokesčių mokėtojams palankia kryptimi, sietinas su specialiais mokesčių teisės principais (mokestinio neutralumo, dvigubo apmokestinimo išvengimo), teisės principais (teisės būti išklaustam, teisingumo ir protingumo) bei gero administravimo principais.
6. JAV teismų praktikoje šis principas išplėtotas bene anksčiausiai kaip dviejų krypčių instrumentas: pirmiausia kaip mokesčių vengimo pripažinimo įrankis, vėliau kaip mokesčių mokėtojams palankus instrumentas, leidžiantis mokesčių mokėtojams apsiginti, kad jų situacijos būtų įvertintos pagal tikrąją esmę, pavyzdžiui, neatsižvelgiant į įformintus sandorius, jei jie prieštarauja ekonominei realybei arba pripažįstant faktiškąjį verslo subjektą, nors dokumentai įforminti kito vieneto vardu ir pan.



## PRINCIPLE OF SUBSTANCE OVER FORM FOR ENSURING THE RIGHTS OF TAXPAYERS

**Vilma Vildžiūnaitė**

Mykolas Romeris University, Lithuania

**Abstract.** *This article examines the theoretical aspects and issues of applying the principle of content over form for ensuring the rights of taxpayers or in favor of taxpayers, and seeks to answer the question of where the borders of this principle lie. In tax-legal relations, it is important to ensure the right of taxpayers not to suffer tax consequences due to formal shortcomings. It is the duty of the tax authorities to apply this principle in the interest of the taxpayer in a consistent and uniform manner to all persons in the relevant circumstances. The legal scientific literature has developed an examination of the principle of substance over form when it is applied as an anti-avoidance instrument, but there has been little examination of the issue of a taxpayer-friendly approach. In applying the principle, it is necessary to ensure that the circumstances lead to the conclusion that the purpose of the legislation has been achieved or the substantive requirements have been satisfied, the taxpayer's transactions reflect economic reality, and the taxpayer is a person of good faith. The principle should apply in favor of taxpayers in particular tax relationships: (1) in the case of violations of formal requirements or technical errors which are dependent on human will (cases of honest misconduct); (2) in the case of discrepancy between actual transactions and formal transactions (different content of the transactions); and (3) when the substance of the situation or the actual tax person does not correspond to the formal requirements, including the qualification of the person (different substance of the situation or the person).*

**Keywords:** *Principle of Substance Over Form, Law on Tax Administration, Principle of Tax Neutrality, Formal Shortcomings, Equality of Taxpayers.*

---

**Vilma Vildžiūnaitė**, Mykolo Romerio universiteto lektorė. Mokslinių tyrimų kryptys: tiesioginių ir netiesioginių mokesčių teisinis reguliavimas, mokesčių administravimas, mokesčių mokėtojų teisės, mokestiniai ginčai.

**Vilma Vildžiūnaitė**, lecturer at Mykolas Romeris University. Research interests: legal regulation of direct and indirect taxation, tax administration procedures, taxpayers' rights, tax disputes.