

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Monikos Barisaitės,
V kurso, Finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas

**Dirbtinio darinio įtaka apmokestinant pelno mokesčiu
Impact of the Artificial Derivative/Structure on Corporate Taxation**

Vadovas: doc. dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentas: lekt. dr. Povilas Gruodis

Vilnius

2023

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojama tarptautinėse įmonių grupėse naudojamų dirbtinių darinių koncepcija, jų reikšmė pelno mokesčio apmokestinimo kontekste ir identifikavimo problematika. Atskleidžiamos tarptautiniu ir nacionaliniu lygmeniu įtvirtintos taisyklės bei naujos iniciatyvos, nukreiptos prieš mokesstinį piktnaudžiavimą ir agresyvių mokesčių planavimą, kai tarptautinės įmonių grupės, siekdamos išvengti pelno mokesčio, šiam tikslui pasiekti naudoja dirbtines struktūras, steigia fiktyvias įmones. Aptariami konkretūs pavyzdžiai, kuomet teismai tarptautinėse įmonių grupėse identifikuoja dirbtinio darinio naudojimą mokesčių tikslais.

Pagrindiniai žodžiai: dirbtinis darinys, pelno mokestis, mokesčių vengimas, agresyvus mokesčių planavimas, fiktyvios įmonės.

This work analyses the concept of artificial derivatives used in international groups of companies, their significance in the context of corporate taxation, and the problems of identification them. It reveals the rules and new initiatives at international and national level against tax abuse and aggressive tax planning, whereby international groups of companies use artificial structures and shell companies to avoid corporate tax. Specific examples are discussed where courts have identified the use of artificial structures for tax purposes in international groups of companies.

Keywords: artificial derivative, corporate taxation, tax avoidance, aggressive tax planning, shell companies.

TURINYS

IŽANGA	2
1. DIRBTINIO DARINIO KONCEPCIJA PELNO MOKESČIO APMOKESTINIMO SRITYJE	5
1.1. Dirbtinio darinio samprata ir reikšmė	5
1.2. Dirbtinio darinio vieta Pelno mokesčio įstatyme	8
1.3. Dirbtinio darinio identifikavimo problematika	12
2. KOVA SU MOKESČIŲ VENĖJIMU DIRBTINIO DARINIO KONTEKSTE	16
2.1. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos reikšmė kovoje su pelno mokesčio venĖjimu	16
2.2. Kovos su piktnaudĖjaviu dividendų lengvatomis taisyklė	19
2.3. Bendroji kovos su mokesčių venĖjimu taisyklė	22
2.4. Inicijatyva dėl ekonominės veiklos turinio nustatymo	26
3. DIRBTINIO DARINIO IDENTIFIKAVIMAS PRAKTIKOJE, PROBLEMINIAI ASPEKTAI	30
3.1. Kovos su piktnaudĖjaviu dividendų lengvatos taisyklės taikymas Lietuvoje	30
3.2. Įsisteigimo laisvės ribojimas, probleminiai aspektai	34
3.3. Galutinės, tikrosios naudos gavėjas	36
IŠVADOS	39
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	40
SANTRAUKA	45
SUMMARY	46

IŽANGA

Nagrinėjamos temos aktualumas. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, įgyvendinant Europos Sąjungos Tarybos direktyvą (ES) 2015/121, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, papildytas 32 straipsnio 6 dalimi – kovos su piktnaudžiavimu dividendų lengvatomis taisykle, kuri įsigaliojo nuo 2016 m. kovo 26 d. Ši taisyklė nukreipta prieš dirbtinius darinius įmonių grupėse, kurios siekia mokestinės naudos, pasinaudodamos dividendų neapmokestinimo lengvata. Be kita ko, 2016 m. liepos 13 d. priimta Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatoma bendroji kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklė, kuri buvo perkelta į nacionalinę teisę bei kartu siekianti pažaboti dirbtinių darinių naudojimą. Siekiant kovoti su mokestiniu piktnaudžiavimu ir agresyviu mokesčių planavimu, dirbtinių darinių koncepcija kelia nemažai klausimų tiek tarptautiniu, tiek nacionaliniu lygmeniu. Todėl svarbu atskleisti, kaip dirbtinis darinys yra traktuojamas pelno mokesčio apmokestinimo srityje, kaip jis identifikuojamas bei vertinamas. Taip pat svarbu išanalizuoti, kas paskatino ir kodėl kilo poreikis įtvirtinti kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės, nukreiptas prieš dirbtinius darinius, kokie šių taisyklių panašumai bei skirtumai, kokių naujų iniciatyvų imtasi, siekiant griežtinti kovą prieš agresyvų mokesčių planavimą. Atsižvelgiant į tai, kad teismų praktika šiuo klausimu yra vis dar besiformuojanti, ypač svarbu išanalizuoti, kaip teismai šiuo metu vertina dirbtinio darinio koncepciją.

Darbo tikslas. Šio darbo tikslas yra atskleisti dirbtinio darinio koncepciją, identifikavimo problematiką, išanalizuoti kovos su dirbtiniais dariniais taisyklės, naujas iniciatyvas bei teismų formuojamą praktiką šiame kontekste.

Darbo uždaviniai. Pasiiekti darbo tikslą išsikeliama šie uždaviniai:

1. Išnagrinėti, kaip dirbtinis darinys traktuojamas tarptautiniu ir nacionaliniu lygmeniu, kokius mokesčių administratorius numato kriterijus, kuriuos reikėtų vertinti identifikuojant ar darinys yra dirbtinis ir jo tikslas yra mokestinės naudos siekimas, nustatytų kriterijų probleminius aspektus.
2. Aptarti, kokiais būdais siekiama kovoti su dirbtiniais dariniais, kas paskatino imtis priemonių bei kokios naujos iniciatyvos skelbiamos, siekiant kovoti su tokiu agresyviu mokesčių planavimu.

3. Išanalizuoti naujausią Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką ir atskleisti, kaip teismas traktuoja dirbtinius darinius bei taiko kovos su piktnaudžiavimu dividendų lengvatomis taisyklę.

Objektas. Dirbtinio darinio koncepcijos ir identifikavimo probleminiai aspektai bei kovos su dirbtinio darinio priemonės.

Tyrimo metodai. Atsižvelgiant į darbo objektą, išsikeltiems tikslams pasiekti bei uždaviniams įgyvendinti, darbe naudojami šie metodai:

1. **Aprašomasis metodas** – metodo pagalba atskleidžiami temai aktualūs šaltiniai, apimantys tiek tarptautinės, tiek nacionalinės teisės aktus, teismų praktiką, mokslinius darbus, tarptautinių organizacijų dokumentus.
2. **Lingvistinis metodas** – metodas pasitelkiamas siekiant atskleisti analizuojamuose teisės aktuose vartojamų žodžių junginių reikšmę bei prasmę.
3. **Loginis metodas** – šio metodo pagalba buvo vertinami dirbtinio darinio identifikavimo probleminiai aspektai, šiame kontekste vertinamos skirtingų autorių nuomonės.
4. **Sisteminis analizės metodas** – šis metodas pasitelktas nagrinėjant Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintų normų panašumus bei skirtumus.

Darbo originalumas. Per pastaruosius kelerius metus teisės tyrėjai nagrinėjo įvairias temas, susijusias su mokestiniu piktnaudžiavimu, agresyviu mokesčių planavimu ar antivengimines normas apmokestinant pelno mokesčiu, tačiau tik keliuose magistro baigiamuosiuose darbuose yra bendrais bruožais užsiminta apie dirbtinius darinius ir plačiau ši tema analizuota nebuvo. Be kita ko, temos originalumas pasireiškia tuo aspektu, kad Lietuvos teismų praktika šiuo klausimais tik pradėta formuoti, o pirmoji byla dėl įmonių grupės pripažinimo apsimestiniu dariniu dar nebuvo nagrinėta magistro baigiamuosiuose darbuose. Taip pat darbe analizuojama naujos antivengiminės priemonės, nukreiptos prieš dirbtinių darinių kūrimąsi, iniciatyva.

Svarbiausi šaltiniai. Pagrindiniai šaltiniai, kuriais remiamasi magistro darbe, yra Europos Sąjungos Tarybos direktyva (ES) 2015/121, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 2016 m. liepos 13 d. priimta Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika,

tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos bei Europos Komisijos rekomendacijos, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Be kita ko, mokesčių teisės tyrėjų moksliniai darbai, publikacijos, svarbiausi autoriai: I. Steponavičienė, M. Endrijaitis, P. Gruodis. Taip pat Europos Sąjungos Teisingumo Teismo ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika.

1. DIRBTINIO DARINIO KONCEPCIJA PELNO MOKESČIO APMOKESTINIMO SRITYJE

1.1. Dirbtinio darinio samprata ir reikšmė

Vienos plačiausių galimybių planuoti mokesčius susidaro tarptautinėse įmonių grupėse (Steponavičienė, 2022, p. 103). Tarptautinės įmonių grupės ne tik turi teisę laisvai įsisteigti įvairiose jurisdikcijose, optimizuoti mokesčius, tačiau opi problema yra ir toks agresyvus mokesčių planavimas, kuomet sukuriamos įvairios dirbtinės struktūros ir schemas, siekiant pasinaudoti tam tikromis mokesčiais lengvatomis ir siekiant mokesčines naudas yra išvengiamas pelno mokestis. Priemonė, ribojanti laisvą kapitalo judėjimą, gali būti pateisinama būtinybe užkirsti kelią sukčiavimui ir mokesčių vengimui, kai ji konkrečiai taikoma išimtinai dirbtiniams dariniams, nesusijusiems su ekonomine realybe, kurių tikslas yra išvengti mokesčio, paprastai mokėtino už pelną, gautą atitinkamos valstybės narės nacionalinėje teritorijoje vykdančią veiklą (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2019 m. vasario 26 d. sprendimas).

Tarptautiniuose šaltiniuose galima pastebėti, kad vienetai, sukurti grynai mokesčių vengimo tikslais įmonių grupėse dažnai vadinami kaip tarpinės, apsimestinės ar fiktyvios įmonės (angl. *shell company*). Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO) numato, kad fiktyvi bendrovė yra oficialiai įregistruota, įsteigta ar kitaip teisiškai organizuota bendrovė, kuri nevykdo jokios ekonominės veiklos, išskyrus tranzitinę veiklą. Paprastai tai būna kontroliuojančios bendrovės (angl. *holding*) (OECD, 2008, p. 101). Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme (toliau – Pelno mokesčio įstatymas) nėra įtvirtinta „darinio“ sąvoka. Tačiau vertinant sistemiškai įtvirtinamų nuostatų kontekstą bei tikslus, tai gali būti schema, sandoris, transakcija, operacija, įsipareigojimas ar kitokio pobūdžio susitarimas, kurio pagrindu vienetai arba vienetų grupės sukuria struktūrą agresyviame mokesčių planavimui įgyvendinti (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Darinys ar darinių grupė iš esmės suprantamas kaip vienetas ar vienetų grupė. Tokie dirbtiniai (apsimestiniai) dariniai laikomi be svarių komercinių priežasčių, kurios neatspindi ekonominės realybės. Svarbu įvertinti kiekvieną atvejį individualiai, visas susijusias aplinkybes, nustatant, ar tokio darinio tikslas buvo mokesčines naudas siekimas, išvengiant pelno mokesčio.

Vienas dažniausių atvejų, kada yra susiduriama su mokesčių vengimu yra bendrovė tarpininkė (angl. *conduit company*). Bendrovė tarpininkė laikoma tokia įmonė, kuri įterpiama

į įmonių grupės struktūrą tam, kad neparodyti galutinio tikrojo pajamų, pavyzdžiui, dividendų, honorarų ar palūkanų, gavėjo. Praktikoje matyti, kad Lietuvoje vienas dažniausių atvejų, kada susiduriame su galimu mokesčių vengimu yra įmonių tarpininkių panaudojimas (Endrijaitis, 2022). Fiktyviu dariniu gali būti laikoma bendrovių grupė, kuri buvo sukurta dėl ekonominės realybės neatspindinčių motyvų ir kurios struktūra yra formali, o jos pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų yra gauti mokestinės naudos, prieštaraujančios taikytinos mokesčių teisės tikslui ar paskirčiai (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2019 m. vasario 26 d. sprendimas).

Tad iš esmės įmonės tarpininkės, kurios siekia išvengti mokesčių ir nevykdančios realios ekonominės veiklos yra fiktyvios, dirbtinės, sukurtos mokesčių piktnaudžiavimo tikslais. Pastaraisiais metais „fiktyvus“ terminas buvo plačiai vartojamas įvairiais terminais, literatūros apžvalga atskleidžia, kad fiktyvios bendrovės skirtingose kontekstuose atskleidžiamos skirtingai:

- i) Pirmajai fiktyvių bendrovių kategorijai būdingas anonimiškumas – tokia bendrovė užtikrina tikrojo savininko anonimiškumą ir kartu garantuoja fiktyvios bendrovės ir jos išteklių kontrolę. Galutinis tikrasis savininkas lieka paslėptas už tokios bendrovės arba už tarpusavyje susijusių fiktyvių bendrovių grandinės, dažnai esančios keliose jurisdikcijose;
- ii) Antrojo tipo fiktyvi bendrovė vadinama „pašto dėžutės“ (angl. *letterbox*) bendrove. Paprastai tai yra vienoje valstybėje narėje registruota bendrovė, o pagrindinė ekonominė veikla vykdoma kitoje valstybėje narėje. Tokiomis bendrovėmis yra pasinaudojama siekiant apeiti valstybės narės, kurioje vykdoma pagrindinė ekonominė veikla, teisinį reguliavimą;
- iii) Trečiasis fiktyvios bendrovės tipas – specialios paskirties įmonė. Susijusi su įmonėmis, kurių pagrindinę veiklą sudaro grupės finansavimo arba holdingo veikla. Tai subjektai, kuriuose nėra darbuotojų arba jų yra nedaug, kurie fiziškai nedalyvauja ekonominėje veikloje, o jų turtas ir įsipareigojimai yra investicijos kitose šalyse arba iš kitų šalių. Šiame kontekste specialiosios paskirties įmonės paprastai minimos dėl galimo jų naudojimo agresyviai mokesčių planavimui.

Pagrindinis bendras minėtų trijų rūšių fiktyvių bendrovių bruožas – realios ekonominės veiklos nebuvimas, t. y. pastarosios nedalyvauja ekonominėje veikloje (Krišto, Thirion, 2018, p. 11-12). Atsižvelgiant į tai, kad pelno mokesčio bazė Europos Sąjungoje nėra

harmonizuota, susidaro sąlygos mokestiniam piktnaudžiavimui, kadangi kiekviena valstybė narė nustato savo mokesčių bazę ir tarifą. Jos savarankiškai reguliuoja, kokios rūšies bendrovės yra tos valstybės narės mokesčių rezidentės ir kokių mastu bendrovėms, kurios nėra mokesčių rezidentės, taikomos pajamų, kurias jos gauna toje valstybėje narėje, mokestis. Todėl tos pačios pajamos gali būti apmokestinamos dviejose ar daugiau valstybių narių, tad kyla tarptautinio dvigubo apmokestinimo problema. Siekdamas apriboti dvigubą tų pačių pajamų apmokestinimą, valstybės sudaro tarptautines dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kad tarpusavyje paskirstytų apmokestinimo rizikas. Tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys turėtų sumažinti dvigubo apmokestinimo riziką, paskirstydamos apmokestinimo jurisdikciją tarp sutarties šalių. Tačiau nors kai kurios įmonės jomis naudojasi siekdamas panaikinti dvigubą apmokestinimą, kitos jomis naudojasi ir siekdamas išvengti apmokestinimo, steigdamos tokius dirbtinius darinius, kaip fiktyvias įmones, apskritai išvengia mokesčių (Krišto, Thirion, 2018, p. 29).

Bendrovės steigimas valstybėje narėje yra „išimtinai dirbtinis darinys“, jei remiantis objektyviais bei trečiųjų asmenų patikrintais įrodymais nustatyta, kad ši bendrovė įsteigta fiktyviai, nes realiai ji nevykdo jokios ekonominės veiklos priimančiosios valstybės teritorijoje, visų pirma, atsižvelgiant į bendrovės fizinį egzistavimą. Pažymėtina, kad tokiems fiktyviems įsisteigimams, kurie pasižymi dukterinės bendrovės „pašto dėžutės“ ypatybėmis, taikoma speciali apmokestinimo schema, neabejotinai siekiant užkirsti sukčiavimui bei mokesčių vengimui kelią, ir sutarties nuostatos, kurios yra susijusios su šia laisve, to nedraudžia (Europos Sąjungos Teisingumo Teismas 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas).

Tarptautinėse įmonių grupėse vyraujantys dirbtiniai dariniai kelia nemažai iššūkių, kaip pastaruosius tinkamai identifikuoti bei kokių priemonių imtis, siekiant pažaboti tokį agresyvaus mokesčių planavimo būdą, kuomet sukuriamos įvairios schemas, struktūros, kuriomis siekiama iš esmės išvengti pelno mokesčio mokėjimo ar pasinaudoti mokestinėmis lengvatomis.

1.2. Dirbtinio darinio vieta Pelno mokesčio įstatyme

2011 m. lapkričio 30 d. priimta Europos Sąjungos Tarybos (toliau – Taryba) direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (toliau – Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva). Pastarąja siekiama dukterinių bendrovių patronuojančioms bendrovėms mokamų dividendų ir kito pelno paskirstymų mokesčiais, išskaičiuojamais prie šaltinio, neapmokestinti bei panaikinti tokių pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojančios bendrovės lygiu (Tarybos direktyva 2011/96/ES..., 2011). Pelno mokesčio įstatymo 34 straipsnio bei 35 straipsnio nuostatose buvo įtvirtinta minėta „dalyvavimo išimties taisyklė“, pagal kurią ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdant ne mažiau kaip 10 procentų balsų suteikiančių akcijų (dalių, pajų), išmokami dividendai tarp Lietuvos vienetų arba Lietuvos ir užsienio vienetų (išskyrus tikslines teritorijas) yra neapmokestinami (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Valstybių narių įmonių grupėms pradėjus piktnaudžiauti šia Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos teikiama nauda ir lengvatomis, atsižvelgiant į tai, kad valstybės narės taiko skirtingo griežtumo lygio nacionalines nuostatas, kuriomis yra siekiama kovoti su mokestiniu sukčiavimu ir piktnaudžiavimu, kilo poreikis įtvirtinti bendrą minimalią kovos su piktnaudžiavimu dividendų lengvatomis taisyklę.

2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/121, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (toliau – Tarybos direktyva (ES) 2015/121) numatė, kad kovos su piktnaudžiavimu taisyklės turėtų būti taikomos proporcingai bei siekiant konkretaus tikslo – kovoti su vienu ar keliais dariniais, kurie yra apsimestiniai, tai yra, kurie neatspindi ekonominės realybės. Pagal Tarybos direktyvos (ES) 2015/121 1 straipsnio 2 dalį valstybės narės nesuteikia galimybės naudotis šios direktyvos teikiama nauda darinio ar kelių darinių atžvilgiu, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja šios direktyvos dalykui ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes (Tarybos direktyva (ES) 2015/121..., 2015).

Direktyvos 2015/121 nuostatos buvo perkeltos į valstybių narių nacionalinės teisės aktus. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 32, 33, 34, 35, 36, 40(1), 47, 51,

53 straipsnių ir 3 priedėlio pakeitimo įstatymu buvo įtvirtinta kovos su piktnaudžiavimu dividendų lengvatomis taisyklė, kuri įsigaliojo nuo 2016 m. kovo 26 d. Taisyklė įtvirtinta Pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalyje: „Šio skyriaus 34 straipsnio 2 dalies, 35 straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatos dėl dividendų neapmokestinimo netaikomos dariniui ar keliems dariniams, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, dalykui ir tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau negu vieną etapą ar dalį. Darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais tiek, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę“ (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).

Įmonių grupės, dėl įvairių, verslui aktualių priežasčių, įskaitant ir palankesnę mokestinį režimą, gali nuspręsti, kad kelios ar viena įmonė gali būti valdomos per kontroliuojančias įmones. Kaip minėta, gali pasitaikyti ir tokių atvejų, kuomet sudaromos tokios įmonių grupių struktūros, kurių pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tikslų yra mokestinės naudos siekimas, tad mokesčių prasme tokios struktūros gali būti įvertinamos kaip dirbtiniai (apsimestiniai) dariniai.

Visų pirma, pagal Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintą specialią taisyklę, kuri yra skirta kovai su mokestiniu piktnaudžiavimu dividendų neapmokestinimo lengvatomis, nustatančią, kad Pelno mokesčio įstatymo 34 straipsnio 2 dalyje bei 35 straipsnio 2 ir 3 dalyse numatytos dividendų, Lietuvos vienetui išmokamų užsienio vienetams, taip pat dividendų Lietuvos vienetui gaunamų užsienio vienetų, pritaikius „dalyvavimo išimties“ taisyklę, nuostatos, dėl užsienio vienetams išmokamų ir iš jų gaunamų dividendų neapmokestinimo, netaikomos darinio ar kelių darinių atžvilgiu, jeigu:

- i) darinio ar darinių pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų yra gauti mokestinės naudos;
- ii) tokios mokestinės naudos gavimas prieštarauja Patronuojančių ir dukterinių bendrovių dalykui ar tikslui;
- iii) darinys ar keli dariniai yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes (jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę).

Svarbu pažymėti, kad prieš mokesčių piktnaudžiavimą nukreipta priemonė nebus taikoma tokiu atveju, kuomet darinio egzistavimas nėra susijęs su mokestinės naudos siekimu, prieštaraujančiu Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos dalykui ar tikslui, nors vienas iš darinio etapų ir būtų identifikuojamas kaip apsimestinis, kuomet nebuvo nustatytas dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, atsižvelgus į visus susijusius faktus bei aplinkybes (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Tai reiškia, kad numatyti kriterijai turi apimti visumą, nepakanka nustatyti, kad vienas iš darinio etapų nebuvo nustatytas dėl svarių komercinių priežasčių, kurios neatspindi ekonominės realybės, tačiau turi atsispindėti ir mokestinės naudos siekimo faktorius, kuris prieštarauja Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos tikslui bei dalykui.

Pastebėtina, kad Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos tikslas iš esmės yra sumažinti mokesčių mokėtojų mokestinę naštą, tad būtų keista, kad lengvata, kaip dividendų neapmokestinimo, mokesčių mokėtojams būtų ribojama naudotis. Verslai optimizuoja mokesčius bei atsižvelgia į jiems aktualias mokestines lengvatas, kuriomis gali pasinaudoti. Toks subjektyvus kriterijus kaip „vienas iš pagrindinių tikslų“ mokestinės naudos siekimas, iš esmės gali būti nepriimtinas, jei yra vykdoma reali ekonominė veikla bei egzistuoja darinio ekonominis pagrindumas, nors pastarojo „vienas iš pagrindinių tikslų“ ir yra ekonominės naudos siekimas (Debelva, Luts, 2015, p. 225). Be to, tai, kad mokesčių mokėtojas ieško palankiausios jam apmokestinimo schemos, neturėtų pagrįsti bendrosios sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prezumpcijos (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje).

Vienas iš kriterijų, numatytas dirbtiniam dariniui, kuomet pastarasis laikomas apsimestiniu tokia apimtimi, kiek jis nebuvo nustatytas dėl svarių komercinių priežasčių, kurios atspindėtų ekonominę realybę. Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvoje numatyta, kad požiūris, kurio laikantis vartojama formuluotė „tokia apimtimi, kiek“, iš esmės gali būti veiksmingas, kai atitinkami subjektai yra neapsimestiniai, bet, pavyzdžiui, tokie atvejai, kuomet akcijos, kuriomis remiantis yra paskirstomas pelnas, apsimestinai priskiriamos mokesčių mokėtojui, įsisteigusiam valstybėje narėje. Kitaip tariant, jei pasinaudojant dariniu, pastarojo teisine forma, yra perduodamos akcijų nuosavybės teisės, tačiau nebuvo jokių komercinių priežasčių, kurios atspindėtų ekonominę realybę, būtent tokiam akcijų nuosavybės teisės perleidimui (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Mokesčių vengimu, vadovaujantis ekonominio pagrindumo doktrina, laikomi sandoriai arba

ūkinės operacijos, kurie neturi komercinio tikslo (gauti pelno). Būtent dėl tokių sandorių (ūkinių operacijų) mokesčių mokėtojo turtas nei padidėja, nei sumažėja, tačiau yra gaunama mokestinė nauda. Vadovaujantis ekonomine logika, visos atliekamos ūkinės operacijos, pelno siekiančios subjekto, turi turėti vieną iš pagrindinių ar dominuojančių tikslų gauti pelno. Vien tik mokestinė nauda negali būti laikoma komerciniu tikslu. Tikslas iš esmės reiškia objektyvų ūkinės operacijos rezultatą, tad ūkinės operacijos, kurios tikslas yra išvengti mokesčių, motyvas gali būti gauti daugiau neapmokestintų pajamų bei pelno (Paulauskas, 2006, p. 29).

Be kita ko, numatyta, kad darinys gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį. Pažymėtina, kad jeigu atskiri ar pavieniai darinio etapai arba tik jų atskiros dalys yra apsimestiniai, tai minėta „dalyvavimo išimties“ taisyklė nebus taikoma tik tokiems konkrečioms nustatytiems apsimestiniams etapams ar konkrečiai dalims, nedarant jokio poveikio likusiems tam tikro darinio etapams ar dalims. Tokiu būdu užtikrinant, kad priemonė, kuri nukreipta prieš mokesčių piktnaudžiavimą, iš tiesų būtų taikoma proporcingai (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Galimos ir tokios situacijos, kai įmonė atlieka daug įvairių sandorių, bet jie yra savarankiški. Dėl to gali susiklostyti situacija, kad kai kurie sandoriai yra pagrįsti verslo logika, turi realų ekonominį pagrindą bei yra teisėti mokestine prasme, tačiau kitas sandoris ar sandorių grupė gali būti tokie, kad jų vienintelis tikslas yra mokestinis sukčiavimas ir mokesčių vengimas. Todėl būtent mokesčių administratorius turi kompetenciją tokius santykinai savarankiškus sandorius ar jų grupę išskirti ir vertinti atskirai nuo kitos įmonės ar pasyvaus holdingo, ar patronuojančios įmonės veiklos, vertinti tokių sandorių komercines priežastis ir ekonominį pagrindumą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. balandžio 3 d. nutartis administracinėje byloje).

Toks agresyvus mokesčių planavimas, siekiant mokestinės naudos, pasinaudojant dividendų neapmokestinimo lengvata nėra toleruojamas. Tarptautiniu bei nacionaliniu lygmeniu tokius dirbtinius darinius, kurie piktnaudžiauja Patronuojančių ir dukterinių bendrovių teikiama nauda ir lengvatomis, siekiama pažaboti bei neutralizuoti. Apie tai, kokiomis priemonėmis siekiama kovoti su tokiais dirbtiniais (apsimestiniais) dariniais kalbama antrojoje darbo dalyje.

1.3. Dirbtinio darinio identifikavimo problematika

Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių administratoriui tenka pareiga įvertinti, ar įmonių grupės darinys nėra dirbtinis (apsimестinis), svarbu nustatyti, kokios aplinkybės yra reikšmingos bei vertinamos nustatant, ar įmonių grupėje egzistuoja dirbtinis darinys. Mokesčių administratorius yra numatęs kriterijus, kuriuos kompleksiskai vertina, nustatant, ar vieneto (vienetų grupės) darinys nėra apsimестinis:

- i) vieneto vadovai ar valdymo organai neturi tinkamos kvalifikacijos eiti tokias pareigas;
- ii) vienetė nėra darbuotojų arba jų yra per mažai deklaruojamai veiklai vykdyti;
- iii) vieneto darbuotojai neturi tinkamų įgaliojimų sutartoms funkcijoms atlikti;
- iv) vieneto darbuotojų patirtis, kompetencijos, darbo funkcijų vykdymui skiriamas laikas neatitinka vieneto veiklos pobūdžio ir / ar minimalių reikalavimų;
- v) svarbiausi vieneto sprendimai nėra priimami to vieneto vadovų ar valdymo organų;
- vi) vieneto valdybos narių susirinkimai vyksta ne įsisteigimo (įregistravimo) valstybėje;
- vii) vieneto pajamos yra tik pasyvios veiklos pajamos;
- viii) įsisteigimo valstybėje nėra faktinio vieneto būvimo (nėra patalpų, įrangos ir pan.), jei jos reikalingos veiklos vykdymui;
- ix) vienetas neturi banko sąskaitos jurisdikcijoje, kurioje yra įregistruotas;
- x) vieneto veikimo laikas trumpas arba jis įsteigiamas prieš pat dividendų mokėjimą;
- xi) kt.

Svarbu pažymėti, kad vienetas, turintis aukščiau nurodytų požymių, nebus iš karto traktuojamas kaip apsimестinis. Vertinant, ar darinys yra apsimестinis, turi būti atsižvelgiama į visus susijusius faktus bei aplinkybes. Kitaip tariant, vertinamos visos individualios aplinkybės, verslo struktūros pasirinkimas, akcijų priskyrimo priežastys bei reorganizavimo tikslingumas, o ne tik dividendų išmokėjimo faktas (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) yra pažymėjęs, jog tam, kad būtų laikoma, kad nacionalinės teisės aktu yra siekiama iš esmės išvengti sukčiavimo bei piktnaudžiavimo, teisės aktu turi būti konkrečiai siekiama sudaryti tokias kliūtis, tokiems veiksams, kuriems yra būdingas visiškai dirbtinių ir jokio ekonominio pagrindo neturinčių darinių sudarymas, kuomet tikslas yra neteisėtai pasinaudoti mokesčių

lengvata. Kompetentingos nacionalinės institucijos, siekdamos patikrinti, ar sudaryto sandorio tikslas yra sukčiavimas bei piktnaudžiavimas, turi ne tik taikyti jau iš anksto nustatytus bendrus kriterijus, bet ir kiekvienu konkrečiu atveju bendrai patikrinti atitinkamą sandorį (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2017 m. rugsėjo 7 d. sprendimas).

Pagal šiuos, mokesčių administratoriaus numatytus kriterijus, vertinant, ar įmonių grupėje darinys yra apsimestinis, kyla poreikis vienetais turėti pagrįstus, komercines priežastis atspindinčius įrodymus, kodėl pastarieji pasirinko konkrečią verslo struktūrą, ar iš tiesų veiklos turinys yra pakankamas. Nors mokesčių administratorius numato ne baigtinį ekonominio turinio požymių vertinimo sąrašą, tačiau iš pateikto galima spręsti, kad žmogiškieji išteklių, tokie kaip kompetentingi vieneto vadovai ir darbuotojai, be kita ko, techniniai aspektai, tokie kaip faktinis vieneto būvimas, įsisteigimo valstybėje, apimantis patalpas ar įrangą, vertinant darinio dirbtinumą yra neatsiejami kriterijai. Tačiau, kaip ir minėta, ne visais atvejais, tad toks neapibrėžtumas iš esmės gali kelti pagrįstų klausimų, ar iš tiesų, vienetas, atitinkantis tokius mokesčių administratoriaus numatytus kriterijus, yra apsimestinis, ar tai neriboja verslo pasirinkti ekonominei veiklai vykdyti organizacinių struktūrų bei įsisteigimo laisvės.

Kyla klausimas, ar pasyvi kontroliuojančioji bendrovė, atitinkanti mokesčių administratoriaus numatytus kriterijus iš ties yra dirbtinė, įvertinant verslo turinį. Šiame kontekste svarbu pažymėti, kad pasyvus holdingas pats savaime negali būti pripažintas apsimestiniu dariniu – tai, kad patronuojančiosios bendrovės nerezidentės ekonominę veiklą sudaro jos patronuojamųjų bendrovių turto valdymas arba, kad šios patronuojančiosios bendrovės pajamos gaunamos tik iš šio valdymo, savaime negali reikšti, jog egzistuoja visiškai dirbtinis, ekonominio pagrindo neturintis darinys (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje).

Svarbus aspektas, kuris kelia abejonių, ar mokesčių administratoriaus numatytas nebaigtinis kriterijų, į kuriuos atsižvelgiama vertinant, ar darinys nėra apsimestinis, sąrašas yra pagrįstas. ESTT yra pažymėjęs, kadangi Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva yra siekiama palengvinti tarpvalstybinio Europos Sąjungoje apmokestinimo sistemą, valstybės narės negali vienašališkai nustatyti ribojamųjų priemonių (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2017 m. gruodžio 20 d. sprendimas). Kaip dr. P. Gruodis yra pastebėjęs, kad nors ir mokesčių administratorius pabrėžia, kad pateiktas kriterijų sąrašas yra tik orientacinis, tačiau tiek pats sąrašo egzistavimas, tiek jame esantys kriterijai akivaizdžiai prieštarauja ESTT

sprendime pateiktam išaiškinimui, kad valstybės narės negali taikyti jokių išankstinių kriterijų, kurių nenumato Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos nuostatos, vertindamos, kas yra dirbtinis darinys. Pavyzdžiui, tokie nurodyti kriterijai, kaip pajamų struktūra, veiklos vykdymo (rezidavimo) vieta, produkcijos nebuvimas, yra tie kriterijai, kuriuos ESTT *expressis verbis* analizuojamame sprendime įvardino kaip kriterijus, kuriais draudžiama vadovautis taikant įsisteigimo laisvės ribojimus, kadangi jie nėra numatyti direktyvoje. Taigi ir kiti sąraše esantys kriterijai, tokie kaip darbuotojų kvalifikacija, mažas darbuotojų skaičius deklaruojamai veiklai vykdyti, įgaliojimų, patalpų, banko sąskaitos neturėjimas, taip pat negali būti teisėtu įsisteigimo teisės ribojimo pagrindu ir su jais negali būti siejamos dividendų neapmokestinimo sąlygos (Gruodis, 2018).

Valstybės narės įpareigtos kovoti su piktnaudžiavimu Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva, tačiau tai nereiškia, kad valstybės narės turi diskreciją taikyti ir platesnio masto nacionalines kovos su piktnaudžiavimu priemones. To negalima daryti nei iš Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos preambulės, nei iš jos teksto. Be to, tai prieštarautų Tarybos direktyvos (ES) 2015/121 tikslui kovoti su piktnaudžiavimu visose valstybėse narėse tomis pačiomis sąlygomis, tuo pačiu būdu, taip siekiant nuoseklumo. Kitaip tariant Tarybos direktyvos (ES) 2015/121 nuostatos nesuteikia valstybėms narėms priimti nuostatas dėl kovos su piktnaudžiavimu, kurios būtų platesnės, nei leidžiama pagal 1 straipsnio 2 dalį. Tokiu atveju kiltų pavojus Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos, kuria atleidžiama nuo mokesčio dividendams ir kitam pelno paskirstymui bei siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo, tikslui ir paskirčiai (Weber, 2016, p. 103). Tad svarbu pažymėti, kad mokesčių administratorius vertindamas bei siekdamas konstatuoti, kad egzistuoja toks dirbtinis darinys, turi kiekvienu atveju bendrai įvertinti atitinkamą situaciją, kaip antai organizacinius, ekonominius ir kitus svarbius bendrovių grupės, kuriai priklauso atitinkama patronuojančioji bendrovė, požymius ir šios grupės struktūras bei strategijas (Europos Sąjungos Teisingumo Teismas 2017 m. gruodžio 20 d. sprendimas).

Pastebėtina, kad Europos Sąjungoje nėra nustatyta fiktyvių bendrovių skaičiaus ir tai padaryti yra sudėtinga. Kalbant apie minėtas anonimines fiktyvias bendroves bei bendroves „pašto dėžutes“ – reikia išnagrinėti bendrovę, kad būtų galima nustatyti, ar ji iš tiesų yra fiktyvi bendrovė, ar vykdo esminę ekonominę veiklą, galbūt turi darbuotojų, ar per įmonę vyksta dideli finansiniai srautai, o pastarieji atitinka įmonės vykdomą ekonominę veiklą ir (arba) darbuotojų skaičių. Tokio išsamumo duomenų paprastai nėra įvairiose viešai prieinamuose

duomenų bazėse, kuriose pateikiama informacija apie Europos Sąjungos bendroves. Specialios paskirties įmonių išsami informacija apie tiesiogines užsienio investicijas yra viešai prieinama, tačiau ne visose valstybėse narėse. Didelis fiktyvių bendrovių skaičius šalyje koreliuoja su keliomis kitomis savybėmis, pavyzdžiui, dideliu užsienio kapitalo bendrovių skaičiumi vienam gyventojui, užsienio kapitalo bendrovės yra daug pelningesnės nei vietinės, neįprastai dideliu tiesioginių užsienio investicijų santykiu su šalies bendruoju vidaus produktu, nuliniu arba mažu bendrovių mokesčių tarifu bei išskaičiuojamuoju mokesčiu (dividendai, palūkanos, honorarai). Tačiau nei vienas iš šių netiesioginių rodiklių negali būti laikomas galutiniu fiktyvių bendrovių buvimo, skaičiaus ar poveikio Europos Sąjungoje įrodymu. Vis dėlto šie rodikliai, vertinant juos kartu ir derinant su kitais šaltiniais, pavyzdžiui, informacija, gauta iš bendrovių audito, gali padėti geriau suprasti fiktyvių bendrovių reiškinį Europos Sąjungoje. Tad surinkti duomenis yra sudėtinga, nes nacionaliniuose registruose saugoma informacija yra dalinė (Krišto, Thirion, 2018, p. 13-14).

Tad svarbu kiekvienu konkrečiu atveju įvertinti visas susijusias individualias aplinkybes bei faktus, nustatant ar darinys yra dirbtinis ir pastarasis nevykdo realios ekonominės veiklos bei yra sukurtas mokesčių piktnaudžiavimo tikslais.

2. KOVA SU MOKESČIŲ VENGIMU DIRBTINIO DARINIO KONTEKSTE

Pastaruoju metu Europos Sąjunga priėmė ir šiuo metu vis dar svarsto priimti priemones, nukreiptas prieš dirbtinių darinių naudojimą įmonių grupėse, kai sudaromos tokios schemos, kurios naudojamos agresyviai mokesčių planavimui, siekiant išvengti pelno mokesčio mokėjimo, taip piktnaudžiaujant mokestinėmis lengvatomis ar susitarimais. Tarybos direktyva (ES) 2015/121 siekiama užtikrinti, kad Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos nuostatomis, kurios reglamentuoja dividendų neapmokestinimo pelno mokesčiu atvejus, nebūtų iš esmės piktnaudžiaujama. Prie šio pokyčio neabejotinai prisidėjo EBPO skirtas dėmesys kovai su mokesčių bazės erozija bei pelno perkėlimu, organizacijos pateiktos rekomendacijos paskatino Europos Sąjungos lygmeniu imtis priemonių, kurios būtų nukreiptos prieš mokesčių vengimą. Be kita ko, 2016 m. liepos 13 d. priimta Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (angl. *Anti-Tax Avoidance Directive*) (toliau – Kovos su mokesčių vengimu direktyva arba ATAD) ir šios direktyvos pakeitimo iniciatyva dėl ekonominio veiklos turinio nustatymo, kuria siekiama griežtinti tarptautinių įmonių grupių veiklos kontrolę.

2.1. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos reikšmė kovoje su pelno mokesčio vengimu

Agresyvus mokesčių planavimas, kuris neretai vykdomas iš esmės pasinaudojant nacionalinių teisės aktų spragomis ir neatitikimais, neabejotinai skatina kovą su mokestiniu piktnaudžiavimu bei mokesčių slėpimu. Ši opi problema sprendžiama Europos Sąjungos lygmeniu, nuo 1920 m., kai pirmą kartą buvo parengtos tarptautinės mokesčių taisyklės, pasaulinė aplinka smarkiai pasikeitė – dėl globalizacijos, besikeičiančių verslo modelių ir geopolitinių pokyčių atsirado naujų ekonominių galimybių ir iššūkių. Ekonominei aplinkai tapus mobilesne bei globalesne įmonių struktūros tampa vis sudėtingesnės, tad tampa lengviau perkelti pelną ir taip sumažinti mokestinę našą. Todėl daugelį šių taisyklių reikėjo atnaujinti, kad būtų pašalintos spragos ir neatitikimai, dėl kurių atsiranda dvigubas apmokestinimas bei neapmokestinimas. Šie pokyčiai paskatino EBPO, bendradarbiaujant su G20, pradėti vykdyti projektą skirtą kovai su mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimu (angl. *Base Erosion and Profit Shifting*) (toliau – BEPS). Projekto esmė – užtikrinti, kad tarptautinėmis mokesčių

taisyklėmis nebūtų sudaromos palankesnės sąlygos perkelti įmonių pelną iš ten, kur vykdoma reali ekonominė veikla ir kuriama vertė. 2013 m. buvo paskelbtas ambicingas ir išsamus 15 punktų BEPS veiksmų planas, kuriuo siekiama gerinti mokesčių taisyklių nuoseklumą tarpvalstybiniu mastu ir didinti skaidrumą (OECD *work in taxation*, 2021).

BEPS veiksmų plane, patvirtintame 2015 m., numatyta 15 veiksmų, apimančių įmonių mokesčių vengimo praktikoje naudojamus elementus ir agresyvaus mokesčių planavimo schemas. Du konkretūs veiksmai turėjo įtakos rizikai, susijusiai su fiktyvių bendrovių piktnaudžiavimu mokesčių lengvatomis. Atsižvelgiant į tai, kad fiktyvios bendrovės naudojamos ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis nustatytais lengvatomis pasinaudoti (angl. *treaty shopping*), EBPO BEPS 6 veiksmas pažymi, kad viena opiausių problemų, kurias siekiama išspręsti yra piktnaudžiavimas sutarčių teikiama nauda. Neigiamą poveikį valstybių biudžetams, tad ir pačioms valstybėms bei mokesčių suverenitetui daro išmokamos įvairios išmokos bei suteiktos lengvatos tokiais atvejais, kai įstatymo leidėjo valia pastarosios numatytos nebuvo, kai yra pasinaudojama sukurtomis bei veikloje taikomomis dirbtinėmis schemomis, kurios susijusio su piktnaudžiavimu sutartimis. Kyla poreikis numatyti bei susitarti dėl minimalių standartų, kurie būtų skirti kovoti su piktnaudžiavimu mokesčiais bei sutarčių teikiamomis lengvatomis. Piktnaudžiavimo prevencijai buvo pateiktos taisyklės, kurios nacionalinėje sistemoje lanksčiai gali būti taikomos.

Tokios taisyklės apima iš esmės tokias strategijas, kuriomis asmenys, nesantys šalies rezidentai, siekdami gauti mokesčines lengvatas, kurios numatytos mokesčių sutartyse, būtent tos šalies rezidentams, t. y. įkuriant jokios pagrįstos ekonominės veiklos nevykdančią fiktyvią įmonę toje šalyje. Tokioms strategijoms užkirsti kelią EBPO numato, jog visų pirma, turi būti aiškios ir konkrečios formuluotės pateiktos mokesčių sutartyse. Turi būti konkretus bei aiškus teiginys, jog valstybės draudžia tokį mokesčių sumažinimą, prieštaraujantį įstatymo leidėjo valiai bei draudžia mokesčių vengimą. Rekomenduojama apsibrėžti, kad valstybės, kurios sudaro mokesčines sutartis turi tikslą išvengti tokių situacijų, kai yra suteikiamos galimybės neapmokestinti. Šiame kontekste įskaitant ir tokius susitarimus dėl minėtų palankesnių sutarties sąlygų, kai pastarosios neturėtų būti suteiktos. Be kita ko, remiantis EBPO pavyzdine mokesčių konvencija įtraukti lengvatų apribojimo taisyklę (angl. *limitation on benefits rule – LOB*). Šios taisyklės tikslas riboti galimybes pasinaudoti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių teikiama nauda subjektams, atitinkantiems tam tikras sąlygas kaip juridinio asmens forma, nuosavybė ir bendrovių veikla, užtikrinti, kad iš tiesų yra pakankamas ryšys tarp

valstybės, kurioje ūkio subjektas reziduoja bei paties ūkio subjekto. Taip pat buvo įtraukta ir bendresnė kovos su piktnaudžiavimu taisyklė – pagrindinio tikslo nustatymo taisyklė (angl. *Principal Purposes Test rule – PPT*). Ši taisyklė įtraukta tuo tikslu, kad apimti tas situacijas, kurioms netaikoma lengvatų apribojimo taisyklė, ji yra bendresnio pobūdžio bei pagrįsta pagrindiniais susitarimų ar sandorių tikslais. Pagal pagrindinio tikslo testą mokesčių administratorius gali atsisakyti suteikti mokesčių sutarties lengvatą, jei vienas iš pagrindinių mokesčių mokėtojo tikslų buvo gauti mokestinę lengvatą. Sutarties teikiama nauda galima pasinaudoti tik tais atvejais, kuomet nėra prieštaraujama pačiam sutarties tikslui (OECD *Preventing the Granting of Treaty...*, 2015).

Tuo tarpu EBPO BEPS 7 veiksmu siekiama užkirsti kelią dirbtiniam nuolatinės buveinės statuso išvengimui, kuris gali pasireikšti ir steigiant fiktyvias bendroves. Tai susiję su metodais, naudojamais siekiant dirbtinai išvengti nuolatinės buveinės statuso ir su juo susijusių mokesčių, neatsižvelgiant į vietą, kurioje vykdoma pagrindinė įmonės verslo veikla. Taikydamos lengvatų apribojimo taisykles ir pagrindinio tikslo nustatymo taisykles, šalys gali nustatyti, ar bendrovė yra tikroji rezidentė, o ne tik piktnaudžiauja sutarčių nuostatomis. Tad pagrindinis šio veiksmo tikslas ir yra kovoti su tokiais mokesčių vengimo strategijomis, kurias dažnai naudoja tarptautinės įmonės, siekdamos išvengti mokesčių.

Vienas iš pagrindinių BEPS projekto uždavinių – peržiūrėti nuolatinės buveinės sąvoką, kuri, kaip manoma, yra netinkama arba nepakankama atsižvelgiant į pastarojo meto ekonominius, technologinius ir politinius pokyčius, dėl kurių gali atsirasti dvigubo neapmokestinimo ir agresyvaus mokesčių planavimo reiškinių, o tai gali pakenkti valstybių lygiateisiškumui (Santos, Lopes, 2016, p. 305). Mokesčių sutartyse paprastai numatoma, kad užsienio įmonės verslo pelnas apmokestinamas valstybėje tik tuo atveju, jei toje valstybėje įmonė turi nuolatinę buveinę, kuriai priskiriamas pelnas. Todėl nuolatinės buveinės apibrėžtis, pateikta mokesčių sutartyse, yra labai svarbi nustatant, ar įmonė nerezidentė turi mokėti pelno mokestį kitoje valstybėje. BEPS veiksmų planas ir paskatino peržiūrėti tokią apibrėžtį, kad būtų užkirstas kelias tam tikroms įprastoms mokesčių vengimo strategijoms, kurios šiuo metu naudojamos siekiant apeiti esamą nuolatinės buveinės apibrėžtį, pavyzdžiui, susitarimams, pagal kuriuos mokesčių mokėtojai pakeičia patronuojamąsias įmones, kurios tradiciškai veikė, komisionierių sutartimis (agento veikla), dėl kurių pelnas perkeliamas iš šalies, kurioje vyko pardavimai, iš esmės nekeičiant toje šalyje atliekamų funkcijų (OECD *Preventing the Artificial Avoidance...*, 2015). Dėl tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių spragų ir

buvo atkreiptas dėmesys dėl nuolatinės buveinės apibrėžimo, siekiant išvengti pelno neapmokestinimo, kai ekonominė veikla vykdoma kitose jurisdikcijose (OECD/G20 BEPS *Project Executive Summaries...*, 2015).

EBPO pripažįsta ir supranta piktnaudžiavimą sutartimis gana tiksliai, nes sistemingai deda suderintas pastangas, įgyvendinant įvairias iniciatyvas ir pagal minėtus BEPS projekto veiksmus, siekdama pažaboti struktūras, kurioms trūksta ekonominio turinio ir funkcionalumo. Visiškai dirbtinės ar tuščios įvairių formų „pašto dėžutės“ subjektai nėra priimtini (nepaisant jų finansinio kapitalo ir teisinio statuso). Atitinkamai EBPO aiškiai supranta, kad apmokestinimo nebuvimas arba mažas apmokestinimas pats savaime nekelia susirūpinimo, tačiau jis tokiu tampa tada, kai yra susijęs su praktika, dirbtinai atskiriančia apmokestinamąsias pajams nuo generuojančios veiklos. Bendrovės neturėtų būti laikomos piktnaudžiaujančiomis lengvatomis, kai steigiamas realią ekonominę veiklą vykdančias verslas (Tavares, Bogenschneider, 2015, p. 494).

Toks dėmesys, skirtas tarptautiniu lygmeniu problemai, kuri iš esmės susijusi su fiktyvių įmonių steigimu, neabejotinai suponuoja poreikį ne tik keisti mokesčių sutartis, tačiau ir tarptautiniu lygmeniu įtvirtinti taisykles, o pastarąsias perkelti į nacionalinį lygmenį. Tad toliau aptariamos direktyvos, kurios buvo parengtos neabejotinai atsižvelgiant į EBPO rekomendacijas skirtas kovoti su bazės erozija ir pelno perkėlimu.

2.2. Kovos su piktnaudžiavimu dividendų lengvatomis taisyklė

Valstybės narės kasmet patiria milijardus eurų nuostolių ne vien tik dėl mokesstinio sukčiavimo bei mokesčių slėpimo, tačiau ir dėl agresyvaus mokesčių planavimo, pastarasis dažniausiai vykdomas pasinaudojant nacionalinių teisės aktų spragomis arba neatitikimais. Tad bendros kovos su piktnaudžiavimu taisyklės įgyvendinimas yra reikalingas bei pagrįstas. Be kita ko, konkrečiai kovos su mokesčių vengimu taisyklės yra vienos iš tų priemonių, kurios taikomis iš esmės siekiant užtikrinti, kad būtent pelno mokestis būtų sumokamas ten, kur sukuriama vertė bei uždirbamos pajamos (Steponavičienė, 2022, p. 82).

Minėta, kad pradėjus piktnaudžiauti Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva, agresyvaus mokesčių planavimo bei mokesčių vengimo schemoms pasiekus didžiulį mastą tarptautiniu lygmeniu, buvo inicijuoti direktyvos pakeitimai. Šiems pakeitimams, be kita ko, įtakos turėjo EBPO rekomendacijos bei BEPS veiksmų plano iniciatyva. Tad Tarybos

direktyva (ES) 2015/121 siekiama įtvirtinti iš esmės bendrąją antivengiminę taisyklę, kurios esmė yra užkirsti kelią agresyviai mokesčių planavimui. Būtent šia direktyva siekiama užkirsti kelią naudoti Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos teikiama nauda bei lengvatomis dirbtinių (apsimestinių) darinių atžvilgiu.

Taryba, spręsdama pagal specialią teisėkūros procedūrą ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai leidžia direktyvas dėl valstybių narių įstatymų bei teisės aktų, kurie turi tiesioginę įtaką vidaus rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo (Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo..., 2016). Tad Taryba atsižvelgusi į Europos Komisijos pasiūlymą, Europos Parlamento bei Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto nuomonę priėmė Tarybos direktyvą (ES) 2015/121. Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas palankiai vertino pasiūlymą dėl Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos keitimo, kadangi tai būtų svarbus postūmis įgyvendinant veiksmų planą stiprinti kovą su mokesčiniu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu (Europos ekonomikos ir socialinių reikalų...,2014). Šis sprendimas buvo priimtas, kadangi pagal Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvą dukterinių bendrovių patronuojančiosioms bendrovėms mokami dividendai bei kitas pelno paskirstymas neapmokestinami išskaičiuojamaisiais mokesčiais ir panaikinamas tokių pajamų dvigubas apmokestinimas patronuojančios bendrovės lygiu, tad yra būtina užtikrinti, kad tokia teikiama nauda nepiktnaudžiautų į Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos sritį patenkantys mokesčių mokėtojai. Atkreipiamas dėmesys, kad valstybės narės iš esmės taiko nacionalines ar sutartimis paremtas nuostatas, kuriomis yra siekiama kovoti su mokesčiniu sukčiavimu, piktnaudžiavimu ar mokesčių slėpimu, tačiau tokios nuostatos savaime neturinčios spragų, tačiau jos gali būti ir dažnu atveju yra skirtingo griežtumo.

Tad svarbu, kad būtų užkirstas kelias piktnaudžiavimu ir mokesčių vengimo, užtikrinant, kad Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva būtų taikoma nuosekliai skirtingose valstybėse narėse, todėl yra naudinga į pastarąją įtraukti minėta bendrą minimalią kovos su piktnaudžiavimu taisyklę. Tokios taisyklės turi būti taikomos siekiant konkretaus tikslo – kovoti su vienu ar keliais apsimestiniais dariniais, kurie neatspindi jokio ekonominės realybės bei jas taikyti proporcingai. Tarybos direktyvoje (ES) 2015/121 numatyta, kad būtent valstybių narių mokesčių administratorius, turi atlikti objektyvų visų susijusių faktų bei aplinkybių vertinimą, nustatydamas, ar tam tikras darinys ar keli dariniai yra būtent piktnaudžiaujamojo pobūdžio. Pažymima, kad šiuo pakeitimu neturėtų būti daromas esminis pokytis pačių

valstybių narių gebėjimui taikyti nacionalines ar sutartimis paremtas nuostatas, kuriomis yra siekiama užkirsti kelią mokestiniam sukčiavimui ar piktnaudžiavimui bei mokesčių slėpimui.

Tarybos direktyvoje (ES) 2015/121 pabrėžiama, kad valstybės narės turėtų taikyti kovos su piktnaudžiavimu nuostatą spręsdamos būtent tuos klausimus, kurie konkrečiai susiję su apsimestiniais dariniais, tačiau taip pat gali pasitaikyti ir tokių atvejų, kai atskiri darinio etapai ar jo atskiros dalys yra apsimestiniais. Pažymima, kad valstybės narės turėtų turėti galimybę taikyti šią nuostatą, skirtą kovoti su piktnaudžiavimu, spręsdamos su konkrečiais tokiais etapais ar minėtomis dalimis susijusias problemas, tačiau nedarant jokio poveikio likusiems tam tikro darinio etapams ar dalims, kurie nėra apsimestiniai. Šiuo būdu padidinamas kovos su piktnaudžiavimu nuostatos veiksmingumu, garantuojant jos proporcingumą. Atkreiptinas dėmesys, kad požiūris, kurio laikantis yra vartojama formuluotė „tokia apimtimi kiek“, veiksmingas gali būti tais atvejais, kai atitinkami subjektai nėra apsimestiniai, tačiau kai, pavyzdžiui, akcijos, kuriomis remiantis yra paskirstomas pelnas, gali būti apsimestiniai būtent priskirtos valstybėje narėje įsisteigusiam mokesčių mokėtojui. Tai reiškia, kad jeigu remiantis tam tikro darinio teisine forma, yra perduodamos akcijų nuosavybės teisės, tačiau darinio savybės neatspindi jokios ekonominės realybės.

Tad iš esmės Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva buvo papildyta reikšmingomis nuostatomis apie dirbtinius (apsimestinius) darinius ir kovą prieš juos, numatant, kad valstybės narės nesuteikia jokių galimybių naudotis šios direktyvos teikiama nauda tokių darinių atžvilgiu, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos dalykui ir tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusiu faktus bei aplinkybes. Kaip minėta, darinys arba keli dariniai yra laikomi apsimestiniai, kiek jie iš esmės nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, kurios atspindėtų ekonominę. Darinys gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį, o šios direktyvos nuostatos nekliudo taikyti ir nacionalinių arba sutartimis paremtų nuostatų, kurios yra būtinos siekiant užkirsti kelią mokestiniam sukčiavimui, piktnaudžiavimui bei mokesčių slėpimui (Tarybos direktyva (ES) 2015/121..., 2015).

Pastebėtina, kad toks konkretus piktnaudžiavimo apibrėžimas yra gana siauras. Tarpininkaujančios Europos Sąjungos ir (arba) Europos ekonominės erdvės šalys ir tarptautinės įmonės, kurios naudojami direktyvos lengvatomis (angl. *directive shopping*), dabar turi aiškesnes gaires ir standartus su gana konkrečiomis sąvokomis, kuriose piktnaudžiavimas apibrėžiamas gana siaurai. Numatytos nuostatos, draudžiančios tik visiškai dirbtinius

susitarimus, todėl juo netiesiogiai įteisinamas mokesčių vengimas taikant kitus dirbtinius susitarimus. Pagal ESTT praktiką visiškai dirbtinės konstrukcijos jau buvo laikomos piktnaudžiaujančiomis, todėl neteisėtos. Teisės mokslo tyrėjai kritikuoja, kad taikant kovos su piktnaudžiavimu taisyklę pagal Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvą, galėjo būti priimtas, pavyzdžiui, tikrosios nuosavybės testas. Tačiau galima teigti, kad pirminėje Europos Sąjungos teisėje įtvirtintų pagrindinių laisvių taikymas apribotų griežtesnių kovos su piktnaudžiavimu standartų taikymą valstybėse narėse, o atsižvelgiant į šį minimalų standartą, kuris įtvirtintas iš dalies pakeistoje Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvoje, toks aiškinimas dar labiau sustiprėja (Tavares, Bogenschneider, 2015, p. 494). Šios direktyvos nuostatos iš esmės buvo perkeltos į nacionalinę teisę. Tačiau po šios Tarybos direktyvos (ES) 2015/121 priėmimo nepraėjus nei metams laiko buvo priimta Kovos su mokesčių vengimu direktyva, kurios taikymas apima platesnį subjektų ratą.

2.3. Bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė

Europos Sąjungos tiesioginių mokesčių harmonizavimo istorijoje tapo bene svarbiausia Kovos su mokesčių vengimu direktyva, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimu praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje pirmą kartą Europos Sąjungos lygiu įtvirtinta bendroji privaloma kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, taikytina pelno mokesčio srityje. Šią direktyvą priimti paskatino siekis koordinuotai įgyvendinti EBPO rekomendacijas, nukreiptas prieš mokesčių vengimą, be kita ko, didėjantis tarptautinės bendruomenės nepakantumas agresyviai tarptautiniam mokesčių planavimui ir nacionalinių pelno mokesčio sistemų skirtumai (Steponavičienė, 2018, p. 509-510).

Taryba atsižvelgdama į tai, kad dabartiniai prioritetai tarptautinio apmokestinimo srityje iš esmės rodo poreikį užtikrinti, kad mokesčiai būtų mokami būtent ten, kur gaunamas pelnas bei sukuriama vertė numato, kad yra būtina atkurti pasitikėjimą mokesčių sistemų teisingumu bei leisti Vyriausybėms veiksmingai naudotis savo mokesčių suverenumu. Taryba, palankiai vertindama EPBO BEPS išvadas, numato, kad pirmenybė turėtų būti teikiama Europos Sąjungos direktyvoms. Yra būtini bendri strateginiai bei koordinuoti veiksmai, siekiant pagerinti vidaus rinkos veikimą bei padidinti kovai su BEPS skirtos iniciatyvos teigiamą poveikį. Todėl tik bendra sistema gali padėti išvengti rinkos susiskaidymo bei pašalinti egzistuojančius neatitikimus. Į šios direktyvos taikymo sritį nepageidautina įtraukti tokio tipo

subjektus, kuriems nėra taikomas pelno mokestis valstybėje narėje, pirmiausia tai yra skaidrūs subjektai. Yra būtinos taisyklės, kurios būtų skirtos kovai su mokesčių bazės erozija vidaus rinkoje ir pelno perkėlimu iš vidaus rinkos. Nors šiam tikslui Kovos su mokesčių vengimu direktyva numato taisyklės plataus pobūdžio mokesčių piktnaudžiavimo srityse kaip palūkanų atskaitymo ribojimo, perkėlimo apmokestinimo, bendros kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklės, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių ir taisyklių, skirtų šalių mokestinės tvarkos neatitikimų problemai spręsti, konkrečiai atkreipiamas dėmesys ir į dirbtinius (apsimestinius darinius).

Kadangi mokesčių sistemose numatytos bendros kovos su piktnaudžiavimu taisyklės, skirtos kovoti su žalinga mokesčių praktika, dėl kurios kol kas nenustatytos specialios nuostatos, tad bendrą kovos su piktnaudžiavimu taisyklių paskirtis yra užpildyti būtent tokias spragas. Žinoma, tai neturėtų daryti poveikio jau numatytų specialių kovos su piktnaudžiavimu taisyklių taikymui. Numatoma, kad bendros kovos su piktnaudžiavimu taisyklės Europos Sąjungoje turėtų būti taikomos apsimestiniams dariniams. Mokesčių mokėtojai, kitu atveju, turėtų turėti teisę pasirinkti veiksmingiausią struktūrą mokesčių požiūriu, savo komercinei veiklai vykdyti. Pažymima, kuomet yra taikomos bendros kovos su piktnaudžiavimu taisyklės, tai neturėtų užkirsti kelio valstybėms narėms taikyti sankcijas, o vertinant, ar darinys yra apsimestinis, valstybės narės turėtų tokią galimybę, atsižvelgti į visas pagrįstas ekonomines priežastis, įskaitant ir finansinę veiklą.

Tad į Kovos su mokesčių vengimu direktyvą buvo įtraukta bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė, apimanti apsimestinius darinius. 6 straipsnyje numatyta taisyklė: „Apskaičiuodama pelno mokestį, valstybė narė neatsižvelgia į darinį ar kelis darinius, kurių sukūrimo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinė nauda, kuri prieštarauja taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį“. Pažymėtina, kad lygiai taip pat kaip ir Tarybos direktyvoje (ES) 2015/121 darinys ar keli dariniai laikomi apsimestiniais, jeigu pastarieji nebuvo sukurti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.

Subjekto arba nuolatinės buveinės nepaskirstytos pajamos, gautos iš apsimestinių darinių, kurių sukūrimo esminis tikslas yra gauti mokestinės naudos, įtraukiamos į mokesčių mokėtojo valstybės narės mokesčio bazę. Šiame kontekste darinys ar darinių grupė yra laikomi apsimestiniais, jei tas subjektas arba nuolatinė buveinė neturėtų turto arba nebūtų prisiėmę

rizikos, iš kurių gaunamos visos jų pajamos arba jų dalis, jeigu pastarieji nebūtų kontroliuojami bendrovės, kurioje vykdomos su tuo turtu bei rizika susijusios vadovaujančių asmenų funkcijos, kurios atlieka svarbų vaidmenį generuojant kontroliuojamosios bendrovės pajamas (Tarybos direktyva (ES) 2016/1164..., 2016).

Ši bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė tiesiogiai buvo perkelta į valstybių narių nacionalinę teisę. Tad Pelno mokesčio įstatyme nuo 2019 m. sausio 1 d. galioja bendroji kovos su mokesčių vengimu taisyklė, 11 straipsnio 8 dalis papildyta nuostata, jog „Apskaičiuojant pelno mokestį, neatsižvelgiama į darinį ar kelis darinius, kurių nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinės naudos, ir todėl jie laikomi apsimestiniai, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau negu vieną etapą ar dalį. Darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais, jeigu jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę“ (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Tai suponuoja, kad apmokestinimas pelno mokesčiu atsiranda ne tik tuomet, kai pagrindinis tikslas yra mokestinė nauda, tačiau ir tuomet, kai vienas iš pagrindinių tikslų gali būti naudos siekimas, nors ir yra vykdoma reali ekonominė veikla. Vertinant mokestines rizikas gali būti naudojami ne vien tik ši norma. Kitas svarbus aspektas, kad Mokesčių administravimo įstatyme yra įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas, kuris numato, kad „mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai“ (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Taikant turinio viršenybės prieš formą principą, iš esmės yra atliekamas konkretaus mokestinio teisinio santykio dalyvio veiklos, kaip ji suprantama šioje įstatymo nuostatoje, turinio vertinimas. Šis veiklos vertinimas atliekamas siekiant ne sukurti, pakeisti ar panaikinti mokestinius teisinius santykius, t. y. santykius, kurie yra reguliuojami mokesčių įstatymų ir juos lydinių teisės aktų, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius. Būtent tai reiškia, kad taikant šį principą yra atliekamas tokios mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos vertinimas, pirmenybę teikiant ne šios veiklos formaliai išraiškai, bet jos turiniui, kuri ne tik tiesiogiai ir betarpiškai yra susijusi su konkrečiais mokestiniais teisiniais santykiais, bet ir kuri lemia (lėmė) šių santykių ar jų dalies atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m.

birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje). Turinio viršenybės prieš formą principą galima taikyti tik tokiu atveju, kai:

- i) Sandoris yra visiškai dirbtinis ir turintis vienintelį tikslą – gauti mokestinės naudos;
- ii) Sandoris neturėjo jokių kitų, ekonomiškai arba kitaip pagrįstų, tikslų;
- iii) Mokesčių mokėtojas turėjo tikslą gauti mokestinės naudos ateityje;
- iv) Mokesčių administratorius turi pakankamai objektyvių duomenų atkurti iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje).

Tad norint taikyti šį turinio viršenybės prieš formą principą, kuris iš pirmo žvilgsnio galėtų koreliuoti su Pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnio 8 dalies nuostata, reikia nustatyti, kad mokesčių mokėtojo vienintelis tikslas buvo gauti mokestinės naudos. Nors šios nuostatos ir turi panašumų, yra vertinamas veiklos ekonominis turinys, o ne formali išraiška, tačiau, kaip minėta, turinio viršenybės prieš formą principas taikomas tik tuo metu, kai subjekto pagrindinis tikslas yra mokestinės naudos siekimas. Pelno mokesčio įstatymo minėta nuostata taikoma platesniam subjektų ratui, suponuodama jos griežtumą, kad taikoma ne tik tuomet, kai mokesčių mokėtojo pagrindinis tikslas yra gauti mokestinės naudos, tačiau ir tuomet, kai vienas iš pagrindinių tikslų yra mokestinės naudos siekimas, nors galimai ir yra tam tikra ekonominė logika. Tad kiekvieną atvejį reikia vertinti individualiai.

Pastebėtina, kad specialiosios taisyklės, skirtos kovai su piktnaudžiavimu dividendų neapmokestinimo lengvatomis, kiek tai yra susiję su dividendų mokėjimu ar gavimu tarp Lietuvos ir užsienio vienetų ir bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklių, įtvirtintų Pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalyje ir 11 straipsnio 8 dalyje, formuluotės nėra identiškos, tačiau labai panašios (Steponavičienė, 2022, p. 196).

Taisyklių formuluotės turi du esminius skirtumus. Visų pirma, aptarta Pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta taisyklė yra taikoma konkrečiai tik dividendų išmokėjimo ar gavimo atvejais, o taisyklė, kuri įtvirtinta Pelno mokesčio 11 straipsnio 8 dalyje taikoma bet kuriam atvejui, kuris patenka į pelno mokesčio įstatymo reguliavimo sritį. Antras svarbus aspektas, kad kovos su piktnaudžiavimu dividendų lengvatomis taisyklė turi būti taikoma tik tais konkrečiais atvejais, kai mokestinės naudos tikslas prieštarauja Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos tikslui, o tuo tarpu kitos taisyklės sąlygos, jos taikymo mechanizmas bei pasekmės yra identiškos bendrajai Pelno mokesčio įstatymo įtvirtintai

taisyklei. Anot dr. I. Steponavičienės įgyvendinus bendrąją kovos su mokesčių vengimu taisyklę, specialioji taisyklė skirta kovai su piktnaudžiavimu dividendų lengvatomis taisyklė faktiškai prarado prasmę ir tapo pertekline, dubliuojančia nuostata ir vertinant tokius imperatyvius teisėkūrai taikomus reikalavimus kaip efektyvumas, aiškumas bei sistemiškumas, svarstyti Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 1 straipsnio 1-2 dalių, dubliuojančių ATAD 6 straipsnio 1-2 dalis (šios nuostatos yra platesnės apimties) keitimo inicijavimas. Iš to sektų ir Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintos tik dividendams skirtos specialiosios kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklės panaikinimas, atsižvelgiant į tai, kad bet koks tekstas įstatyme negali būti savitiksliis. Tad tai, kad taisyklės suformuluotos skirtingai, bet iš esmės taikomis taip pat, būtų iš esmės pažeisti esminiai teisėkūros principai bei teisinio tikrumo principas (Steponavičienė, 2022, p. 197-198).

Autorės nuomone, toks aptartų taisyklių panašumo egzistavimas iš esmės kelią klausimą, ar Pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta kovos su piktnaudžiavimo dividendų lengvatomis taisyklė nėra perteklinė, kuomet turime bendrąją kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklę, kuri iš esmės galėtų būti taikytina ir pastaraisiais atvejais.

2.4. Inicatyva dėl ekonominės veiklos turinio nustatymo

Tai, kad įmonių grupių mokestinis piktnaudžiavimas vis dar yra opi problema ir nėra užkirstas kelias mokestiniam sukčiavimui bei mokesčių vengimui, parodo naujos Europos Sąjungos institucijų iniciatyvos. Atsižvelgiant į tai, kad sąžiningo bei veiksmingo apmokestinimo vidaus rinkoje užtikrinimas ir kova su mokesčių vengimu bei slėpimu vis dar yra svarbūs Europos Sąjungos politikos prioritetai, siūlomas dar vienas Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos pakeitimas, apimantis tarptautinių įmonių grupių dirbtines struktūras. Europos Komisija siekdama iš esmės Europos Sąjungoje užtikrinti kovą su agresyviu mokesčių planavimu bei mokesčių skaidrumą, skelbia naują iniciatyvą – pasiūlymą dėl Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos pakeitimo, Tarybos direktyvą, kuria nustatomos taisyklės, kuriomis siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui priedangos subjektams mokesčių tikslais (toliau – ATAD3 direktyva) (Europos komisija, 2021, p. 1).

Europos Komisijos pateiktame aiškinamajame memorandume dėl ATAD3 direktyvos pasiūlymo numatoma, kad pastaroji būtų iš esmės įtrauki bei ja siekiama apimti visas įmones, kurios gali būti laikomos valstybės narės rezidentėmis mokesčių tikslais, neatsižvelgiant į jų

teisinę formą. Teigiama, kad ATAD3 direktyva taikoma konkrečiai schemai, naudojamai būtent mokesčių vengimo arba mokesčių slėpimo tikslais. Kaip ir anksčiau aptarta, pagal tokias schemas Europos Sąjungoje steigiamos įmonės, kurios, kaip iš pirmo žvilgsnio galėtų atrodyti, verčiasi ekonomine veikla, bet iš tiesų jokios realios ekonominės veiklos nevykdo. Tokių įmonių veikimo tikslas yra suteikti galimybę tikrajam savininkui arba visai grupei, kuriai pastarasis priklauso, gauti mokestinės naudos. Siekiant kovoti būtent su tokiomis schemomis, ATAD3 direktyva numato kriterijų, kuris padėtų valstybėms narėms nustatyti įmones, kurios dalyvauja ekonominėje veikloje, tačiau pastarosios neturi minimalaus veiklos pagrindo ir jomis yra piktnaudžiaujama mokestinei naudai gauti (veiklos pagrindo kriterijus). Tokiomis įmonėms, kurios neturi minėto veiklos pagrindo kriterijaus, nustatomos mokestinės pasekmės. Be kita ko, ATAD3 direktyva numato, kad viena valstybė narė automatiškai keisis informacija su kita valstybe nare bei galės pateikti jai prašymą atlikti didesnės įmonių grupės mokesčių auditą, kurios tenkina tam tikras sąlygas ir todėl yra laikomos priklausančiomis rizikos grupei, tačiau nebūtinai neturi veiklos pagrindo šios direktyvos tikslais. Viso to tikslas yra siekis atgrasyti nuo schemų taikymo neutralizuojant visą mokestinę naudą, kuri buvo arba gali būti gauta (Europos komisija, 2021, p. 9).

Tad po valstybių narių mokesčių administratorių padidinamuoju stiklu vis dar yra tokios tarptautinių įmonių grupių struktūros, kurias iš esmės sudaro ne kas kitas, kaip riboto ekonominio turinio holdingai bei tarpinės įmonės. Vis dar aktyviai tikrinami struktūrų pokyčiai, įmonių grupėms kuriant holdingines struktūras, ar tokie pokyčiai buvo atlikti pagrįstai dėl verslo (ekonominių) tikslų ar vis dėlto siekiant mokestinės naudos. Pažymėtina, kad ekonomine logika laikomos realios aplinkybės, duomenys ar įrodymai, kurie pagrįsti objektyviais dokumentais bei duomenimis, kad konkretus subjektas savo veiksmis ar ūkinėmis operacijomis iš esmės siekia ekonominės naudos, plėtoti verslą, uždirbti pajamas, o ne tik pasinaudoti mokesčių lengvatomis. Tai tarsi indikatorius, atsakantis į klausimą, ar kyla papildomo apmokestinimo rizika, jeigu patikrina mokesčių administratorius. Jeigu ekonominė logika pagrindžiama, tokios situacijos nebus laikomos mokesčių vengimu ir nekyla grėsmė būti apmokestintiems mokesčių administratorius. Tačiau jeigu ekonominės logikos nenustatyta, tai kelia riziką, kad tokios situacijos bus laikomos mokesčių vengimu ir papildomai apmokestinamos (Endrijaitis, 2021a).

Naujos taisyklės iš esmės pareikalautų įvertinti Europos Sąjungoje įsteigtų bendrovių tikrąją ekonominę veiklą bei ryšį su rezidavimo šalimi, o apie nepakankamą turinį pranešti

mokesčių administratoriui. Toks minimalus veiklos lygis numatytas siekiant įvertinti, ar įmonė nėra naudojama konkrečiai siekiant mokestinę naudą, kaip mokesčių lengvatos ar mažesni mokesčių tarifai, o jos turinys yra pakankamas. ATAD3 direktyvos projekte numatyti ekonominės veiklos turinio testai, kurie apimtų:

i) pajamų testą (ar daugiau nei 65% įmonės pajamų per pastaruosius 2 m. yra pasyvios pajamos (palūkanos, dividendai, honorarai, pajamos iš akcijų pardavimo/nekilnojamojo turto nuomos kt.); ar daugiau kaip 65% turto sudaro nekilnojamasis turtas ar kita, ypač didelės vertės, privati nuosavybė);

ii) tarpvalstybinį testą (ar daugiau kaip 55% įmonės pajamų buvo gauta iš arba mokėta vykdant tarpvalstybinius sandorius; ar daugiau kaip 55% įmonės turto yra kitose šalyse);

iii) valdymo ir administravimo testą (ar įmonės valdymas ir administravimas per pastaruosius 2 metus buvo perduotas trečiajai šaliai).

Įmonei, kuri atitinka visus numatytus testus, kiltų pareiga su metine pelno mokesčio deklaracija pateikti ir informaciją, kuri būtų susijusi su jos ekonominiu turiniu ir tai patvirtinančius dokumentus. Iš esmės įmonė turėtų nurodyti ar pastaroji turi patalpas valstybėje narėje, ar patalpomis dalijasi su kitomis grupės įmonėmis, taip pat informaciją apie banko sąskaitą, ar įmonė turi bei naudojasi bent viena banko sąskaita Europos Sąjungoje, galbūt turi el. pinigų sąskaitą, per kurią yra gaunamos pajamos bei informaciją apie direktorių, ar pastarasis yra rezidentas įmonės rezidavimo valstybėje, ar kitą informaciją apie darbuotojus. Visa tai reikšminga, nes ATAD3 direktyvoje įtvirtinta prielaida, jog įmonė mokestiniais metais neturi minimalaus veiklos pagrindo, kuomet ji pareiškia neatitinkanti vieno ar daugiau nustatyto minimalaus veiklos pagrindo rodiklių ar nepateikia reikiamų dokumentų. Visa tai suponuoja, kad jeigu įmonė nepateikia pagrįstų įrodymų, kad tam tikri sprendimai buvo priimti ne mokestiniais, bet komerciniais tikslais, tai mokesčių administratorius gali pripažinti, kad tą mokestinį laikotarpį įmonė būtų laikoma „tuščia“ ir nepakankamo ekonominio turinio, priedangos įmone ir tokiai įmonei būtų taikomos mokestinės pasekmės. Siekis kovoti su mokestiniu piktnaudžiavimu apimtų ir tai, kad tokioms dirbtinėms įmonėms iš jų registruotos buveinės jurisdikcijos nebūtų išduodama rezidentės pažyma, tai reiškia, kad jokios mokestinės lengvatos mokesčių tikslais netūrėtų būti taikomos. Turima omenyje lengvatos, kylančios iš dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bei Europos Sąjungos direktyvų, o gaunamos pajamos būtų tiesiogiai priskirtos akcininkams bei apmokestinamos jų lygmenyje (Nedzinskas, Kerpytė, 2023).

Tokia nauja Europos Komisijos iniciatyva, kuri buvo patvirtinta Europos Parlamento bei dabar priklauso nuo Tarybos balsavimo ir įsigalios nuo 2024 m. sausio 1 d., tik parodo vis dar augančią mokesčių vengimo ir piktnaudžiavimo praktiką įmonių grupėse, kad egzistuojančios antivengiminės priemonės nėra pakankamos kovojant prieš dirbtines struktūras. Siekiama dar griežčiau kontroliuoti tarptautines įmonių grupes, apsunkinti dirbtinių (apsimestinių) struktūrų kūrimą. Atsižvelgiat į tai, kad nebūtų vertinamos tokios įmonės, kurios iš esmės neturi tarptautinio elemento arba jis yra minimalus, galimai gali kilti diskriminavimo ar įsisteigimo laisvės principų ribojimo problema. Tačiau tai bus galima vertinti ateityje, jeigu naujoji iniciatyva bus patvirtinta ir įsigalios ATAD3 direktyva.

3. DIRBTINIO DARINIO IDENTIFIKAVIMAS PRAKTIKOJE, PROBLEMINIAI ASPEKTAI

3.1. Kovos su piktnaudžiavimu dividendų lengvatos taisyklės taikymas Lietuvoje

Nagrinėjamos temos aktualumą ir naujumą atspindi ir tai, kad nacionalinių teismų praktika dirbtinių darinių klausimu tik pradėta formuoti. Tad svarbu išanalizuoti, kaip dirbtinius darinius traktuoja Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), kadangi tai pirmoji Lietuvoje byla, kurioje taikoma kovos su piktnaudžiavimu dividendų lengvatomis taisyklė, kuri nacionaliniu lygmeniu galioja nuo 2016 m., o praktiką formuojanti nutartis priimta tik 2021 m. gruodžio 8 d.

LVAT iš esmės sprendė klausimą dėl įmonės grupės pripažinimo apsimestiniu dariniu patronuojančiai įmonei išmokamų dividendų apmokestinimo pelno mokesčiu tikslais. Nagrinėjamu atveju kilo klausimas dėl įmonių grupės, į kurią įeina Estijos įmonė kaip patronuojančioji bendrovė, pripažinimo apsimestiniu dariniu Patronuojančiu ir dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnio 2 dalies ir ją įgyvendinančio Pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalies prasme. Kaip matyti iš Tarybos direktyvos (ES) 2015/121 preambulės (2 ir 5 dalys), ja yra siekiama užtikrinti, kad Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva nepiktnaudžiautų į jos taikymo sritį patenkantys mokesčių mokėtojai bei, kad ši direktyva būtų nuosekliau taikoma skirtingose valstybėse narėse.

Byloje pareiškėjo UAB „Klaipėdos Translit“ (toliau – Bendrovė), akcininkai 2013 m. gruodžio 27 d. akcijų pirkimo-pardavimo sutartimi pardavė 55 proc. Bendrovės akcijų Didžiojoje Britanijoje įregistruotai įmonei (toliau – Britanijos įmonė). Britanijos įmonė už įsigytas akcijas atsiskaitė iš Lichtenšteine esančios kredito įstaigos sąskaitos. Pažymėtina, kad Britanijos įmonė buvo įsteigta 2013 m. spalio 14 d. tokiu adresu, kuriuo buvo registruota virš 350 kitų įmonių. Ši Britanijos įmonė, remiantis Britanijos mokesčių administratoriaus pateiktais duomenimis, likviduota nuo 2014 m. spalio 14 d. Tų pačių metų gruodžio 29 d. Britanijos įmonė akcijų pirkimo-pardavimo sutartimi visas savo turimas Bendrovės akcijas pardavė Estijos įmonei.

Estijos įmonė buvo įsteigta 2014 m. gruodžio 8 d., mokesčių administratoriaus vertinimu, minėta įmonė ginčo laikotarpiu nevykdė jokios realios (ekonominės, ūkinės) veiklos, o veiklai vystyti bei vykdyti pastaroji neturėjo nei žmogiškųjų išteklių, nei kitų resursų. Šios aplinkybės Bendrovės ir nebuvo neigiamos, nurodant, kad Estijos įmonė iš esmės

veikė kaip pasyvus holdingas, kuriam nėra reikalingi minėti ištekliai. 2016 m. Bendrovės Estijos įmonei išmokėjo ginčo dividendus už 2014 m.

Teisėjų kolegija pirmiausiai akcentuoja, kad byloje yra pakankamai objektyvių duomenų konstatuoti, kad akcijų pirkimo-pardavimo sandoriai tarp Britanijos įmonės bei Estijos įmonės vykdyti tokiomis sąlygomis, kurios nėra būdingos įprastinėje (komercinėje) praktikoje. Nebuvo nustatytos kitos objektyvios aplinkybės, kurios pagrįstų tokių sandorių ekonominę logiką. Šiuos sandorius, Teisėjų kolegijos vertinimu, pagrindžia glaudūs šių įmonių tarpusavio ryšiai (įskaitant ir tokius ryšius, kaip kontrolės veiklos aspektus), t. y. nagrinėjamu atveju pagrįsta vertinti, kad Britanijos įmonė iš esmės buvo valdoma (kontroliuojama) (tiesiogiai ar netiesiogiai) tų pačių asmenų, kurie kontroliavo ir Estijos įmonę (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje). Šiuo aspektu svarbu paminėti, kad LVAT kelia aktualų, pirmojoje darbo dalyje aptartą galutinės naudos gavėjo klausimą, kadangi svarbu nustatyti, kam toks susitarimas, įmonių grupės schema buvo naudingas.

Kitas svarbus momentas, kad mokestiniu patikrinimo metu buvo nustatyta, jog Bendrovė nemokėjo dividendų akcininkams už 2012 ir 2013 metus, t. y. tuo metu, kada Bendrovės akcininkai buvo fiziniai asmenys. O laikotarpiu nuo akcijų perleidimo Britanijos įmonei iki jų perdavimo Estijos įmonei nepaskirstytas pelnas padidėjo, tačiau toks padidėjimas neatsispindėjo ginčo akcijų pardavimo kainoje. Šios aplinkybės objektyviai patvirtina, kad vienas iš Estijos įmonės steigimo tikslų buvo pasinaudoti Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 5 straipsnyje ir Pelno mokesčio įstatymo 34 straipsnio 2 dalyje numatyta mokesčio lengvata.

Pagal Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalį ir Pelno mokesčio įstatymo 6 dalį, apsimestiniais dariniais pripažįstami tie, kurių nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja šios direktyvos dalykui ar tikslui, tačiau, kaip pabrėžiama Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 3 dalyje, tik tiek, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarbių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, t. y. jei darinys nustatytas dėl svarbių ekonominių priežasčių, kurios atspindi ekonominę realybę, jis negali būti laikomas apsimestiniu, net jei minėta nauda yra įgyjama. Būtent tokį vertinimą patvirtina Tarybos direktyvos (ES) 2015/121 preambulės 6 dalis, kurioje nurodyta, kad kovos su piktnaudžiavimu taisyklės turėtų būti taikomos

proporcingai ir siekiant konkretaus tikslo – kovoti su vienu ar keliais dariniais, kurie yra apsimestiniai, t. y., kurie neatspindi ekonominės realybės.

LVAT papildomai pamini Tarybos direktyvos (ES) 2015/121 preambulės 8 dalį, kurioje nurodyta, jog požiūris, kurio laikantis vartojama formuluotė “tokia apimtimi, kiek“ gali būti veiksmingas tais atvejais, kai atitinkami subjektai yra neapsimestiniai, tačiau kai, pavyzdžiui, akcijos, kuriomis remiantis paskirstomas pelnas, yra apsimestinai priskirtos valstybėje narėje įsisteigusiam mokesčių mokėtojui, t. y. jeigu pagal tam tikrą darinį, remiantis jo teisine forma, perduodamos akcijų nuosavybės teisės, tačiau jo savybės neatspindi ekonominės realybės. Kitaip tariant, minėtas vertinimas atliekamas konkrečios iš Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos kylančios naudos atžvilgiu, nepriklausomai nuo to, kad atitinkamas darinys kitais jo veiklos aspektais nėra apsimestinis.

Be kita ko, sprendžiant dėl darinio pripažinimo apsimestiniu Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 1 straipsnio 2 dalies taikymo tikslais, vertinamos tos reikšmingos aplinkybės, įskaitant ir objektyviais duomenimis pagrįstus grupėje tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvaujančių asmenų ketinimus, kuriuos leidžia nustatyti (patvirtinti ar paneigti) darinio nustatymo priežastis būtent šioje direktyvoje numatytos naudos gavimo momentu (vėliau susiklosčiusios (atsiradusios) svarbios komercinės priežastys, pagrindžiančios darinio nustatymo ekonominę logiką, nėra aktualios). Teisėjų kolegija pažymi, kad ginčo darinio, kurį sudaro Bendrovė, kaip dukterinė bendrovė, ir Estijos įmonė, kaip patronuojanti bendrovė, sukūrimas nebuvo paremtas kokiomis nors svarbiomis komercinėmis priežastimis, atspindinčiomis ekonominę realybę, dėl to Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 5 straipsnyje numatytos mokesčio lengvatos akivaizdžiai nepasiektų šia lengvata siekiamų tikslų bei vienas iš šio formalaus darinio sudarymo pagrindinių tikslų buvo pasinaudojimas aptariama apmokestinimo lengvata (mokesčio lengvata).

Pažymima, kad nagrinėjamu atveju nėra jokio objektyvaus pagrindo vertinti, kad įmonės steigimas Estijoje būtų pagrįstas siekiu pasinaudoti galbūt palankesne šios valstybės narės taikoma apmokestinimo sistema, t. y. realizuoti valstybių narių mokesčių mokėtojams suteiktą teisę pasinaudoti konkurenciniu pranašumu dėl pajamų apmokestinimo suderinimo nebuvimo. Pats patronuojančios įmonės steigimas kitoje valstybėje narėje faktas taip pat nepatvirtina siekio įgyti Bendrovės kontrolę, t. y. įmonės steigimas Estijoje pats savaime nepatvirtina, kad ši įmonė įsteigta dėl svarių komercinių priežasčių.

Pagrindą abejoti, kad nagrinėjamos įmonių grupės struktūra ginčui aktualiu laikotarpiu buvo nustatyta dėl svarių komercinių priežasčių, sudaro aplinkybės, kad Estijoje įsteigta įmonė vykdo Bendrovės valdymą (kontrolę) todėl, kad Estijos įmonės akcininkai (kurie iki akcijų perleidimo buvo ir Bendrovės akcininkai) bei Estijos įmonės vadovė yra nuolatiniai Lietuvos gyventojai (joks kitas Estijos ar kitos valstybės subjektas šiame valdyme nedalyvauja). Taip pat tai, kad tokia įmonių grupės struktūra nebuvo siekiama, pavyzdžiui, efektyvesnio valdymo organizavimo, ypač atsižvelgiant į tai, kad Estijos įmonės akcininkai buvo nuolatiniai Lietuvos gyventojai, patvirtina aplinkybę, kad Estijos įmonė neturėjo jokių materialinių ir žmogiškųjų išteklių. Svarbiu aspektu Teisėjų kolegija pažymi ir tai, kad Estijos įmonė, ginčo laikotarpiu, nuo įmonės Estijoje įsteigimo iki ginčo dividendų išmokėjimo, nevykdė jokios veiklos šioje valstybėje narėje ar kitose geografiškai artimose ar kokiais nors reikšmingais ryšiais su Estija susijusiose valstybėse. Be kita ko, nebuvo jokių objektyvių duomenų, tokių kaip ketinimų protokolų ar informacijos apie vedamas derybas, susirašinėjimus, atliekamus tyrimus, kurie iš esmės patvirtintų, kad Estijos įmonė ir ją kontroliavę akcininkai būtų ketinę vykdyti kokią nors, ekonominės logikos aspektu pateisinančią darinio nustatymą ar būtų ėmęsi kokių parengiamųjų veiksmų, veiklą. Atkreiptinas dėmesys, Teisėjų kolegija nevertina ateityje planuojamų susiklostyti santykių, kurie nėra aktualūs ginčo laikotarpiu, nes tokios aplinkybės nesudaro pagrindo nustatyti objektyvias darinio steigimo priežastis būtent aktualiu laikotarpiu.

Kaip svarbią komercinę priežastį, kuri minima Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyvos 1 straipsnio 3 dalyje, Teisėjų kolegija išskiria paprastesnę apskaitą ar kitus panašius verslo aplinkos pranašumus. Pažymėtina, kad Bendrovė nepateikė jokių įrodymų, pagrindžiančių, kaip ji pati teigė, kad tarpinių dividendų mokėjimo procedūra Estijoje yra paprastesnė nei Lietuvoje ir todėl nereikia atlikti finansinių ataskaitų audito. Tad nenustačius jokios objektyviais duomenimis pagrįstos įmonių grupės sukūrimo ekonominės logikos, ginčo dividendų mokėjimo aplinkybės patvirtina, kad vienas iš pagrindinių darinio tikslų buvo įgyti su Patronuojančių ir dukterinių bendrovių direktyva nesuderinamą mokesstinę naudą. Be kita ko, įmonių grupės, kaip apsimestinio darinio, vertinimas bylai aktualiu laikotarpiu sudarytų sandorių bei atliktų veiksmų, vėlesnė Estijos įmonės veikla ar kitos aplinkybės gali lemti visai kitokį vertinimą, tai reiškia, kad tik šiuo konkrečiu atveju nebuvo nustatyta aplinkybių, kurios būtų traktuojamos kaip svarios komercinės priežastys, kurios atitiktų ekonominę realybę, nagrinėjamo atvejo kontekste (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje).

Autorės nuomone, LVAT išsamiai analizavo susiklosčiusią situaciją, vertindamas reikšmingas aplinkybes bei atsižvelgdamas į bendrovės steigimo ekonominę logiką. Atsižvelgdamas į suformuluotą praktiką, kad pasyvus holdingas pats savaime nėra ir negali būti pripažįstamas dirbtiniu dariniu, Teismas vertino surinktus duomenis apie ekonominius bei organizacinius įmonių grupės požymius ir struktūrą. Nenustatęs svarbių darinio egzistavimo ekonominių priežasčių, kurios būtų atspindėjusios ekonominę realybę bei logiką įmonės steigimo metu bei pačių dividendų išmokėjimo momentu, konstatavo darinio dirbtinumą. Teismas akcentavo tai, kad nebuvo jokių objektyvių duomenų, kurie patvirtintų apie įmonės vykdomą ar ketinimą vykdyti kokią nors veiklą, kuri pateisintų ekonominę logiką. Pažymėtina tai, kad jeigu Teismas būtų išvelgęs ekonominę logiką, darinys negalėtų būti laikomas dirbtiniu, net jeigu mokestinė nauda ir būtų gaunama. Be kita ko, buvo vertinamos tokias aplinkybes kaip įmonės akcininkų kilmė, kas iš esmės suponuoja įsisteigimo laisvės ribojimą.

3.2. Įsisteigimo laisvės ribojimas, probleminiai aspektai

Sutartyje dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – SESV) įtvirtinta, kad vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimai yra draudžiami. Draudžiami, be kita ko, ir apribojimai vienos valstybės narės nacionaliniams subjektams, įsisteigusiems kitos valstybės narės teritorijoje, steigti atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves (Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo..., 2016). Šios pamatinės įsisteigimo laisvės vertybės Europos Sąjungoje yra neatsiejamos nuo nediskriminavimo principo, todėl svarbu įvertinti, ar iš tiesų aptartos taikomos taisyklės dėl užsienio vienetams išmokamų ir iš jų gaunamų dividendų neapmokestinimo netaikymo dirbtinių darinių atžvilgiu nėra diskriminuojančio pobūdžio.

ESTT savo sprendimuose ne kartą yra pažymėjęs, kad visų pirma reikia priminti, jog įsisteigimo laisvė pagal SESV 54 straipsnį apima pagal valstybės narės teisės aktus įsteigtų bendrovių, Europos Sąjungoje turinčių registruotą buveinę, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, teisę vykdyti veiklą kitose valstybėse narėse per patronuojamąją bendrovę, padalinį ar atstovybę (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2022 m. spalio 6 d. sprendimas). Įsisteigimo laisve siekiama užtikrinti galimybę, jog priimančiojoje valstybėje narėje kitų valstybių narių piliečiams bei minėtame SESV straipsnyje nurodytoms bendrovėms bus taikomas vienodas požiūris. Be kita ko, kiek tai susiję su bendrovėmis, yra draudžiama bet

kokia diskriminacija dėl buveinės vietos (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2020 m. kovo 3 d. sprendimas). Vienas svarbiausių aspektų, kurių yra pažymėjęs ESTT dar 2017 m., jog teise remtis įsisteigimo laisve nėra svarbi bendrovių akcininkų kilmė (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2017 m. gruodžio 20 d. sprendimas). Tai suponuoja, jog neatsižvelgiant į tai, kur yra įsteigtos kontroliuojančios bendrovės, joms turėtų būti taikomos iš esmės tos pačios mokestinės taisyklės.

Į įsisteigimo teisės taikymo sritį patenka tiek užsienyje, tiek toje pačioje valstybėje įsteigtos valdymo įmonės, kurioms negali būti keliami skirtingi reikalavimai, skirtingos taisyklės, naudojantis įsisteigimo teise, tai iš esmės turėtų diskriminavimo požymį. Kaip yra pastebėjęs dr. P. Gruodis, Pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalis numato skirtingas dividendų neapmokestinimo sąlygas Lietuvoje bei užsienyje įsteigtoms valdymo įmonėms. Iš esmės yra numatomi skirtingi kriterijai dividendams, kurie yra mokami Lietuvoje ir ne Lietuvoje reziduojančiam verslui. Tad šis straipsnis vertinamas kaip neigiamos diskriminacijos pavyzdys, kuomet pagal rezidavimo vietą vienetams yra nustatomos iš esmės skirtingos sąlygos naudotis įsisteigimo teise, kuri jiems garantuojama Europos Sąjungos teisės aktais, tad šį straipsnį yra būtina keisti (Gruodis, 2018). Pažymėtina, kad yra draudžiama ne tik atvira diskriminacija dėl bendrovių buveinės vietos, bet ir tokios diskriminacijos formos, kurios gali būti paslėptos, kurios taikant atskyrimo kriterijus, sukelia iš esmės tokių pačių pasekmių (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2021 m. vasario 25 d. sprendimas).

Pažymėtina, kad pagal SESV 49 straipsnį yra draudžiama imtis ir tokių nacionalinių priemonių, kurios gali sudaryti Europos Sąjungos piliečiams kokių nors kliūčių pasinaudoti įsisteigimo laive, kurią garantuoja SESV, nors jos ir būtų taikomos neatsižvelgiant į pilietybę. Taip pat ir padaryti naudojimąsi įsisteigimo laisve mažiau patrauklų, netoleruojamas ir toks ribojamasis poveikis, kuris gali atsirasti, jeigu bendrovė, dėl nacionalinės teisės aktų būtų atgrasyta nuo pavaldžių vienetų kaip, pavyzdžiui, nuolatinio padalinio, įsisteigimo kitose valstybėse narėse bei nuo veiklos per šiuos vienetus (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2020 m. rugsėjo 3 d. sprendimas).

Tad iš esmės Pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta nuostata dėl dividendų neapmokestinimo, kai pastarieji yra gaunami tik iš užsienio įmonių arba mokami užsienio įmonėms, yra diskriminacinio pobūdžio, kadangi nustatomi skirtingi kriterijai Lietuvos ir užsienio vienetų išmokamiems dividendams. Tokia nuostata suponuoja įsisteigimo teisės ribojimą, vienetams taikant skirtingas sąlygas.

3.3. Galutinės, tikrosios naudos gavėjas

Kaip minėta, Pelno mokesčio įstatyme perkeltos dvi svarbios taisyklės, nukreiptos prieš dirbtinių darinių naudojimą. Konkrečiai skirta riboti dividendų neapmokestinimo lengvatos taisyklę, kuomet dividendų išmokėjimas tarp įmonių apmokestinamas pelno mokesčiu, nustačius, kad būtent dividendų išmokėjimas susijęs su lengvatos piktnaudžiavimu, nes subjekto pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokesstinės naudos. Platesnį subjektų ratą apimanti taisyklė, kuri skirta iš esmės apskaičiuojant pelno mokestį, kuomet identifikuojamas dirbtinis darinys, kurio tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų taip pat yra mokesstinės naudos siekimas, tokiu atveju kyta apmokestinimo rizikos, pavyzdžiui, užkertamas kelias pasinaudoti tam tikra pelno mokesčio lengvata.

Abi taisyklės iš esmės yra svarbios bei susijusios su naudos gavėjais, kas iš tiesų gavo išmokamų pajamų naudą. Šiuo aspektu pažymėtina, kad tokiu atveju, jei būtų nustatytas tikrasis pajamų gavėjas kaip tarpinė įmonė, o pinigų srautas toliau keliauja iš tarpinės įmonės galutinei tikrajai naudos gavėjai (kitai įmonei), naudojant minėtas taisykles atsiranda pagrindas apmokestinti pelno mokesčiu (Endrijaitis, 2021b).

Galimybė gauti informaciją apie galutinius naudos gavėjus, tikruosius savininkus (angl. *beneficial ownership*) dabar yra pagrindinis tarptautinio mokesčių skaidrumo ir kovos su mokesčių slėpimu reikalavimas. Todėl tikrosios nuosavybės klausimas įtrauktas ir į tokių tarptautinių organizacijų ir įstaigų kaip, pavyzdžiui, Finansinių veiksmų darbo grupės bei, žinoma, EBPO organizuojamo Pasaulinio skaidrumo ir keitimosi informacija mokesčių tikslais forumo, atliekamas apžvalgas. Mokesčių teisės prasme, išsiaiškinus, kas yra tikrieji naudos gavėjai padeda jurisdikcijoms išsaugoti mokesčių sistemos vientisumą.

Galutinės naudos gavėją svarbu nustatyti todėl, kad anonimiškumas leidžia paslėpti nuo institucijų tokias neteisėtas veiklas, kaip mokesčių vengimas. Tad svarbu nustatyti tikruosius savininkus, kad būtų išvengta piktnaudžiavimo. Svarbus pastarųjų metų pokytis buvo G20 raginimas labiau integruoti organizacijų bendradarbiavimą šiuo klausimu, atsižvelgiant į tai, kad informacija apie tikrąją nuosavybę atlieka lemiamą vaidmenį užtikrinant mokesčių skaidrumą. Nors pastaraisiais metais nemažai pasiekta kovojant su mokesčių slėpimu įgyvendinant tarptautinius skaidrumo ir keitimosi informacija mokesčių tikslais standartus, vis dar naudojami juridiniai asmenys ir priemonės, skirtos nuslėpti tikruosius turto savininkus. Todėl informacijos apie tikruosius savininkus, juridinius asmenis ir susitarimus, prieinamumas

yra pagrindinė priemonė kovojant su mokesčių slėpimu ar kitais finansiniais nusikaltimais (OECD *Building Effective Beneficial Ownership...*, 2021, p.6-7).

Pastebėtina, kad dažnu atveju ginčijamasi, kad mokesčių administratorius neįrodė, kas yra tikrieji naudos gavėjai, pavyzdžiui, pajamoms išėjus iš tarpinės įmonės, o mokesčių administratoriui nepavyko surinkti įrodymų, pagrindžiančių, kas yra galutinis naudos gavėjas. Šiame kontekste svarbi ESTT suformuota praktika. Pažymėtina, kad nenustačius tikrojo naudos gavėjo, tai neužkerta kelio apmokestinti. Mokesčių administratoriui nėra privaloma nustatyti, kur bei kam atiteko pajamos, įvertinus visas reikšmingas aplinkybes, gali papildomai apmokestinti bendrovę, kuri dalyvavo dirbtinėje schemeje.

Siekiant įrodyti piktnaudžiavimą, reikia, visų pirma, visumos objektyvių aplinkybių, iš kurių matytųsi, kad nepaisant formalaus Europos Sąjungos teisės aktuose numatytų sąlygų laikymosi, šiais teisės aktais siekiamas tikslas nebuvo įvykdytas bei, antra, subjektyvaus aspekto, kuris pasireiškia siekiu gauti naudos iš Europos Sąjungos teisės aktų, dirbtinai sukuriant tokias sąlygas, kurių reikia jai gauti. Tam tikra įrodymų visuma iš esmės gali paliudyti piktnaudžiavimo teise buvimą, jei šie įrodymai yra nuoseklūs bei objektyvūs. Be kita ko, tokie įrodymai, gali būti ekonominio pateisinimo neturinčių bendrovių tarpininkų buvimas, o taip pat visiškai formalus bendrovių grupės struktūros, finansinio darinio ir paskolų pobūdis.

Pažymėtina ir tai, kad nacionalinės institucijos turi nustatyti ne tikruosius savininkus, bet tai, kad tariama tikrojo savininkė yra tik bendrovė tarpininkė, kuriai iš esmės padedant buvo piktnaudžiaujama teise. Toks nustatymas gali būti ir neįmanomas dar dėl to, kad galimi tikrieji savininkai yra nežinomi. Atsižvelgiant į tam tikrų finansinių darinių sudėtingumą bei į tai, kad dirbtinių darinių veikloje dalyvaujančios bendrovės tarpininkės gali būti įsteigtos net ne Europos Sąjungoje, nacionalinė mokesčių institucija nebūtinai turi informacijos, kuri jai leistų nustatyti tikruosius savininkus. Mokesčių administratorius, siekdamas bendrovei nustatyti piktnaudžiavimo teise buvimą ar netaikyti tikrosios dividendų savininkės statuso, neprivalo nustatyti, kurią ji laiko tikrąją dividendų savininke (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2019 m. vasario 26 d. sprendimas).

Iš esmės tai suponuoja kovos su dirbtiniais dariniais laisvę bei griežtumą, kad mokesčių administratoriui nėra būtina nustatyti tikrojo savininko, juolab tai yra sudėtinga padaryti, pakanka konstatuoti faktą, kad egzistavo mokesčių piktnaudžiavimas ir tam tikra schema buvo

siekama agresyviu mokesčių planavimu pasinaudoti tam tikromis pelno mokesčio lengvatomis bei išvengti mokėtino pelno mokesčio.

IŠVADOS

1. Tarptautinės įmonių grupės, agresyviai planuodamos mokesčius, gali sukurti įvairias dirbtines struktūras, schemas. Tokiomis dirbtinių darinių struktūromis siekiama apskritai išvengiamas pelno mokesčio mokėjimas.
2. Mokesčių administratoriaus nustatytus vertinimo kriterijus atitinkantis darinys savaime netampa dirbtiniu, turi būti atsižvelgiama individualiai į kiekvieną konkretų atvejį, vertinamos visos susijusios aplinkybės bei faktai. Toks mokesčių administratoriaus nustatytas kriterijų sąrašas, be kita ko, prieštarauja ESTT suformuotai praktikai, kadangi valstybės narės negali taikyti jokių išankstinių kriterijų, vertindamos, ar darinys iš tiesų yra dirbtinis.
3. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme įtvirtintos dvi taisyklės, nukreiptos prieš dirbtinių darinių naudojimą. Specialioji, konkrečiai tik dividendų, gaunamų iš užsienio ar mokamų užsienio įmonėms, apmokestinimo atvejais taikoma pelno mokesčio 32 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta taisyklė, o bendroji taisyklė, kuri įtvirtinta Pelno mokesčio 11 straipsnio 8 dalyje, taikoma bet kuriam atvejui, kuris patenka į pelno mokesčio įstatymo reguliavimo sritį. Nors taisyklės suformuluotos skirtingai, tačiau iš esmės specialioji taisyklė tampa pertekline, įgyvendinus bendrąją kovos su mokesčiu vengimu taisyklę.
4. Tarptautiniu ir nacionalinių lygmeniu didelis dėmesys skiriamas kovai su dirbtiniais dariniais. Tai įrodo griežtėjančios priemonės, kuriomis siekiama pažaboti dirbtinius darinius – antivengiminių priemonių kūrimas, pavyzdžiui, naujos ATAD3 direktyvos priėmimo iniciatyva. Tokios iniciatyvos parodo, kad šiuo metu galiojančios antivengiminės priemonės nėra pakankamos.
5. Pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta nuostata dėl dividendų neapmokestinimo, kai pastarieji yra gaunami tik iš užsienio įmonių arba mokami užsienio įmonėms, yra diskriminacinio pobūdžio, kadangi nustatomi skirtingi kriterijai Lietuvos ir užsienio vienetų išmokamiems dividendams. Tokia nuostata suponuoja įsisteigimo teisės ribojimą, vienetams taikant skirtingas sąlygas.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai

Europos Sąjungos teisės aktai:

1. Tarybos 2011 m. lapkričio 30 d. direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. *OL L 345*, p. 8-16.
2. Tarybos 2015 m. sausio 27 d. direktyva (ES) 2015/121, kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. *OL L 21*, p. 1-3.
3. Tarybos 2016 m. liepos 12 d. direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. *OL L 193*, p. 1-14.
4. Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo (2016). *OL C 202*.

Nacionaliniai teisės aktai:

5. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 110-3992.
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.
7. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras. Aktuali redakcija [2023-02-28].

Specialioji literatūra

8. Debelva, F., Luts, J (2015). The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive. *European Taxation June*, p. 223-234 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.researchgate.net/publication/311442171_The_General_Anti-Abuse_Rule_of_the_Parent-Subsidiary_Directive [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].
9. Krišto, I. K., Thirion, E. (2018). An overview of shell companies in the European Union. *European Parliamentary Research Service* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/155724/EPRS_STUD_627129_Shell%20companies%20in%20the%20EU.pdf [žiūrėta 2023 kovo 27 d.].

10. Lopes, C. M., Santos, A. C. dos (2016). Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment. *EC Tax Review*, 25(5/6) p. 296-311 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\ECTA\ECTA 2016030.pdf> [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].
11. Paulauskas, A. (2006). Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 1(15), p. 27-41 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/13445/2368-5059-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].
12. Steponavičienė, I. (2018). Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklėms. *Jurisprudencija*, 25(2), p. 498-526 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/15664/4970-11179-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].
13. Steponavičienė, I. (2022). *Įmonių grupės ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms taikomos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės Lietuvoje ir teisinio tikrumo principas: sisteminio reguliavimo iššūkiai*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (S 001), Mykolo Romerio universitetas. Vilnius.
14. Tavares, R. J. S, Bogenschneider, B. (2015). The New De Minimis Anti-abuse Rule in the Parent-Subsidiary Directive: Validating EU Tax Competition and Corporate Tax Avoidance? *Kluwer law International*, 43(8/9) p. 484-494 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI2015046.pdf> [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].
15. Weber, D. (2016). The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect. *Kluwer Law International*, 44(2) p. 98-129 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI 2016008.pdf> [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].

Teismų praktika

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika:

16. *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue* [ESTT], Nr. C-196/04, [2006-09-12]. ECLI:EU:C:2006:544.
17. *Deister Holding AG, buvusi Traxx Investments NV, Juhler Holgind A/S v Bundeszentralamt für Steuern* [ESTT], Nr. C-504/16 ir C-613/16, [2017-12-20]. ECLI:EU:C:2017:1009.
18. *X GmbH v Finanzamt Stuttgart – Körperschaften* [ESTT], Nr. C-135/17, [2019-02-26]. ECLI:EU:C:2019:136.
19. *Tesco-Global Aruhazak Zrt. v Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság* [ESTT], Nr. C-323/18, [2020-03-03]. ECLI:EU:C:2020:140.
20. *Vivendi SA v Autorita per le Garanzie nelle Comunicazioni* [ESTT], Nr. C-719/18, [2020-09-03]. ECLI:EU:C:2020:627.
21. *Novo Banco SA v Junta de Andalucía* [ESTT], Nr. C-712/19, [2021-02-25]. ECLI:EU:C:2021:137
22. *Agenzia delle Entrate v Contship Italia SpA* [ESTT], Nr. C-433/21 ir C-434/21, [2022-10-06]. ECLI:EU:C:2022:760.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika:

23. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1409-602/2015.
24. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. balandžio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-598-575/2019.
25. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eP-11-556/2020.
26. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2232-789/2021.

Internetiniai šaltiniai

27. Endrijaitis, M. (2021a). *Mokesčių vengimo ir ekonominės logikos atskirties paieškos* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://aktualijos.lt/straipsniai/mokesciu-vengimo-ir-ekonominės-logikos-atskirties-paieskos-i> [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].
28. Endrijaitis, M. (2021b). *Tikrieji naudos gavėjai mokesčių teisėje: ką svarbu žinoti?* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://aktualijos.lt/straipsniai/tikrieji-naudos-gavejai-mokesciu-teiseje-ka-svarbu-zinoti-i> [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].
29. Endrijaitis, M. (2022). *Nuotolinė praktinė – mokslinė konferencija Mokestiniai ginčai ir mokesčių teisės problemos* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.youtube.com/watch?v=xEv_Owd1pV4&t=17720s [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].
30. Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas (2014). *Nuomonė dėl pasiūlymo Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.C_.2014.226.01.0040.01.LIT&toc=OJ%3AC%3A2014%3A226%3ATOC [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].
31. Europos Komisija (2021). *Pasiūlymas. Tarybos direktyva, kuria nustatomos taisyklės, kuriomis siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui priedangos subjektais mokesčių tikslais, ir iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0565&from=EN> [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].
32. Gruodis, P. (2018). *ETT suformavo reikšmingą praktiką dėl valstybių narių taikomų apribojimų dividendų neapmokestinimui* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://aktualijos.lt/straipsniai/ett-suformavo-reiksminga-praktika-del-valstybiu-nariu-taikomu-apribojimu-dividendu-neapmokestinimui> [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].
33. Nedzinskas, N., Kerpytė, M. (2023). *Grėsmė būti pripažintai „tuščia“ įmone įsigaliojus ATAD3 direktyvai* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.pwc.com/lt/lt/apie-mus/naujienos/gresme-buti-pripazintai-tuscia-imone-isigaliojus-atad3-direktyvai.html> [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].

34. OECD (2008). *Benchmark Definition of Foreign Direct Investment*. Fourth edition [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/daf/inv/investmentstatisticsandanalysis/40193734.pdf> [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].
35. OECD (2015). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page1 [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].
36. OECD (2015). *Executive Summaries 2015 Final Reports* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf> [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].
37. OECD, IDB (2021). *Building Effective Beneficial Ownership Frameworks* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/effective-beneficial-ownership-frameworks-toolkit_en.pdf [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].
38. OECD (2021). *Work on Taxation* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf> [žiūrėta 2023 m. kovo 27 d.].

SANTRAUKA

Dirbtinio darinio įtaka apmokestinant pelno mokesčiu

Monika Barisaitė

Atsižvelgiant į tai, kad tarptautinėse įmonių grupėse neretai pasitaiko atvejų, kuomet agresyviu mokesčių planavimu yra siekiama išvengti pelno mokesčio mokėjimo, sukuriant įvairias dirbtines struktūras, schemas ar susitarimus, siekiama atskleisti tokių dirbtinių darinių koncepciją bei įtaką pelno mokesčiui. Tad pirmojoje magistro darbo dalyje analizuojama dirbtinio darinio samprata, jo reikšmė, kaip dirbtiniai dariniai pasireiškia įmonių grupėse. Atskleidžiama dirbtinio darinio identifikavimo problematika, atkreipiant dėmesį į tarptautinį bei nacionalinį reguliavimą. Pastaruoju metu Europos Sąjunga priėmė ir šiuo metu vis dar svarsto priimti priemones, nukreiptas prieš dirbtinių darinių naudojimą įmonių grupėse, kai sudaromos tokios schemas, kurios naudojamos agresyviu mokesčių planavimui, siekiant išvengti pelno mokesčio mokėjimo, taip piktnaudžiaujant mokesčiais lengvatomis ar susitarimais. Tad antrojoje darbo dalyje aptariama, kas paskatino imtis priemonių, nukreiptų prieš dirbtinius darinius, pagrindinės taisyklės, įtvirtintos tiek tarptautiniu, tiek nacionaliniu lygmeniu. Taip pat siekiama atskleisti, kaip griežtėja kovos su dirbtinių darinių taisyklės, kokių priemonių mokesčių administratorius imasi joms pasiekti. Trečiojoje darbo dalyje analizuojama Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo naujausia praktika, identifikuojanti dirbtinį darinį. Keliamas klausimas, ar reikalavimai, keliami tarptautinėms įmonių grupėms nėra ribojantys įsisteigimo laisvės principo bei aptariama tikrosios naudos gavėjo reikšmė.

SUMMARY

Impact of the Artificial Derivative/Structure on Corporate Taxation

Monika Barisaitė

Given that multinational groups often engage in aggressive tax planning to avoid paying corporate income tax by creating various artificial structures, schemes or arrangements, the aim is to shed light on the concept of such artificial structures and their impact on corporate income tax. The first part of the Master's thesis therefore analyses the concept of artificial derivatives, their significance and how artificial derivatives manifest themselves in corporate groups. The problem of identification of artificial derivative is revealed, focusing on international and national regulations. The European Union has recently adopted, and is currently still considering, measures against the use of artificial derivative in corporate groups, where schemes are set up which are used for aggressive tax planning to avoid paying corporate tax, thus abusing tax incentives or agreements. The second part of the paper therefore looks at what has led to the introduction of measures against artificial derivatives, the main rules established at both international and national level. It also seeks to show how the rules against artificial derivatives are becoming stricter and what measures the tax authorities are taking to achieve them. The third part of the paper analyses the recent case law of the Supreme Administrative Court of Lithuania identifying an artificial derivative. The question whether the requirements for multinational enterprise groups are not restrictive of the principle of freedom of establishment is addressed, as well as the significance of the beneficial owner.