

VILNIAUS UNIVERSITETAS
TEISĖS FAKULTETAS
KONSTITUCINĖS IR ADMINISTRACINĖS TEISĖS KATEDRA

Dieninio skyriaus, V kurso,
Finansų ir mokesčių teisės studijų šakos studento
Mindaugo Luko

Magistro darbas:

KONTROLIUOJAMŲJŲ UŽSIENIO VIENETŲ PAJAMŲ
APMOKESTINIMO TAISYKLĖS LIETUVOJE,
JUNGTINĖJE KARALYSTĖJE IR VOKIETIJOJE

Darbo vadovas: lekt. dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: lekt. dr. A. Medelienė

Vilnius
2007

Turinys

I. ĮŽANGA	3
II. KONTROLIUOJAMŲJŲ UŽSIENIO VIENETŲ PAJAMŲ APMOKESTINIMO TAISYKLĖS. BENDROS PASTABOS.	5
2.1. Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklių tikslai	5
2.2. Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklių modeliai	8
III. PIRMINIAI KONTROLIUOJAMŲJŲ UŽSIENIO VIENETŲ PAJAMŲ APMOKESTINIMO TAISYKLIŲ TAIKYMO KRITERIJAI.....	13
3.1. Jurisdikcijų reguliavimas	13
3.2. Kontrolės samprata	20
3.3. CFC taisyklių taikymo išimtys	26
IV. POZITYVIŲJŲ (PASVYVIŲJŲ) PAJAMŲ APSKAIČIAVIMAS	34
4.1. Užsienio valstybių praktika	34
4.2. Pozityviųjų pajamų apskaičiavimas Lietuvoje	36
4.2.1. Bendrieji principai	36
4.2.2. Aktyvios veiklos pajamos.....	37
4.2.3. Neleidžiami atskaitymai	39
4.2.4. Dividendai	40
4.2.5. Kontroliuojamojo vieneto pajamų priskyrimas kontroliuojančiajam vienetui	43
4.2.7. Užsienyje sumokėto mokesčio atskaitymas	47
V. EUROPOS TEISINGUMO TEISMO PRAKTIKOS TENDENCIJOS	51
VI. IŠVADOS.....	53
VII. LITERATŪROS SĄRAŠAS	55
VIII. SANTRAUKA.....	58
IX. SUMMARY	59

I. Įžanga

Pasaulinė globalizacija reiškia vis didesnes ir platesnes galimybes įvairioms verslo formoms, tačiau kartu yra ir nemažas iššūkis nacionalinėms daugelio valstybių mokesčių sistemoms. Skirtingi įvairių valstybių bei jurisdikcijų tikslai, finansiniai poreikiai bei verslo siekis minimaliomis sąnaudomis gauti maksimalią naudą, sąlygojo itin aktyvią tarpvalstybinę konkurenciją mokesčių srityje. Mažosios arba silpniau ekonomiškai išsivysčiusios valstybės (taip pat valstybės, siekiančios vystyti tam tikrus regionus ar verslo šakas) dažnai gali ar net yra priverstos taikyti kur kas liberalesnius apmokestinimo režimus, ypač užsienio kapitalui, nei didžiosios, labiau ekonomiškai ir socialiai išsivysčiusios bei didesnius išpareigojimus prieš savo piliečius turinčios šalys, dėl ko mokesčių planavimas, dažnai balansuojantis ant itin plonos teisėtumo ribos, tapo kiekvienos stambesnės verslo schemos sudėtine dalimi. Tokia konkurencija bei siekis kuo efektyviau surinkti mokesčius lemia tai, jog greta įprastinių mokesčių normų, valstybės kuria taisykles, ribojančias verslo galimybes mažinti sąnaudas, pasinaudojant palankiomis verslo plėtojimo sąlygomis vienoje valstybėje ir lengvatine apmokestinimo tvarka kitoje valstybėje tuo pat metu. Valstybės, siekiančios ginti nacionalinius interesus ir užkirsti kelią nacionalinės mokesčių bazės erozijai, greta kitų antivengiminių priemonių, gana plačiai taiko ir kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisykles (toliau – Taisykles arba CFC taisykles). Seniausiai šias Taisykles turi labiausiai ekonomiškai išsivysčiusios valstybės, kartu turinčios ir nemažus vidinius ir išorinius išpareigojimus, taigi ir mokesčių tarifus, pirmosios realiai pajutusios tarptautinės mokesčių konkurencijos pasekmes – Jungtinė Karalystė nuo 1984 m., Vokietija nuo 1972 m., Prancūzija nuo 1980 m., JAV nuo 1964 m. Būtent todėl šiame darbe taip pat pasirinkta Lietuvoje taikomas kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisykles analizuoti Jungtinėje Karalystėje ir Vokietijoje taikomų analogiškų Taisyklių kontekste.

Lietuvoje kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės nustatytos nuo 2002 metų sausio 1 d. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą¹ pakeitus Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymu.² Pastaruoju metu, ypač įvertinant naujausiais Europos Teisingumo Teismo praktikos tendencijas, pasigendama išsamesnės diskusijos bei nuomonių įvairovės esamų Taisyklių nuostatų bei jų tobulinimo klausimais. Dažniausia apsiribojama tik bendro pobūdžio pastabomis ar atskirų nuostatų paminėjimu, analizuojant mokesčių vengimą kaip reiškinių, atskiras antivengimines priemones, ofšorinio verslo specifiką ar kitame kontekste. Būtinybę detaliai išnagrinėti ir peržiūrėti tiek

¹ Žin., 1990, Nr. 24-601.

² Žin., 2001, Nr. 110-3992.

pačias kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisykles, tiek jų taikymo praktiką suponuoja tai, kad, pavyzdžiui, 2004 metais taikydami šias taisykles juridiniai asmenys deklaravo apie 785000 Lt (virš 100 deklaracijų), fiziniai – apie 813000 Lt (virš 150 deklaracijų) pozityviųjų pajamų, tuo tarpu už 2005 metų mokestinį laikotarpį bendrai (tiek fizinių, tiek juridinių asmenų) pateikta tik kiek daugiau nei 60 deklaracijų, nenurodant nei 1 Lt pozityviųjų pajamų.³ Tai, lyginant su pasaulinėmis tendencijomis,⁴ arba rodo beviltišką Lietuvos verslo struktūrų archajiškumą, arba tai, jog Lietuvoje galiojančios kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės yra praktiškai „bedantės“.

Šio darbo pagrindinis tikslas yra lyginamuoju, teleologiniu ir sisteminiu metodais išanalizuoti pagrindinius Lietuvoje taikomų kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklių aspektus, palyginti juos su Jungtinėje Karalystėje ir Vokietijoje taikomu teisiniu reguliavimu ir įvertinti, kiek Lietuvoje galiojančios kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės atitinka jų sukūrimo tikslą – nacionalinės mokesčio bazės apsaugą, bei pateikti galimus šių Taisyklių tobulinimo variantus. Darbe nesiekama surasti idealaus kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklių modelio, o tik bandoma ieškoti potencialių teisinio reguliavimo alternatyvų, kurios nebūtinai visada pranašesnės už galiojančias, suvokiant, kad optimaliausias sprendimas gali būti atrastas tik atlikus kur kas detalesnę užsienio valstybėse šią sritį reguliuojančių teisės aktų bei jų taikymo praktikos analizę ir kiek įmanoma išsamiau įvertinus Lietuvoje susiklosčiusią mokesčių „taupymo“ naudojant kontroliuojamuosius užsienio vienetus tradiciją.

Specializuotos analitinės literatūros bei CFC taisyklių taikymo praktikos Lietuvoje stoka lėmė tai, kad šis darbas daugiausia paremtas pirminių šaltinių, t.y. teisės aktų (Jungtinės Karalystės ir Vokietijos atvejais – mokesčių administratorių ar užsienio mokesčių teisės specialistų (Carlo Pinto, Guido Forster, Dirk Schmidtmann, Renata Fontana ir kt.) pateikiamų aprašomojo pobūdžio Jungtinėje Karalystėje ir Vokietijoje taikomų CFC taisyklių nuostatų paaiškinimų ir apibendrinimų), teorine analize bei įvairių šių Taisyklių nuostatų taikymo galimybių modeliuojamose situacijose įvertinimu.

³ Šaltinis: Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Toks staigus pasikeitimas sietinas išimtinai tik su Estijos įtraukimu į Baltąjį sąrašą. Plačiau žr. 3.1. skyrių.

⁴ Skirtinguose šaltiniuose nurodoma, jog ofšoriniame versle sukaupta nuo trečdalis iki pusės pasaulio pinigų masės bei turto.

II. Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės. Bendros pastabos.

2.1. Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklių tikslai

Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės – tai valstybių vidaus teisės aktais nustatytos taisyklės, kuriomis remdamosi valstybės pajamų ar pelno mokesčiais apmokestina savo rezidentus už pastarųjų kontroliuojamų vienetų, nesančių tų valstybių rezidentais ir veikiančių ypatingai palankiose mokesčių jurisdikcijose ar turinčių ypatingas mokesčių lengvatas, sukauptas ir kontroliuojančiam vienetui nepaskirstytas pajamas. Šios taisyklės, sandorių kainodaros taisyklės (kartu su plonos kapitalizacijos taisyklėmis, kurias galima laikyti specialiu sandorių kainodaros modeliu) bei operacijų su tikslinėmis teritorijomis („mokesčių rojais“) ribojimo priemonės⁵ yra bene labiausiai paplitusios priemonės, kuriomis kovojama su tarpvalstybine konkurencija mokesčių srityje. Nežabotą konkurenciją mokesčių srityje laikydama itin žalingu reiškiniu, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (EBPO) nuo 1998 metais pasirodžiusio pranešimo „Žalinga mokesčių konkurencija. Kylanti pasaulinė problema“⁶ CFC taisyklės, greta sandorių kainodaros taisyklių, taip pat akcentavo kaip vienas svarbiausių ir efektyviausių priemonių tiek kovojant su nacionalinės mokesčių bazės erozija į „mokesčių rojais“ laikomas jurisdikcijas, tiek ir eliminuojant pačiose EBPO valstybėse narėse taikomų preferencinių mokesčių režimų⁷ sukeltas neigiamas pasekmes.

Pagrindinis CFC taisyklių tikslas yra užkirsti kelią nepagrįstos mokestinės naudos atsiradimui ir nacionalinės pelno mokesčio bazės erozijai, kai vienoje valstybėje faktiškai uždirbtas pelnas dirbinai perkeliamas į žemų mokesčių jurisdikcijas, panaudojant jose veikiančius kontroliuojamus vienetus. Šiomis taisyklėmis praktiškai siekiama realizuoti neutralumo principą, užtikrinantį, jog visų konkrečioje valstybėje veikiančių subjektų-

⁵ Tai mokesčių įstatymų nuostatos ribojančios išmokų į tikslines teritorijas priskyrimą leidžiamoms atskaitymams arba nustatančios, jog iš šių teritorijų gautoms išmokoms netaikomos įstatymuose nustatytos lengvatos ir pan.

⁶ *Harmful tax competition. An emerging global issue.* – OECD publications, 1998, Prancūzija.

⁷ Mažos, didelio politinio „svorio“ neturinčios ir EBPO narėmis nesančios valstybės, teritorijos ir jurisdikcijos, kurių teisinė sistema sudaro galimybę pasinaudoti palankesnėmis tam tikros veiklos ar tam tikrų pajamų apmokestinimo sąlygomis (itin nedideli lavų registracijos mokesčiai, itin lengvatinės pelno ar darbo jėgos apmokestinimo sąlygos) arba liberalesniu tam tikros veiklos reguliavimu, paprastai vadinamos „mokesčių rojais“, tuo tarpu analogiškos, o kartais netgi liberalesnės, stambiųjų „žaidėjų“ taikomos priemonės politiškai korektiškai vadinamos „preferenciniais apmokestinimo režimais“.

rezidentų, besinaudojančių jos ekonominiu, socialiniu, kultūriniu, teisiniu potencialu ir verslo aplinka, uždirbamos pajamos ar gaunamas pelnas būtų apmokestinamas tokiu pat lygiu, nepaisant to, jog kai kurie iš jų faktiškai rezidavimo valstybėje uždirbtą kapitalą dirbtinai perkėlė į mažesniais mokesčiais apmokestinamas kontroliuojamas užsienio įmones.⁸ Praktiškai analogiškai tikslai keliami visiems aukščiau minėtiems su žalingos tarptautinės konkurencijos mokesčių srityje pasekmėmis kovoti skirtiems instrumentams. Šiame darbe laikomasi principinės pozicijos, jog kiekviena iš šių priemonių yra orientuota tik į tam tikrus mokesčių mokėtojo veiksmus, kuriais dirbtinai mažinama mokesčio bazė bei gaunama nepagrįsta mokestinė nauda. CFC taisyklės bus analizuojamos laikantis prezumpcijos, kad kiekviena iš minėtų priemonių skirta tik tam tikros „prigimties“ nepagrįstai mokestinei naudai pašalinti ir konkrečios priemonės parinkimas negali priklausyti nei nuo mokėtojo, kuriam taikoma, nei nuo mokesčių administratoriaus valios, o tik nuo objektyvių situaciją apibūdinančių aplinkybių. Tai reiškia, jog užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamų, kurios susidarė iš realių ūkinių operacijų su kontroliuojančiuoju vienetu, atliktų griežtai laikantis sandorių kainodaros taisyklių, arba „išstiesios rankos“ principo, arba iš transakcijų, kurioms pritaikytos ūkinių operacijų su tikslinėmis teritorijomis ribojimo priemonės, atžvilgiu, laikantis išdėstyto požiūrio, CFC taisyklės neturėtų būti taikomos.

Bene pagrindinis CFC taisyklių ypatumas yra tas, kad jos, skirtingai negu įprasta mokestiniuose teisiniuose santykiuose, faktiškai nėra paremtos standartiniais apmokestinimo principais. Visuotinai priimta, jog pajamos apmokestinamos remiantis arba jas gaunančio subjekto rezidavimo, arba pajamų šaltinio vietos principais. Tuo tarpu taikant CFC taisykles, žiūrint formaliai, šie principai yra ignoruojami. Tai atskleidžia du momentai: pirma, CFC taisyklėmis apmokestinamos užsienio valstybės (teritorijos ar zonos) rezidento, nepriklausančio CFC taisykles taikančios valstybės jurisdikcijai, pajamos, faktiškai ignoruojant jų susidarymo šaltinį; antra, mokesčio prievolė sukuriama ne juridiniam pajamų savininkui – užsienyje veikiančiam subjektui, o jį kontroliuojančiam taisykles taikančios valstybės rezidentui, nelaukiant kol pajamos įprastais būdais (išmokant dividendus, autorinius atlyginimus ar kitaip) bus jam perduotos. Taigi, tai gali sukelti įspūdį, jog valstybės, taikydamos CFC taisykles tam tikra prasme peržengia savo jurisdikcijos ribas, savo rezidentams sukurdama mokestines prievoles už pajamas, kurios pastariesiems juridškai net nepriklauso. Tai bei teiginys, jog jos neva yra didžiulis kliuvinys tarptautiniam verslui, yra pagrindiniai CFC taisyklių kritikų argumentai. Tuo tarpu EBPO bei valstybės, taikančios

⁸ Sara Andersson. *CFC rules and double tax treaties*. – Jonkoping, 2006.

kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės ne vieną dešimtmetį,⁹ argumentuoja, jog CFC taisyklėmis siekiama užkirsti kelią tik dirbtiniam pajamų perkėlimui į mažų mokesčių jurisdikcijas, todėl jų negalima laikyti šių pajamų kilmės šalimis. Faktiniu šių pajamų savininku, nepaisant formalios priklausomybės, bet kuriuo atveju išlieka kontroliuojantysis subjektas (t.y. taikančiosios valstybės rezidentas), dažnai praktiškai vienasmeniškai valdantis užsienio vienetą ir nulemiantis visus su šių pajamų panaudojimu susijusius sprendimus, o rezidentai, kaip žinia, paprastai mokesčius privalo mokėti nuo visų pasaulinių savo pajamų, išskyrus specialiai sutartyse dėl dvigubo pajamų ir kapitalo apmokestinimo išvengimo aptartus atvejus. Tuo būdu CFC taisyklės tam tikra prasme gali būti laikomos turinio viršenybės prieš formą principo adaptavimu ir jo taikymo detalizavimu, užkertant kelią rezidentams, prisidengiant tik formaliai egzistuojančiais užsienio vienetais bei formaliomis jų ūkinėmis operacijomis, apskritai išvengti arba itin susimąžinti mokesčius rezidavimo valstybėje.

⁹ Jungtinė Karalystė, JAV, Vokietija, Prancūzija ir kt.

2.2. Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklių modeliai

Nesant tarptautiniu unifikuojančio modelio, skirtingai nei, pavyzdžiui, sandorių kainodaros taisyklių atveju, kurios visose valstybėse daugmaž atitinka EBPO parengtas rekomendacijas, CFC taisyklės kiekvienoje valstybėje gali skirtis pakankamai ženkliai. Šiuos skirtumus visų pirma lemia bendrųjų pajamų/pelno apmokestinimo principų bei tam skirtų nacionalinių teisės aktų skirtumai, valstybėse susiklosčiusios verslo tradicijos, politinės aplinkybės, o taip pat pati CFC taisyklių įtvirtinimo forma: specialiai tam priimant teisės aktą (pavyzdžiui, Vokietijoje) arba integruojant jas į bendruosius pajamų apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus (pavyzdžiui, Lietuvoje). Nepaisant šių skirtumų, visų valstybių CFC taisyklės paremtos tam tikrais bendrais principais, kurie leidžia jas grupuoti ir, bent jau teoriniu lygiu, analizuoti tam tikrų bendrybių kontekste. Toliau pabandydysime aptarti keletą apibendrinančių tipų (modelių), kurių dažniausiai laikomasi kuriant kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisykles įvairiose valstybėse.

Pagal teritorinių taikymo apribojimų buvimą ar nebuvimą tradiciškai išskiriamos jurisdikcinio ir globaliojo modelio CFC taisyklės. Jurisdikcinio modelio CFC taisyklės paremtos specialiais valstybių, teritorijų ar kitų daugiau ar mažiau savarankiškų jurisdikcijų sąrašais ir taikomos tik tam tikram sąrašui priklausančioje jurisdikcijoje veikiančius vienetus kontroliuojantiems rezidentams. Išskiriami trijų tipų valstybių sąrašai: Juodieji, Pilkieji ir Baltieji. Į Juoduosius sąrašus įtraukiamos valstybės bei kitos savarankiškos teritorijos (jurisdikcijos), kurios tarptautiniu lygiu pripažįstamos kaip „mokesčių rojai“, t.y. nulinius, itin mažus ar tik nominalius mokesčių tarifus nusistačiusios valstybės ar teritorijos, taikančios neskaidrias apmokestinimo taisykles bei administracines procedūras, tokias kaip susitarimai dėl mokesčių tarifų, lengvatų ir panašiai, bei ribojančios efektyvų keitimąsi informacija su užsienio mokesčių administratoriais. Šios teritorijos laikomos išimtinai „kenkėjiškomis“, todėl visi jose veikiantys vienetai, kuriuose tam tikrą įtaką turi taisyklės taikančios valstybės rezidentas ar rezidentai, laikomi kontroliuojamaisiais užsienio vienetais CFC taisyklių taikymo tikslais. Į Baltuosius sąrašus paprastai įtraukiamos valstybės, kuriose nustatyti pakankamai aukšti mokesčių tarifai (aukštas pajamų apmokestinimo lygis), taikomos skaidrios apmokestinimo taisyklės, vyksta efektyvus keitimasis informacija su užsienio mokesčių administratoriais nerezidentų vykdomos veiklos, gaunamų pajamų bei sumokamų mokesčių klausimais. Tai paprastai galias demokratines tradicijas, išvystytą ekonomiką, stabilią politinę sistemą turinčios bei skaidrią mokesčių politiką vykdančios valstybės, aktyviai veikiančios tarptautinėje politikoje. Valstybės sudarytų pajamų bei kapitalo dvigubo

apmokestinimo panaikinimo sutarčių ratas paprastai taip pat yra svarbus kriterijus, sprendžiant dėl valstybės įtraukimo į Baltąjį sąrašą. Šiose jurisdikcijose veikiantys vienetai paprastai eliminuojami iš CFC taisyklių taikymo sferos, jų veiklos *a priori* nelaikant žalinga nacionalinei mokesčių sistemai. Be Juodųjų ir Baltųjų sąrašų kartais sudaromi ir vadinamieji Pilkieji sąrašai. Jeigu pirmais dviem atvejais aiškiai įvardijamos konkrečios jurisdikcijos, tai Pilkasis sąrašas yra tik tam tikrų kriterijų (mokesčio tarifo dydžio, apmokestinimo naštos lygio, užsienio kapitalo apmokestinimo tvarkos, mokesčių sistemos skaidrumo, keitimosi informacija ir pan.) rinkiniai, kuriais remiantis *ad hoc* sprendžiama, ar šioje teritorijoje ar zonoje veikiantis subjektas gali būti laikomas kontroliuojamu vienetu CFC taisyklių taikymo tikslais, ar ne.

Globalųjį CFC taisyklių modelį pasirinkusiose valstybėse praktiškai nėra svarbu, kokioje jurisdikcijoje veikia kontroliuojamasis vienetas. Svarbiausia CFC taisyklių taikymo sąlyga rezidentui tokiu atveju yra žemas jo užsienyje kontroliuojamo vieneto gaunamų pajamų ar pelno apmokestinimo lygis, nepaisant to, kurioje valstybėje, teritorijoje ar zonoje šios pajamos susikaupia. Pagrindinis globaliojo CFC taisyklių modelio privalumas, lyginant su jurisdikciniu, tas, jog jis taikomas vertinant vien užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamų apmokestinimo lygį, neatsižvelgiant į tai, kokioje valstybėje tas vienetas veikia, dėl ko iš principo laikytinas objektyvesniu, sąžiningesniu ir nediskriminuojančiu. Tačiau galimybė taikyti itin plačiai kartu yra ir pakankamai didelis minusas, nes CFC taisyklės visų pirma paremtos subjektų, kuriems taikomos, savideklaravimu, kas nulemia dideles sąnaudas siekiant nuolatos stebėti visų užsienyje kontroliuojamų vienetų pelno apmokestinimo lygį, o be to ir valstybė, siekianti sukontroliuoti kaip rezidentai vykdo CFC taisyklėmis jiems nustatytas pareigas, esant šiam modeliui patiria kur kas didesnes administravimo sąnaudas. Tuo tarpu kaip pagrindiniai jurisdikcinio modelio privalumai įvardijami sąlyginai paprastesnis šių taisyklių taikymas, jų pagrindu surenkamų mokesčių administravimas bei mažesnės mokesčių mokėtojų sąnaudos, siekiant atitikti šių taisyklių netaikymo kriterijus, t.y. stebėti, jog vienas ar kitas jo užsienyje kontroliuojamas vienetas netaptų kontroliuojamuoju užsienio vienetu CFC taisyklių taikymo tikslais. Vienas iš esminių šio modelio trūkumų yra neobjektyvumas, skirstant valstybes ir zonas į Baltuosius, Pilkuosius ir Juoduosius sąrašus, o taip pat valstybei tenkantis įsipareigojimas pačiai nuolat stebėti ir analizuoti įvairių jurisdikcijų vykdomą mokesčių politiką bei apmokestinimo praktiką ir šiuos sąrašus periodiškai atnaujinti.¹⁰

Grynai jurisdikcinio ar globaliojo modelio CFC taisyklės praktikoje sutinkamos itin retai. Pavyzdžiui, Lietuvoje taikomos CFC taisyklės artimesnės jurisdikciniam modeliui,

¹⁰ Carlo Pinto. *Tax Competition and EU Law*. – Kluwer Law International, 2003. p.325.

tačiau tam tikrais atvejais net ir Baltajame sąrašė esančioje jurisdikcijoje veikiančią įmonę kontroliuojantis Lietuvos vienetas privalo apskaičiuoti ir į savo pelno mokesčio bazę įtraukti kontroliuojamos įmonės pozityvias pajamas. Tuo tarpu Jungtinės Karalystės CFC taisyklės kur kas artimesnės globaliajam modeliui, nes jų taikymas siejamas iš esmės tik su kontroliuojamojo vieneto pajamų apmokestinimo lygiu užsienio jurisdikcijoje, tačiau jose taip pat yra valstybių sąrašas, kuriame esančiose valstybėse veikiantys Jungtinės Karalystės rezidentų kontroliuojami vienetai *a priori* laikomi nekenksmingais Jungtinės Karalystės mokesčių sistemai, todėl juos kontroliuojančiųjų atžvilgiu CFC taisyklės netaikomos. Vokietijoje galiojančios CFC taisyklės jokių oficialių valstybių sąrašų neturi, o taikomos atsižvelgiant tik į kontrolės reikalavimą, pasyviųjų pajamų kriterijų bei žemą šių pajamų apmokestinimą. Tik siekdamas palengvinti identifikavimą ir išreikšti savo poziciją, kuriose valstybėse taikomi mokesčiai, jo manymu, laikytini per žemais, o kuriose normaliais, Vokietijos mokesčių administratorius yra parengęs du rekomendacinio pobūdžio valstybių sąrašus.¹¹ Atsižvelgti į juos ar ne, paliekama spręsti pačiam mokesčių mokėtojui. Plačiau valstybių sąrašų vaidmuo, jų sudarymo specifika, privalumai bei trūkumai bus aptariami vėliau, gilinantis į Lietuvoje sudarytus Juodąjį, Pilkąjį bei Baltąjį valstybių sąrašus, analizuojant jų įtaką efektyviam CFC taisyklių taikymui bei svarstant galimas esamo reguliavimo alternatyvas.

Kitas galimas CFC taisyklių skirstymo pagrindas yra tai, kiek detalai analizuojama užsienio kontroliuojamojo vieneto veikla, siekiant nustatyti ir pašalinti nacionalinei mokesčių sistemai padarytą žalą. Šiuo pagrindu CFC taisyklės grupuojamos pagal tai, ar dėmesys koncentruojamas į vieneta kaip visumą ir bendrą visų jo įplaukų prigimtį, ar analizuojama kiekviena šio vieneto vykdoma ūkinė operacija ir iš jos gaunamų pajamų prigimtis. Pirmuoju atveju dėmesys kreipiamas į bendrą kontroliuojamojo vieneto įplaukų struktūrą, identifikuojant pasyviųjų pajamų dalį visose pajamose. Pasyviosios vieneto pajamos – tai pajamos iš pasyvios veiklos: palūkanos, investicinės pajamos, nuomos pajamos, autoriniai atlyginimai už intelektinės nuosavybės teisių ar komercinės-gamybinės informacijos (know-how) suteikimą ir panašiai. CFC taisyklės tokiu atveju paprastai taikomos, kai kontroliuojamojo vieneto pasyvioji veikla ir iš jos gaunamos pajamos sudaro esminę vieneto veiklos ir gaunamų pajamų dalį (nors konkretų santykį kiekviena valstybė nusistato individualiai). Svarbiausia, jog pasyviosioms pajamoms peržengus valstybės nustatytą ribą, CFC taisyklės taikomos visų – tiek pasyvios veiklos arba „žalingųjų“, tiek aktyvios, įprastinės komercinės veiklos – kontroliuojamojo vieneto pajamų atžvilgiu. Jei pasyviųjų pajamų dalis

¹¹ Guido Forster. Dirk Schmidtman. *CFC legislation in Germany*. – Intertax 2004, 32(10), p. 476-486.

bendrose kontroliuojamojo vieneto pajamose yra mažesnė už nustatytą ribą, CFC taisyklės netaikomos.¹²

Kontroliuojamojo vieneto transakcijų analize paremtos CFC taisyklės koncentruotos į kiek įmanoma detalesnę šio vieneto pajamų šaltinių analizę. Nagrinėjama pajamų šaltinių, sudarytų transakcijų prigimtis, taip išskiriant kontroliuojamojo vieneto pasyviašias ir aktyviašias pajamas, CFC taisyklės pritaikant tik pasyviosioms pajamoms. Pareiga pagrįsti, jog vienos ar kitos pajamos yra gautos išimtinai iš aktyvios veiklos ir jų susidarymas kontroliuojamajame vienete jokios žalos nacionalinėms pajamoms nedaro praktiškai be išimčių tenka kontroliuojančiajam rezidentui, kurio atžvilgiu CFC taisyklės yra taikomos.

Taikyti pirmojo modelio (pajamų visumos) CFC taisykles lengviau ir paprasčiau, naudojama kur kas mažiau administracinių resursų, tačiau esminis tokio modelio trūkumas yra požiūris „viskas arba nieko“. Tai yra, arba apmokestinamos visos kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos (tame tarpe ir pajamos iš įprastos komercinės veiklos), arba neapmokestinama niekas (tame tarpe ir pasyviosios pajamos arba nuo mokesčių „išsuktos“ pajamos). Iš kitos pusės, minėtas taikymo paprastumas dažnai atsiremia į eilę komplikuočių išimčių, kuriomis siekiama kiek įmanoma eliminuoti „gerybinius“, t.y. aktyvia veikla užsiimančius vienetus, tačiau kartu nepaleisti ir „piktybinių“. Šios išimtys yra savotiški „saugikliai“, užtikrinantys, jog realią ūkinę-komercinę veiklą vykdančios vienetai, nepriklausomai nuo veiklos vykdymo vietos, nepateks į CFC taisyklių taikymo sferą ir išlaisvinantys tiek mokesčių mokėtoją, tiek mokesčių administratorių nuo papildomų administracinių sąnaudų, tiesa, sąlyginai, kadangi pareiga surinkti ir, administratoriui pareikalavus, pateikti duomenis, pagrindžiančius išimčių sąlygų atitikimą, mokesčių mokėtojui paprastai išlieka. Tuo tarpu transakcijų analizės modelis kur kas tikslesnis, kadangi taikomasi išimtinai į pasyvias kontroliuojamųjų vienetų pajamas, tačiau tai kur kas sudėtingesnis ir brangesnis metodas (tiek mokesčių mokėtojui, tiek ir mokesčių administratoriui), o atsižvelgiant į bendradarbiavimo ir informacijos surinkimo iš valstybių ar zonų, kuriose paprastai veikia tokie kontroliuojamieji vienetai, galimybes, tiksliai įvertinti konkrečių pajamų prigimtį kartais apskritai sunkiai įmanoma.

Pagal tai, kaip apmokestinama kontroliuojančiam vienetai tenkanti atitinkama kontroliuojamojo vieneto pajamų dalis, CFC taisyklės gali būti skirstomos į tas, kurias jas traktuoja taip, lyg šios pajamos būtų uždirbtos paties kontroliuojančiojo vieneto, ir tas, kurias užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamų dalį, tenkančią kontroliuojančiam vienetai, traktuoja kaip pastarajam tenkančius dividendus. Pirmuoju atveju, pajamų priskyrimas

¹² Carlo Pinto. *Tax Competition and EU Law*. – Kluwer Law International, 2003. p.326.

kontroliuojančiam vienetui ne visada lemia mokesčio prievolės atsiradimą, pavyzdžiui, kai jo įprastinė veikla yra nuostolinga. Antruoju atveju, paprastai iškyla dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatų, dalyvavimo išimties taisyklės, kitų nacionaliniuose įstatymuose ir tarptautiniuose susitarimuose numatytų lengvatų šiems „dividendams“ taikymo ar netaikymo klausimai.

Nepaisant to, koks kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklių modelis pasirenkamas (globalusis ar jurisdikcinis, visumos ar transakcinis), CFC taisyklių efektyvumas bet kuriuo atveju itin reikšmingai priklauso nuo jose pačiose užprogramuojamų apribojimų – jau minėtų jurisdikcijų sąrašų, pačios kontroliuojamojo vieneto bei kontrolės sampratos, į kuriuos ir bus pirmiausia gilinamasi pereinant prie detalios Lietuvoje taikomų CFC taisyklių analizės.

III. Pirminiai kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklių taikymo kriterijai

3.1. Jurisdikcijų reguliavimas

Jau buvo minėta, jog lietuviškosios CFC taisyklės yra labiau jurisdikcinio modelio ir taikomos remiantis valstybių skirstymu į tam tikrus sąrašus. To pagrindas yra Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 39 straipsnio, kuris yra Lietuvoje taikomų kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklių įstatyminio įtvirtinimo išraiška, 4 dalis, numatanti, jog kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos yra apmokestinamos, jeigu vienetas nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas valstybėse arba zonose, kurių sąrašą tvirtina finansų ministras, arba, jeigu vienetas atitinka bet kurią užsienio vieneto verslo organizavimo formą, kurių sąrašą tvirtina finansų ministras. Ši įstatymo nuostata įgyvendinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. sausio 24 d. įsakymu Nr. 24 “Dėl užsienio valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetams netaikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, ir užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, sąrašų patvirtinimo”¹³. Šiuo finansų ministro įsakymu faktiškai patvirtinti visi trys lietuviškųjų CFC taisyklių taikymą sąlygojantys sąrašai: Juodasis, Baltasis ir Pilkasis. Juodąjį sąrašą CFC taisyklių taikymo tikslais atitinka Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 patvirtintas Tikslinių teritorijų, kitaip dar vadinamų „mokesčių rojais“, sąrašas¹⁴, kurio pirminis tikslas yra nacionalinei mokesčių sistemai žalingų tarptautinių ūkinių operacijų ribojimas. Baltąjį sąrašą arba „Užsienio valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetams netaikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, sąrašą“ šiuo metu sudaro 45 valstybės, visos, išskyrus Bulgariją, Europos Sąjungos narės bei šalys, su kuriomis sudarytos sutartys dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo. Tuo tarpu Pilkąjį sąrašą, skirtingai nuo Juodojo ar Baltojo, kuriuose yra išvardijamos konkrečios valstybės, zonos ar teritorijos, kuriose veikiančių kontroliuojamųjų vienetų pajamų atžvilgiu taikomos arba netaikomos lietuviškosios CFC taisyklės, sudaro tik tam tikri kriterijai, leidžiantys *ad hoc* nuspręsti, ar tam tikrą verslo organizavimo formą

¹³ Žin., 2002, Nr. 10-379.

¹⁴ Žin., 2001, Nr. 110-402.

atitinkantis subjektas gali būti laikomas kontroliuojamu vienetu CFC taisyklių taikymo tikslais, ar ne.

Pagrindiniai juridikinio modelio CFC taisyklių privalumai yra sąlyginai paprastesnis šių taisyklių taikymas ir jų laikymosi kontrolė bei mažesnės mokesčių mokėtojų sąnaudos, stebint, jog vienas ar kitas jo užsienyje kontroliuojamas vienetas netaptų kontroliuojamuoju užsienio vienetu CFC taisyklių taikymo tikslais. Nei mokesčių mokėtojui, nei mokesčių administratoriui nereikia kiekvienu atveju detalčiai analizuoti vienoje ar kitoje jurisdikcijoje taikomų apmokestinimo taisyklių bei mokesčio naštos lygio, išskyrus Pilkojo sąrašo jurisdikcijas, kadangi ši analizė atliekama *a priori*, priskiriant jurisdikciją vienam ar kitam sąrašui. Jau minėta, jog toks sprendimas turi ir savų trūkumų. Valstybių priskyrimas vienam ar kitam sąrašui kartais stokoja objektyvumo, nes būna paremtas labiau politiniais, negu bešališkais, tik valstybės mokesčių sistemos analize paremtais, kriterijais, kuriuos išskirti, beje, taip pat nėra taip paprasta. Be to, sudarydama šiuos sąrašus, valstybė prisiima pareigą juos nuolat atnaujinti, kas, kaip rodo praktika, nėra tokia jau paprasta užduotis. Daugumą šių trūkumų matome ir atidžiau pažvelgę ir į Lietuvoje patvirtintus sąrašus bei jų formavimo principus.

Juodojo, t.y. Tikslinių teritorijų, sąrašo sudarymo pagrindas bei pagrindiniai principai nustatyti PMĮ 2 straipsnio 24 dalyje. Tikslinė teritorija apibrėžiama kaip užsienio valstybė arba zona, kuri yra įtraukta į finansų ministro nustatytą Tikslinių teritorijų sąrašą ir atitinka bent du iš toliau pateikiamų šešių kriterijų: 1) šioje teritorijoje analogiško mokesčio tarifas yra mažesnis kaip 75 procentai lietuviško pelno mokesčio tarifo (t.y. mažesnis kaip 11,25 proc.); 2) šioje teritorijoje taikomos skirtingos apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklės – pagal tai, kokioje valstybėje yra įregistruotas kontroliuojantis asmuo; 3) šioje teritorijoje taikomos skirtingos apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklės – pagal tai, kokioje valstybėje vykdoma veikla; 4) kontroliuojamasis apmokestinamasis vienetas yra sudaręs sutartį su tos valstybės mokesčio administratoriumi dėl mokesčio tarifo ar mokesčio bazės; 5) šioje teritorijoje nėra efektyvaus keitimosi informacija; 6) šioje teritorijoje nėra finansinio-administracinio skaidrumo: nevisiškai aiškios mokesčio administravimo taisyklės ir šių taisyklių taikymo tvarka nėra pateikiama kitų valstybių mokesčių administratoriams. Pažvelgus į šį apibrėžimą, taip ir lieka nevisiškai aiški aukščiau išvardintų kriterijų praktinė reikšmė: jie skirti finansų ministrui, sprendžiant kuri valstybė turi būti įtraukta į Tikslinių teritorijų sąrašą, o kuri ne, ar mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui, *ad hoc* nustatinėjantiems, yra Tikslinių teritorijų sąrašė įrašyta valstybė „mokesčių rojumi“, ar ne. Arčiausiai tiesos, turbūt, būtų trečioji pozicija, pagal kurią šie kriterijai skirti tiek Tikslinių

teritorijų sąrašo sudarytojams, tiek ir tiems, kurie jį taiko, siekiant detalizuoti, kas yra tos tikslinės teritorijos, kodėl jos tokiomis laikomos, bei paliekant „saugikli“, leidžiantį tikslinė teritorija nelaikyti sąrašė esančios valstybės, jeigu radikalčiai pasikeistų jos mokesčių politika ir/ar finansinė-administracinė praktika.

Patys Tikslinių teritorijų sąrašo kriterijai taip pat vertintini kritiškai. Kone visi jie tiesiogiai ar netiesiogiai perimti iš EBPO pranešimų „Žalinga mokesčių konkurencija. Kylanti pasaulinė problema“ publikuotų 1998, 2000, 2001, 2004 ir 2006 metais, kurių pagrindinis tikslas buvo „mokesčių rojais“ laikomų jurisdikcijų analizė bei kriterijų, padedančių jas identifikuoti, išskyrimas. Visus PMĮ 2 straipsnio 24 dalyje įtvirtintus kriterijus galime rasti tik pirmajame ir iš dalies antrajame EBPO pranešimuose. Vėliau buvo konstatuota, jog mokesčio tarifo dydį kiekviena valstybė nusistato savarankiškai, šį sprendimą lemia aibė objektyvių ir subjektyvių aplinkybių (ekonominis išsivystymas, verslo tradicijos, vykdoma fiskalinė politika ir kt.) ir nė viena kita užsienio valstybė ar jų grupė negali nurodinėti, kokį mokesčio tarifą reikia taikyti, todėl jis negali būti objektyviu kriterijumi priskiriant valstybes prie „mokesčių rojų“ jurisdikcijų. Atsižvelgiant į tai, apsisotata tik prie dviejų aukščiau minėtų kriterijų: efektyvaus keitimosi informacija ir finansinio-administracinio skaidrumo (apimant ir susitarimus su mokesčių administratoriumi, skirtingą apmokestinimą, priklausantį nuo veiklos vykdymo vietos ir pan.), mokesčių tarifo lygį vertinant tik kaip papildomą informacijos šaltinį, leidžiantį identifikuoti valstybės mokesčių politikos kryptis. Tai turėtų būti įvertinta ir formuojant lietuviškąjį „mokesčių rojų“ sąrašą, juolab, kad pats tarifo dydis itin retai atspindi realią pajamoms tenkančią mokesčio našta, kuri priklauso ir nuo mokesčio bazės, neapmokestinamųjų dydžių, įvairių lengvatų. Tas pats taikytina ir lietuviškojo Pilkojo sąrašo atžvilgiu. Vienintelis užsienio kontroliuojamųjų vienetų, veikiančių jurisdikcijose, kurios nepatenka nei į Juodąjį, nei į Baltąjį sąrašus, atrankos kriterijus Lietuvoje yra būtent nominalus mokesčio tarifo dydis. Jurisdikcijos, siūlančios savo „paslaugas“ užsienio rezidentams, norintiems susimazžinti mokamus mokesčius, progresuoja sparčiai, nustatydamos aukštesnius, o kartais net tiksliai tokius, kokių reikia „klientams“, mokesčių tarifus, tačiau tuo pačiu leisdamos itin liberaliai apskaičiuoti mokesčio bazę ar suteikdamos kitokias mokesčio lengvatas, todėl nominalus mokesčio tarifo dydis nelaikytinas nei objektyviu, nei pakankamu atrankos kriterijumi. Galimas sprendimas šiuo atveju būtų Pilkąjį sąrašą papildyti keletu iš tikslinių teritorijų atrankai taikytinų kriterijų (rezidentų ir nerezidentų pajamų apmokestinimo tvarkos skirtumai, susitarimų su administratoriumi galimybė), o mokesčio tarifo dydžio kriterijų keisti efektyvaus pajamų apmokestinimo lygio kriterijumi, t.y. faktiškai užsienyje sumokėto mokesčio ir Lietuvoje nuo analogiškų pajamų mokėtino mokesčio sumų palyginimu, kaip yra, pavyzdžiui, Jungtinėje Karalystėje.

Jau minėta, jog valstybių sąrašų formavimas kartais turi ir itin matomą subjektyvumo ar net politinį atspalvį, mažai susijusį su siekiu apsaugoti nacionalinę mokesčio bazę nuo dirbtinės erozijos. Tai pakankamai aiškiai iliustruoja Maltos, Kipro, Estijos ir Bulgarijos pavyzdžiai. Ilgą laiką Estija faktiškai priklausė Pilkojo sąrašo valstybių grupei ir, atsižvelgiant į tai, kad joje veikiančių įmonių nepaskirstytas pelnas apskritai nėra apmokestinamas, Lietuvos rezidentai, kontroliavę vienetus Estijoje, nuo šių įmonių pajamų, remiantis CFC taisyklėmis, turėjo pareigą sumokėti mokesčius Lietuvoje. Tik nuo 2005 m. sausio 27 d., praėjus beveik 9 mėnesiams nuo šios valstybės įstojimo į Europos Sąjungą, t.y. 2004 m. gegužės 1 dienos,¹⁵ Estija buvo įtraukta į Baltąjį sąrašą, nors pati Estijoje taikoma įmonių apmokestinimo tvarka išliko mažai pakitusi, todėl Lietuvos vienetai, kontroliuojantys vienetus Estijoje, nuo 2005 metų nebeturi skaičiuoti ir į savo pelno mokesčio bazę traukti šių vienetų pozityviųjų pajamų.

Malta ir Kipras iki 2004 metų rugpjūčio 17 d. buvo laikomos tikslinėmis teritorijomis, t.y. Juodojo sąrašo valstybėmis, o, jau po jų įstojimo į Europos Sąjungą (tik 3,5 mėnesio po, lyginant su Estija), iš šio sąrašo išbrauktos ir įtrauktos į Baltąjį sąrašą, nors tai vargu ar galima sieti su radikaliu šių valstybių mokesčių sistemų pasikeitimu.¹⁶ Visos Kipre įsteigtos įmonės moką 10 proc. dydžio pelno mokestį. Kipro rezidentės pelno mokestį moka nuo visų pasaulinių pajamų, o įmonės, kurios nėra Kipro rezidentės, pelno mokestį moka tik nuo pajamų, gautų iš Kipro šaltinių. Pagal Kipre taikomas rezidavimo taisykles, rezidentėmis laikomos tik tos Kipre įsteigtos įmonės, kurių valdymas ir kontrolė yra pačiame Kipre, todėl užsienio subjektų Kipre įregistruota įmonė, jame nevykdanti jokios veiklos, nėra apmokestinama. Tačiau tai, kad Kipras įtrauktas į Baltąjį sąrašą, bei tai, kad Kipre taikoma ne rezidentų apmokestinimo tvarka nepripažįstama specialia mokesčių lengvata, atleidžia Lietuvos rezidentus nuo pareigos į pelno mokesčio bazę traukti Kipre veikiančių kontroliuojamųjų vienetų pozityviasias pajamas.¹⁷ Politinį sprendimo atspalvį dar labiau sustiprina tai kad, bent jau formaliai žiūrint, Kipras atitinka ir du (t.y. tiek, kiek reikia) Tikslinių teritorijų sąrašo kriterijus: pelno mokesčio tarifas mažesnis kaip 75 procentai Lietuvoje taikomo mokesčio tarifo bei taikomos skirtingos apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklės priklausomai nuo to, kur vykdoma veikla – Kipre ar užsienyje. Toks sprendimas galėtų būti pateisinamas tuo, kad Tikslinių teritorijų sąrašo pirminė paskirtis yra

¹⁵ Delsimą po įstojimo į Europos sąjungą įtraukti Estijos Respubliką į Baltąjį sąrašą prieštaraujančiu Europos Sąjungos teisei, tiesa, nesiedamas sąrašo būtent su CFC taisyklėmis, 2007 m. vasario 26 dienos nutartyje Nr. A⁸ – 207/2007 pripažino ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas.

¹⁶ Paminėtina, Europos Komisija 2003 m. ataskaitoje dėl žalingos mokesčių konkurencijos būsimose naujose valstybėse narėse identifikavo 9 žalingas mokesčines priemones, kurios vėliau buvo panaikintos ar itin apribotos, tačiau, nepaisant to, Kipras iki šiol išlieka viena patraukliausių jurisdikcijų ofšoriniam verslui plėtoti.

¹⁷ Šaltinis: Lietuvos Respublikos finansų ministerija.

ūkinių operacijų su „mokesčių rojais“ ribojimas, o transakcijų tarp ES narių apribojimai potencialiai vertintini kaip bendrosios rinkos funkcionavimo kliūtis. Taigi to paties sąrašo, t.y. Tikslinių teritorijų sąrašo, naudojimas dviem tikslais, šiuo atveju lemia, jog siekiant vieno tikslo iš dalies aukojamas kitas. Potencialus sprendimas galėtų būti skirtingų sąrašų kiekvienai iš šių antivengiminių priemonių sudarymas.

Trečiasis pavyzdys – Bulgarija. Ši valstybė nuo 2007 m. sausio 1 dienos kartu su Rumunija tapo ES nare, tačiau, skirtingai nei Rumunija, ji vis dar lieka „pilkojoje“ zonoje ir nėra įtraukta į Baltąjį sąrašą. Jokie oficialūs šio sąrašo sudarymo kriterijai, tiesa, apskritai nėra patvirtinti ar bent jau paskelbti, o ir pats valstybės ar zonos buvimas šiame sąrašė dar nebūtinai reiškia, jog joje veikiančio kontroliuojamojo vieneto pajamų atžvilgiu nebus taikomos CFC taisyklės, tačiau toks valstybės „ignoravimas“ galėtų reikšti arba apskritai aiškių Baltojo sąrašo formavimo kriterijų nebuvimą, arba už jų formavimą atsakingų institucijų inertiškumą, kas nei vienu atveju nėra gerai.

Dar vienas paminėtinas lietuviškųjų sąrašų, konkrečiai Baltojo, ypatumas tas, jog vieneto įsteigimas valstybėje ar zonoje, esančioje Baltajame sąrašė, dar nebūtinai garantuoja, jog Lietuvos rezidentui nereikės į pelno mokesčio bazę įtraukti atitinkamos šio kontroliuojamojo vieneto pozityviųjų pajamų dalies. Vienetai, įregistravimo valstybėje įgyjantys specialias pelno ar jam analogiško mokesčio lengvatas, laikomi kontroliuojamaisiais užsienio vienetais CFC taikymo tikslais, net jei jie veikia Baltajame sąrašė esančioje jurisdikcijoje. Būtent neapibrėžtumas, ką reiškia „speciali lengvata“, kaip rodo itin negausi Lietuvos mokesčių administratoriaus praktika, yra vienas iš daugiausiai diskusijų keliančių lietuviškųjų CFC taisyklių elementų. Nuostatos ydingumą galima iliustruoti akivaizdžiu pavyzdžiu. Baltajame esančiose Jungtinėse Amerikos Valstijose veikiančios ribotos atsakomybės bendrovės (*limited liability company, LLC*), netampančios mokesčių mokėtojomis JAV, jei ten nevykdo veiklos ir iš JAV šaltinių negauna pajamų (jų iš užsienio gautos pajamos nėra mokesčio objektas JAV ir, jei LLC veiklą vykdo tik užsienyje, JAV mokesčių administratorius paprastai net neturi informacijos apie tokį vieneta), Lietuvoje laikomos įgyjančiomis specialias mokesčio lengvatas,¹⁸ todėl juos kontroliuojantys Lietuvos vienetai įpareigoti skaičiuoti ir į savo pelno mokesčio bazę įtraukti šių vienetų pozityviasias pajamas. Tuo tarpu, jau minėta, jog Kipre įsteigtos įmonės, kurių valdymas ir kontrolė yra ne Kipre, ten nelaikomos rezidentėmis, todėl mokesčius moka tik nuo iš Kipro šaltinių gautų pajamų. Ofšorinio verslo požiūriu, Kipro ir JAV sudaromos galimybės pasinaudoti jose

¹⁸ PMĮ 39 straipsnio 4 dalies apibendrinto komentaro 2.1. punktas.

įsteigtomis įmonėmis, atliekant operacijas tik su užsienio subjektais, mažai kuo skiriasi, tuo tarpu minėtos nuostatos neapibrėžtumas sudaro galimybes jas traktuoti skirtingai.

Iki 2003 m. sausio 1 d. vietoj šios galiojo nuostata, numatanti, jog lietuviškos CFC taisyklės taikomos įmonių, įregistruotų ar kitaip organizuotų Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje, kuri buvo ir vis dar yra įtraukta į Baltąjį sąrašą, ir įgyjančių bet kurias specialias mokesčių lengvatas pagal 1929 m. liepos 31 d. Įstatymą, 1938 m. gruodžio 17 d. Didžiojo Kunigaikščio Dekretą ir jų pataisas (holdingo kompanijų), pajamų atžvilgiu. Detalus visų Baltajame sąrašė esančių valstybių teisės aktų, suteikiančių specialias mokesčių lengvatas, išvardijimas galėtų būti vienas iš sprendimų, leidžiančių išvengti subjektyvaus įvertinimo analogiškose situacijose, tačiau praktiškai vargu ar įmanoma išanalizuoti visus kiekvienos iš Baltajame sąrašė esančių valstybių mokesčių teisės aktus ir nuolatos stebėti jų pasikeitimus. Kur kas pragmatiškesnis ir paprastesnis sprendimas būtų specialios mokesčių lengvatos sąvoką detalizuoti keletu objektyvių kriterijų (įgyto statuso laikinumo, apmokestinimo režimo sąlygotų veiklos apribojimų buvimo, taikomo apmokestinimo režimo priklausomybė nuo veiklos vykdymo teritorijos ir pan.) arba pateikti bent jau pavyzdinį tokių mokesčių lengvatų sąrašą (specialūs susitarimai su mokesčių administratoriumi dėl mokesčio bazės, tarifo dydžio, specialių rezidavimo taisyklių taikymas ir kt.).

Iš aukščiau pateiktų pavyzdžių matyti įvairiais sąrašais paremtų CFC taisyklių trūkumai, sąlygoti šių sąrašų formavimo subjektyvumo, išankstinių atrankos kriterijų nebuvimo, politizuotumo bei to, jog savalaikis šių sąrašų neperžiūrėjimas ir neatnaujinimas ne tik gali atrodyti nelabai solidžiai, bet ir būti mokesčių ginčų priežastimi. Kita vertus, būtina atsižvelgti ir minėtus potencialius tokio modelio CFC taisyklių privalumus – didesnis apibrėžtumas, sąlyginis taikymo paprastumas, mažesnis administracinių resursų poreikis. Šie aspektai jurisdikcinį modelį daro itin patrauklų ribotus administracinius resursus turinčioms valstybėms, tokioms kaip Lietuva, tačiau tam, kad visi šie privalumai būtų įgyvendinti, svarbu, jog valstybių bei zonų sąrašai būtų formuojami remiantis aiškiais ir objektyviais kriterijais, tarptautiniu lygiu pripažintais standartais.

Valstybės ar zonos priskyrimas vienam ar kitam sąrašui neturėtų būti mechaninis veiksmas, paremtas griežtomis skaitinėmis išraiškomis, tokiomis kaip vien nominalūs mokesčio tarifo dydžiai, nesudarant galimybės įvertinti valstybės ar zonos vykdomos mokesčių politikos, bei realaus nacionalinei mokesčio bazei kylančio pavojaus. Atsižvelgiant į tai, jog „mokesčių rojų“ praktikos elementų galima sutikti ir respektabiliose, ekonomiškai ir socialiai išsivysčiusiose, paprastai aukštus mokesčius taikančiose valstybėse, šių specialiųjų mokesčių lengvatų daroma žala taip pat turi būti minimizuojama, kartu, dėl vienu ar kitu priežasčių, diplomatiškai išvengiant „mokesčių rojumi“ pripažinti pačią valstybę. Vis dėlto,

vien nuostata, jog CFC taisyklės taikomos specialias pelno ar analogiško mokesčio lengvatas įgyjančių subjektų pajamų atžvilgiu, negali būti laikoma pakankama ir turėtų būti papildyta bent keletu identifikuojančių požymių, eliminuojančių išimtinai subjektyvaus įvertinimo galimybę.

3.2. Kontrolės samprata

Kontroliuojamojo užsienio vieneto statuso įgijimas, CFC taisyklių taikymo tikslais, priklauso ne tik nuo vieneto formos, jurisdikcijos, kurioje šis vienetas įsteigtas, ir/ar turimų mokesčių lengvatų, bet ir nuo to, kaip Taisyklėse apibrėžiama vieneto kontrolė. Lietuvoje ši sąvoka pateikta PMĮ 2 straipsnio 4 dalyje. Joje nustatyta, jog kontroliuojamasis apmokestinamasis vienetas – vienetas, laikomas kontroliuojamu kito vieneto arba nuolatinio gyventojų, jeigu jis yra kontroliuojančio asmens kontroliuojamas paskutinę mokestinio laikotarpio dieną ir jame kontroliuojantis asmuo tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, arba jame kontroliuojantis asmuo kartu su susijusiais asmenimis valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti ir kontroliuojančio asmens valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.

Pirmiausia dėmesys atkreiptinas į kontroliavimo fakto nustatymo momentą – paskutinę mokestinio laikotarpio dieną. PMĮ aiškiai nepasakyta, apie kurio – kontroliuojamojo ar kontroliuojančiojo – vieneto mokestinį laikotarpį kalbama. Iš PMĮ 2 straipsnio 4 dalies apibendrinto komentaro lyg ir galima suprasti, jog kontroliavimo faktui nustatyti aktuali padėtis paskutinę kontroliuojančiojo asmens mokestinio laikotarpio dieną,¹⁹ tuo tarpu analizuojant PMĮ 39 straipsnio atskirų dalių apibendrintus komentarus pastebėtina, jog akcentuojama paskutinė kontroliuojamojo vieneto mokestinio laikotarpio diena. Praktikoje šis neaiškumas galbūt ir nekeltų daug klausimų, nes PMĮ 39 straipsnio 1 dalyje nustatyta, jog CFC taisyklių taikymo tikslais daugeliu atvejų kontroliuojančiojo ir kontroliuojamojo vienetų mokestiniai laikotarpiai sutapatinami. Tačiau vienu atveju, kai kontroliuojamojo vieneto mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais, o kontroliuojančiojo vieneto – ne, į kontroliuojančiojo vieneto pelno mokesčio bazę įtraukiama atitinkama jo mokestiniu laikotarpiu pasibaigiančio kontroliuojamojo vieneto mokestinio laikotarpio pozityviųjų pajamų dalis, todėl logiška, jog šioje situacijoje sprendžiamą reikšmę turi paskutinę kontroliuojamojo vieneto mokestinio laikotarpio dieną kontroliuojančio asmens turimų akcijų skaičius. Kadangi, kaip jau minėta, visais kitais atvejais dėl mokestinių laikotarpių sutapatinimo šis klausimas apskritai neiškyla bei siekiant užtikrinti vieningą PMĮ aiškinimą ir taikymą, tikslinga būtų pataisyti atitinkamų PMĮ straipsnių apibendrintus komentarus, o gal ir patį PMĮ, patikslinant, jog kontroliavimo faktas nustatomas pagal

¹⁹ „Pagal PMĮ kontrolė pripažįstama dviem atvejais, kai kontroliuojančio asmens mokestinio laikotarpio paskutinę dieną...“ (PMĮ 2 straipsnio 4 dalies apibendrinto komentaro 3 pastraipa).

kontroliuojamo ir kontroliuojančio subjektų tarpusavio santykį paskutinę kontroliuojamojo vieneto mokestinio laikotarpio dieną.

Kur kas svarbesni už procedūrinės nuostatos, dėl kontroliavimo fakto nustatymo momento, yra materialieji kontrolės identifikavimo kriterijai. Lietuvoje kontrolę identifikuoja asmens tiesiogiai ar netiesiogiai valdomų akcijų, dalių, pajų ar kitokių teisių ir paskirstytinojo pelno dalį skaičius. Kontroliuojančiu laikomas asmuo pats valdantis daugiau kaip 50 procentų akcijų (pajų, dalių) arba kartu su susijusiais asmenimis valdantis daugiau kaip 50 procentų akcijų (pajų, dalių), kai kontroliuojančio asmens valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 procentų. Didžiausias tokio reguliavimo trūkumas yra aklas prisirišimas prie valdomų akcijų, pajų, dalių ar kitų teisių ir kitokių plačiai naudojamų teisinių vienetų kontroliavimo instrumentų ignoravimas. Registruojant įmones itin žemų mokesčių jurisdikcijose, jos akcininkais dažnai tampa nominalūs savininkai – fiziniai arba juridiniai asmenys, kurie savo vardu įmonę tik įregistruoja, palikdami rejestro tarnybose informaciją apie save kaip apie įmonės steigėjus bei akcininkus, o vėliau, naudodamiesi įvairiais teisiniais instrumentais, perduoda nuosavybės ar valdymo teises kitiems fiziniams ar juridiniams asmenims. Viena populiariausių formų, siekiant kontroliuoti vieneta, nevaldant jo akcijų, yra generaliniai įgaliojimai. Betarpišku vieneto valdytoju tokiu atveju tampa įgaliojimą turintis asmuo ar asmenys, kurio iniciatyva šis vienetas paprastai ir būna įsteigiamas, faktiškai nei tiesiogiai, nei netiesiogiai neturintis nei vienos šio vieneto akcijos.²⁰ Taip, pasinaudojant įstatymo netobulumu, išvengiama tiek CFC taisyklėmis nustatytų įpareigojimų, tiek pareigos pažymos FR0438 formoje²¹ (Ataskaita apie kontroliuojamuosius ir kontroliuojančius vienetus bei asmenis) teikti informaciją apie kontroliuojamuosius vienetus.

Tiek Jungtinėje Karalystėje, tiek Vokietijoje kontrolė apibrėžiama pakankamai panašiai. Šių šalių CFC taisyklėse, kaip ir Lietuvoje, kontrolė nustatoma remiantis atitinkamu asmenų turimų ar valdomų akcijų, pajų, dalių ar kitų teisių dalimi, tačiau, jose, skirtingai nei Lietuvoje, esama ir nuostatų, išplečiančių kontrolės sampratą, taip užkertant kelią galimiems piktnaudžiavimams. Svarbu pažymėti, jog ir Jungtinėje Karalystėje ir Vokietijoje užsienio vieneto kontrolė suprantama labiau kaip nacionalinė, o ne individualaus asmens ar asmenų, kontrolė.

Pagal Vokietijos kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisykles, vienetas laikomas kontroliuojamuoju vienetu, jei daugiau kaip 50 procentų šio vieneto akcijų (dalių, pajų) priklauso Vokietijos rezidentams ar kitiems asmenims, kurie Vokietijoje yra

²⁰ Kęstutis Stungys, Irmantas Venslovas, Arvydas Sakalauskas. Ofšorinis verslas. – UAB „Kredito brokeris“, Vilnius, 2001, p. 13-27.

²¹ Patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gruodžio 24 d. įsakymu Nr. 376 (Žin., 2003, Nr. 2-66).

mokesčių mokėtojais, neribojant minimalios vieno asmens turimų akcijų dalies. Svarbu, jog iš šių skaičių ištraukiamos ir tos akcijos, kurias kontroliuoja tretieji asmenys, veikiantys pagal Vokietijos rezidentais esančių subjektų instrukcijas, taip apribojant įvairių manipuliacijų naudojantis nominaliais akcininkais galimybes. Net ir tais atvejais, jei užsienio vienetas negali būti laikomas kontroliuojamu Vokietijos rezidentu, kiekvienas Vokietijos mokesčių mokėtojas, turintis bent 1 procentą užsienio vieneto, kurio esminę pajamų dalį sudaro pasyviosios investicinės pajamos, akcijų, turi atitinkamą šių pajamų dalį įtraukti į savo mokesčio bazę, išskyrus atvejus, kai vienetas yra vieša korporacija, kurios akcijomis prekiaujama akcijų biržoje.²²

Jungtinės Karalystės CFC taisyklėse kontrolė apibrėžiama kaip asmens galimybė užsitikrinti, jog įmonės veikla ir sprendimai atitiktų jo valią. Jei tokią įtaką turi du ar daugiau asmenų, jie taip pat laikomi kontroliuojančiais asmenimis. Kartu pažymima, jog tai nėra mechaninis matematinių skaičiavimų testas, paremtas išimtinai turimų akcijų ar balsavimo teisių dalies nustatymu. Jungtinės Karalystės CFC taisyklėse taip pat yra nuostata, numatanti, kad sprendžiant ar vienetas yra kontroliuojamas, ar ne, Jungtinės Karalystės rezidentams priskiriamos ir tos akcijos (dalys, pajai) bei kitokios teisės, kurias šie gali (turi išimtinės teises) įgyti ateityje ir akcijos (dalys, pajai) bei kitokios teisės, kurios valdomos per patikėtinius ar susijusius asmenis. Be to, šis kontrolės apibrėžimas papildomas konkrečiomis nuostatomis, kada vienetas, Jungtinės Karalystės rezidentams net neturint kontrolinio akcijų paketo, bus laikomas kontroliuojamu Jungtinės Karalystės rezidentu: vieneta kontroliuoja du asmenys (vienas Jungtinės Karalystės rezidentas, kitas – ne) ir Jungtinės Karalystės rezidentui priklauso bent jau 40 procentų akcijų (pajų, dalių), o asmeniui, nesančiam Jungtinės Karalystės rezidentu, priklauso bent 40, bet ne daugiau kaip 55 procentai akcijų (pajų, dalių).²³

Matyti, jog tiek Jungtinė Karalystė, tiek Vokietija, turėdamos kur kas didesnę kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklių taikymo praktiką, nacionalinius interesus gina kur kas labiau ir neapsiriboja vien techniniais kontrolės apibrėžimais, pasilikdamos teisę ir priemonių detaliau įvertinti konkrečią situaciją bei tokią pareigą nustatydamos savo mokesčių mokėtojams. Analogiškomis nuostatomis, leidžiančiomis mokesčių administratoriui plačiau interpretuoti kontrolės sampratą bei subjektų tarpusavio santykius, turėtų būti papildytos ir Lietuviškosios CFC taisyklės, kartu numatant pareigą kiekvieną tokią nuomonę ar interpretaciją grįsti faktiniais duomenimis.

²² Guido Forster. Dirk Schmidtman. *CFC legislation in Germany*. – Intertax 2004, 32(10), p. 476-486.

²³ Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus interneto svetainė. // Interneto prieiga: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM202020.htm> [Žiūrėta 2007-04-15].

Vienas iš tokio reguliavimo trūkumų galėtų būti tas, jog, nustačius, kad užsienio vieneta faktiškai kontroliuoja Lietuvos rezidentas, nors jam nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nepriklauso nei viena to užsienio vieneto akcija (pajus ar dalis) arba šis skaičius yra itin mažas ir neatspindi realios situacijos, būtų pakankamai problematiška identifikuoti šiam rezidentui tenkančią to užsienio vieneto pajamų dalį. Potencialus sprendimas tokiu atveju būtų numatyti prezumpciją, jog užsienio vieneta kontroliuojant ne turimų akcijų (pajų, dalių) pagrindu, laikoma, jog asmens turima įtaka atitinka 100 procentų akcijų (pajų, dalių) valdymą, kartu paliekant galimybę mokesčių mokėtojui, nesutinkančiam su tokiu įvertinimu, pateikti papildomos informacijos ir įrodinėti, kad faktinis turimas kontrolės lygis yra mažesnis.

Jau minėta, jog lietuviškose CFC taisyklėse numatyta kontrolę lemianti riba yra 50 procentų + 1 užsienio vieneto akcijos kontroliavimas (tiesioginis ar netiesioginis valdymas arba valdymas kartu su susijusiais asmenimis). Šios nuostatos logika ta, jog toks akcijų (pajų, dalių) skaičius dalyvių susirinkimuose leidžia paprastai vienasmeniškai priimti sprendimus ir praktiškai valdyti vieneta (skirti kitus valdymo organus, spręsti dėl pelno paskirstymo ir panašiai). Tokia nuostata visiškai pateisinama kalbant apie tiesioginį vieneto akcijų valdymą, tuo tarpu skaičiuojant įvairius netiesioginius vieneto kontrolės variantus, tokios proporcijos ne visada parodo tikrąją padėtį. Pavyzdžiui, Lietuvos vienetas A turi 65 procentus užsienio vieneto B, veikiančio Baltajame sąraše esančioje valstybėje, neturinčioje CFC taisyklių, neįgyjančio jokių specialių mokesčių lengvatų, akcijų. Vienetas B turi 75 procentus žemų mokesčių jurisdikcijoje (pvz. Kaimanų salose) veikiančio vieneto akcijų. Taigi Lietuvos vienetas kontroliuoja vieneta B ir per jį gali priiminėti lemiamus sprendimus C vieneto dalyvių susirinkimuose, todėl galėtume teigti jog vienetas A faktiškai kontroliuoja vieneta C. Tačiau, apskaičiavę Lietuvos vieneto A netiesiogiai valdomų C vieneto akcijų dalį, gauname, jog A netiesiogiai turi tik 48,75 ($65 \times 75 / 100$) procento C vieneto akcijų, todėl pagal PMĮ formaliai nėra laikomas kontroliuojančiu vieneta C ir neturi taikyti lietuviškųjų CFC taisyklių ir į savo pelno mokesčio bazę traukti C vieneto pozityviųjų pajamų. Vienas iš potencialių sprendimų šiuo atveju būtų detaliais matematiniais skaičiavimais paremtos naujos valdomų akcijų ribos, maksimaliai tinkančios tiek tiesioginės, tiek netiesioginės vieneto kontrolės atvejais, suradimas arba atskirų ribų tiesioginei ir netiesioginei kontrolei identifikuoti nustatymas, tačiau paprasčiau ir praktiškiau būtų bent iš dalies, t.y. taikant kartu su turimų akcijų dalies reikalavimu, įvesti vieną ar keletą aukščiau minėtų vertinamųjų kontrolės identifikavimo kriterijų, kas padarytų CFC taisyklės lankstesnėmis ir lengviau pritaikomomis įvairiose galimose situacijose.

Pagal PMĮ vieneto kontroliavimas, t.y. 50 procentų + 1 akcijos (pajaus, dalies) valdymas, galimas ir kartu su susijusiais asmenimis, jei kontroliuojantis asmuo pats valdo ne

mažiau kaip 10 procentų šių akcijų (dalių, paju). Susijusių asmenų sąvoka pateikta PMI 2 straipsnio 25 dalyje. Šios dalies 11-oje punktu pateikiamas pakankamai išsamus ir, kas svarbiausia, baigtinis susijusių asmenų bei vienetų sąrašas, kuris iš esmės paremtas fizinių asmenų giminystės bei svainystės ryšiais, bendru dalyvavimu juridinių asmenų valdyme, juridinių asmenų dalyvavime vienas kito valdyme ir kitais. Nesiimant itin detaliai analizuoti kiekvienos iš dalių, visų pirma kritikuotinas baigtinio sąrašo principo pasirinkimas. Mokesčių administratoriaus galimybių plačiau vertinti asmenų ryšius ir santykius apribojimas vertintinas kaip pakankamai ydingas, kadangi vien bendras kelių formaliai tarpusavyje nesusijusių asmenų investavimas į vienetą, veikiantį tokiose jurisdikcijose kaip Gvatemala, Venesuela ar Aruba, dažnai rodo kur kas didesnes šių asmenų tarpusavio sąsajas, negu bet kokie giminystės ar svainystės ryšiai. Todėl CFC taisyklių taikymo tikslais siūlytina PMI susijusių asmenų sąvoką bent jau papildyti nuostata, jog tokiais taip pat laikomi ir vieno vieneto dalyviai, kurių bendras turimų akcijų (dalių, paju) ar kitų teisių tame vienete skaičius leidžia valdyti šį vienetą pagal jų valią. Tai leistų CFC taisykles taikyti ir tais atvejais, kai, pavyzdžiui, trys pagal PMI 2 straipsnio 25 dalį formaliai nesusiję asmenys išimtinai mokesčių vengimo tikslais įsteigia vienetą itin žemų mokesčių jurisdikcijoje, įgydami po 33 procentus akcijų, nes pagal šiuo metu galiojančias nuostatas, tokie asmenys skaičiuoti ir į savo mokesčio bazę traukti šio vieneto pozityviųjų pajamų nėra įpareigoti, nors tiek vieneto steigimo tikslas, tiek akcijų pasidalinimas pakankamai aiškiai rodo dalyvių tarpusavio ryšius.

Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklių taikymas beveik visada susijęs su itin ribota galimybe gauti informaciją iš užsienio jurisdikcijų, kuriose veikia šie kontroliuojamieji vienetai. Tai itin didelis kliuvinys pirminiame etape, siekiant apskritai nustatyti, turi rezidentas kontroliuojamųjų vienetų užsienyje, ar ne. Bene vienintelis realus informacijos šaltinis tokiu atveju yra kontroliuojantysis rezidentas, kuris savo ruožtu nėra itin suinteresuotas ją pateikti, nes jam tai gali turėti mokestinių pasekmių. Todėl, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo²⁴ 40 straipsnyje nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas (bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku pateikti deklaracijas ir kitus dokumentus ir kt.), CFC taisyklių tikslus bei jau minėtą jų taikymo specifiką, susijusią su informacijos surinkimu, kas jas daro praktiškai besąlygiškai priklausomas nuo to, kaip mokesčių mokėtojas vykdo minėtas savo pareigas, įrodinėjimo pareiga bei visos neigiamos informacijos nepakankamumo (kai ši informacija, mokesčių mokėtojui tinkamai bendradarbiaujant, objektyviai gali būti žinoma) pasekmės turėtų tekti būtent mokesčių mokėtojui. Tokiu reguliavimu mokesčių administratoriui būtų suteikta teisė (jokiu būdu ne pareiga) trūkstamas aplinkybes, derinant su

²⁴ Žin., 2004, Nr. 63-2243.

jau surinkta informacija, traktuoti savo nuožiūra ir mokesčius apskaičiuoti pagal šią sumodeliuotą situaciją, įrodinėjimo pareigą perkeliant mokesčių mokėtojui, kai ši trūkstama informacija jam yra ar gali būti prieinama, tačiau mokesčių administratoriui nebuvo pateikta. Taip CFC taisyklės taptų bent iš dalies „gyvybingesnėmis“ ir, nors šiek tiek dirbtinai, didėtų ir mokesčių mokėtojo suinteresuotumas artimiau bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi. Toks pasiūlymas galbūt ir truputį radikalus, nes faktiškai išbalansuotų mokesčių teisinių santykių subjektų – mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo – teisių ir pareigų pusiausvyrą mokesčių administratoriaus naudai, kita vertus, vien priemonių mokesčių administratoriui suteikimas dar nereiškia, jog jomis bus beatodairiškai naudojama. Šituo atveju, kaip ir daugeliu kitų, viskas taip pat priklauso nuo tinkamo bendrųjų teisės principų (teisingumo, protingumo, proporcingumo) suvokimo ir tinkamo jų taikymo.

3.3. CFC taisyklių taikymo išimtys

Jau minėta, jog kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklėmis paprastai siekiama apmokestinti tik pasyviašias užsienyje veikiančių kontroliuojamųjų vienetų pajamas. Šis aspektas tapo itin aktualiu po Europos Teisingumo Teismo (toliau – Teismo arba ETT) sprendimo byloje *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*²⁵. Šioje byloje, analizuodamas Jungtinės Karalystės CFC taisyklių atitikimą Europos Bendrijos teisei, Teismas konstatavo, jog CFC taisyklės, tiek kiek jos gali būti pritaikytos ne išimtinai dirbtiniams dariniams, prieštarauja Europos Bendrijos steigimo sutarties²⁶ 43 ir 48 straipsniams, garantuojantiems vieną iš fundamentaliųjų laisvių Europos Sąjungoje – įsisteigimo laisvę. Pasisakyta, jog paties vieneto ir jo vykdomos veiklos pobūdis, t.y. ar vienetas ir jo vykdoma veikla laikytini išimtinai dirbtiniais, ar ne, kiekvienu konkrečiu atveju turi būti analizuojami individualiai. Teismas konstatavo, jog CFC taisyklių taikymas gali būti pateisinamas esant subjektyviam mokesčių mokėtojo siekiui gauti mokesstinės naudos ir objektyviai įrodomam piktnaudžiavimui įsisteigimo laisve. Tuo tikslu turi būti vertinamas kontroliuojamojo vieneto vykdomos veiklos realumas ir ekonominis pagrįstumas, vieneto fizinis egzistavimas (apimantis patalpas, personalą, būtiną įrangą) ir kita. Dėl to ypatingą reikšmę, siekiant sėkmingai ir teisingai taikyti CFC taisykles, įgyja priemonės, padedančios iš jų taikymo sferos eliminuoti įprastą ekonominę veiklą vykdančius kontroliuojamuosius vienetus ir/arba iš realios ekonominės veiklos gaunamas kontroliuojamųjų vienetų pajamas. Reali ekonominė veikla šiuo atveju suprantama kaip paties vieneto savarankiškai vykdomos, ekonomine logika pagrįstos ūkinės operacijos, kuriomis siekiama gauti ekonominės naudos ir sukuriama tam tikra pridėtinė vertė. Tuo tikslu, atsižvelgiant į tai, kokio modelio – transakcinio ar visumos – laikantis sukurtos vienos ar kitos valstybės CFC taisyklės, nustatoma eilė jų taikymo išimčių, kas būdingiau visumos modelio taisyklėms, arba sukuriamos detalios vieneto pajamų analizės taisyklės, leidžiančios iš kontroliuojamojo vieneto pajamų visumos išskirti pasyviašias ir aktyviašias jo pajamas, arba, kas pastebima dažniausiai, derinamos abi šios priemonės. Šioje darbo dalyje bus aptariamos populiariausios CFC taisyklių taikymo išimtys, Lietuvoje taikomos išimtys, galimybės lietuviškąsias CFC taisykles papildyti viena ar keletu iš Jungtinėje Karalystėje ar Vokietijoje taikomų išimčių.

CFC taisyklių taikymo išimtys yra vienas iš esminių saugiklių, kuriuo siekiama užtikrinti, jog jos bus pritaikytos tik tiems kontroliuojamiesiems užsienio vienetams, kurių

²⁵ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis. Valstybės Žinios, 2004, Nr. 2-2.

²⁶ OJ C 325, 2002.12.24.

pagrindinis tikslas (arba vienas iš pagrindinių tikslų) yra mokesčių vengimas, dirbtinai sumažinant kontroliuojančiojo vieneto pelno mokesčio (ar kito analogiško mokesčio) bazę bei rezidavimo valstybėje sumokamo mokesčio sumą. Peržvelgus skirtingose valstybėse taikomų CFC taisyklių modelius, galima išskirti keletą populiariausių jų taikymo išimčių:

- *pelno paskirstymo išimtis*: CFC taisyklės gali būti netaikomos, jei kontroliuojamasis vienetas periodiškai paskirsto (pavyzdžiui, dividendų pavidalu) reikšmingą dalį savo pelno;²⁷
- *aktyvių pajamų išimtis*: CFC taisyklės gali būti netaikomos, jei kontroliuojamasis vienetas vykdo realią komercinę veiklą ir sudaro realius ekonomiškai pagrįstus sandorius su nesusijusiais asmenimis;²⁸
- *viešo kotiravimo išimtis*: CFC taisyklės gali būti netaikomos, jei kontroliuojamojo vieneto akcijos yra viešai platinamos pripažintoje akcijų biržoje;²⁹
- *įsteigimo tikslo išimtis*: CFC taisyklės gali būti netaikomos, jei kontroliuojantysis vienetas mokesčių administratoriui sugeba įrodyti, jog kontroliuojamasis vienetas buvo įsteigtas (paprastai Juodojo ar Pilkojo sąrašų jurisdikcijose) kitais tikslais, nei siekiant išimtinai mokestinės naudos;
- *de minimis išimtis*: CFC taisyklės gali būti netaikomos, jei kontroliuojamojo vieneto pajamos neviršija tam tikros ribos, kurią kiekviena šalis nusistato individualiai.³⁰

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio 5 dalyje numatyta, jog kontroliuojančiam vienetai nėra prievolės į savo pajamas įtraukti atitinkamos dalies kontroliuojamojo vieneto pajamų, kai:

a) kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamas sudaro tik kontroliuojančio vieneto išmokos, kurios laikomos neleidžiamais atskaitymais pagal PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 12 punktą, t.y. kai kontroliuojamojo vieneto pajamos yra tik iš kontroliuojančiojo Lietuvos vieneto gauti dividendai ar kitaip paskirstytas pelnas, arba

²⁷ Paprastai reikalaujama, kad ši pelno dalis „grįžtų“ būtent į kontroliuojantį vieneta, kitaip tariant, būtų kita forma apmokestinama toje valstybėje, kurios CFC taisyklių taikymo klausimas sprendžiamas.

²⁸ Ši išimtis paprastai realizuojama patvirtinant aktyvios veiklos, kuria užsiimantys vienetai nelaikomi kontroliuojamaisiais užsienio vienetais CFC taisyklių taikymo tikslais, sąrašus.

²⁹ Tam tikrais atvejais svarbus ne tik pats platinimo faktas, bet ir tai, kiek šių akcijų turi nesusiję asmenys.

³⁰ Renata Fontana, LL.M. „*The Uncertain Future of CFC Regimes in the Member States of the European Union – Part I*“.

b) visos kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos sudaro mažiau kaip 5 procentus kontroliuojančiojo vieneto pajamų.

Pirmuoju atveju įpareigojimas Lietuvos vienetai skaičiuoti ir į pelno mokesčio bazę įtraukti kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviasias pajamas būtų ne kas kita, kaip dvigubas tų pačių pajamų apmokestinimas. Sumos, kurios išmokamos kaip dividendai ar kitaip paskirstytas pelnas yra laikomi neleidžiamais atskaitymais, t.y. nemažina Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazės. Todėl visiškai suprantama, jog tais atvejais, kai kontroliuojamasis vienetas, kartu būdamas ir jį kontroliuojančio vieneto dalyviu (akcininku), jokių kitų pajamų, išskyrus kontroliuojančiojo vieneto dividendus, negauna, visiškai netikslinga šias kontroliuojamojo vieneto pajamas apmokestinti dar kartą, įtraukiant į Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazę jau kaip pozityviasias. Žiūrint formaliai, dvigubo apmokestinimo galbūt ir neįžvelgtume, nes juridiskai šių sumų statusas lyg ir pasikeičia, tačiau ekonomine prasme tai ne kas kita, kaip dvigubas apmokestinimas. Kita vertus, galima būtų kelti klausimą, kiek tokia išimtis reikalinga ir kiek praktiškai ja pasinaudojama. Visų pirma, reikia pripažinti, jog tokia situacija, kai kontroliuojamasis vienetas kartu būtų ir kontroliuojančiojo vieneto dalyvis, yra pakankamai nedažna. Antra, vargu ar būtų ekonomiškai pagrįsta pinigų į kontroliuojamąjį vienetai „perkelti“ dividendų pavidalu, kurie papildomai taip pat apmokestinami ir mokesčiu prie šaltinio (su tam tikromis išimtimis), o ne kaip kitus neleidžiamus atskaitymus, kuriems toks mokestis netaikomas.

Antruoju atveju taikoma *de minimis* išimtis – kai kontroliuojamojo vieneto pajamoms esant mažesnėms už tam tikrą valstybės nustatytą ribą, kontroliuojančiam vienetai nėra pareigos skaičiuoti pozityviųjų pajamų ir traukti jų į savo pelno mokesčio bazę, nes lyg ir preziumuojama, jog toks sąlyginai nedidelis užsienio kontroliuojamajame vienete susikaupęs kapitalas nerodo kontroliuojančiojo vieneto ketinimo perkelti pajamas į mažesnių mokesčių jurisdikciją, dirbtinai susimąžinant pelno mokesčio bazę, o ir administracinės sąnaudos (tiek kontroliuojančiojo vieneto, tiek ir mokesčių administratoriaus) lyginant su surenkamo mokesčio dydžiu, nuo pozityviųjų pajamų, neperžengiančių *de minimis* ribos, vertintinos kaip sąlyginai didelės. Taigi, tai lyg ir „tesėtai toleruotina mokesčių vengimo riba“. Kontroliuojantis Lietuvos vienetas į mokesčio bazę netraukia kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų, kai to kontroliuojamojo užsienio vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamos sudaro mažiau kaip 5 proc. visų kontroliuojančio Lietuvos vieneto pajamų, į kurias dar neįskaitytos to mokestinio laikotarpio pozityviosios pajamos. Kodėl buvo pasirinkta būtent tokia, t.y. procentais nuo kontroliuojančiojo vieneto pajamų apskaičiuojama *de minimis* sąlyga, vienareikšmiškai pasakyti sudėtinga, tačiau šis sprendimas kritikuotinas žvelgiant per mokesčių mokėtojų lygybės principo prizmę. Šiuo atveju tiktų posakis „kas galima Jupiteriui,

negalima jaučiami“. Stambioms, dideles pajamas gaunančioms kompanijoms (kurios, reikia pripažinti, dažniausia sumoka ir kur kas daugiau mokesčių) ši penkių procentų riba gali reikšti milijonines sumas, kai tuo tarpu vietinės reikšmės įmonei, t.y. „mažiems žaidėjams“, tai būtų vos keliolika tūkstančių litų, o fizinių asmenų atveju šis skirtumas gali būti dar išpūdingesnis. Tokį diferencijavimą teisinti asmens įnašo į nacionalinį biudžetą dydžiu, t.y. sumokama mokesčių suma, būtų mažų mažiausiai nekorektiška, o ir pats pajamų dydis, ypatingai kalbant apie juridinius asmenis, itin dažnai neatspindi sumokėtų mokesčių dydžio.

Tiek Jungtinės Karalystės, tiek Vokietijos CFC taisyklėse *de minimis* išimtis taip pat nustatyta, tačiau ji išreikšta fiksuota pinigų suma. Jungtinėje Karalystėje ši riba yra 50 000 svarų sterlingų, o Vokietijoje ignoruojama užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamų suma negali viršyti 62 000 eurų ir tik su sąlyga, jog pasyviosios šio vieneto pajamos iš investicinės veiklos neviršija 10 procentų visų šio vieneto pasyviųjų pajamų. Toks reguliavimas, t.y. nustatant fiksuotą *de minimis sumą*, kur kas skaidresnis, lengviau taikomas, sąžiningesnis bei naudingesnis pačiai valstybei. Pavyzdžiui, įvertinę pagrindinį Jungtinėje Karalystėje taikomą pelno mokesčio tarifą – 30 procentų, bei britų nustatytą *de minimis* ribą, galime paskaičiuoti, jog maksimali mokesčių suma, kurią Jungtinė Karalystė sutinka „paaukoti“ vienam kontroliuojamajam vienetai, yra 15 000 svarų sterlingų arba maždaug 77 000 Lt. Atsižvelgiant į lietuviškąją *de minimis* išimtį, daugmaž analogišką pelno mokesčio sumą Lietuvoje gali potencialiai „sutaupyti“ įmonė, kurios metinės pajamos lygios maždaug 10 mln. litų. Atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos smulkaus ir vidutinio verslo įstatyme³¹ nustatytą įmonių skirstymą, tai tik šiek tiek stambesnis už mikroįmonę vienetas (mikroįmonės pajamos – iki 7 mln. litų per metus, o laipteliu aukščiau esančios mažos įmonės – iki 24 mln. litų per metus). Šiuo pavyzdžiu siekiama ne tiek palyginti Lietuvos ir Jungtinės Karalystės „dosnumą“, o labiau parodyti, jog realios lietuviškojo pasirinkimo pasekmės, ypač atsižvelgiant į tai, kad *de minimis* taikoma atskirai kiekvienam kontroliuojamajam vienetai, labai sunkiai prognozuojamos.

Kitas pakankamai įdomus Lietuvos įstatymų leidėjo sprendimas yra *de minimis* ribą skaičiuoti ne nuo kontroliuojančiojo vieneto pelno ar mokesčio bazės dydžio, bet nuo jo pajamų. Tuo *de minimis* kartelė tik pakeliama dar aukščiau ir teoriškai netgi įmonės, turinčios nemažas apyvartas, tačiau savo pelno mokesčio deklaracijose, pateikiamose Lietuvos mokesčių administratoriui, nuolatos fiksuojančios mokesčius nuostolius ir Lietuvoje apskritai nesumokančios jokio pelno mokesčio arba sumokančios jo itin mažai, turi galimybę *de minimis* taisyklės ribose sėkmingai (t.y. išvengiant CFC taisyklėmis nustatytų mokesčių

³¹ Žin., 1998, Nr. 109-2993; 2002, Nr. 105-4689.

pasekmių) naudotis užsienio kontroliuojamomis kompanijomis, juolab kad *de minimis* taisyklė, kaip jau minėta, taikoma atskirai kiekvienam kontroliuojamajam vienetui.

De minimis išimtis, be abejo, yra reikšmingas CFC taisyklių elementas, tačiau ja taip pat turėtų būti siekiama atitinkamų tikslų. Šios išimties įvedimas vien tam, kad ji egzistuotų, nes ją turi ir kitos valstybės, neįvertinus galimų taikymo pasekmių bei kitose valstybėse sukauptos praktikos, nesant objektyvių sprendimą pagrindžiančių argumentų, vertintinas kaip itin ydingas ir neatsakingas.

Atsižvelgiant į tai, kad Britiškosios CFC taisyklės labiau orientuotos į globalųjį modelį ir paremtos požiūriu „viskas arba nieko“, jose, siekiant iš taisyklių taikymo sferos kiek įmanoma eliminuoti aktyvia ekonomine veikla užsiimančius bei realų ekonominį pagrindą turinčius kontroliuojamuosius vienetus, nustatyta kur kas daugiau bendrųjų taikymo išimčių, kuriomis remiantis kontroliuojamieji vienetai apskritai eliminuojami iš CFC taisyklių taikymo srities. Kontroliuojamojo užsienio vieneto pelno dalis taip pat nebus priskiriama³² kontroliuojančiajam Jungtinės Karalystės vienetui, jeigu:

- kontroliuojamasis vienetas vykdo priimtina pelno paskirstymo politiką;
- kontroliuojamasis vienetas užsiima aktyvia veikla, kuriai CFC taisyklės netaikomos;
- kontroliuojamasis vienetas tenkina viešo kotiravimo sąlygą;
- kontroliuojamasis vienetas atitinka įsisteigimo tikslo išimtį.

Priimtina pelno paskirstymo politika (angl. acceptable distribution policy) reiškia, jog kontroliuojamasis vienetas per 18 mėnesių nuo jo mokestinio laikotarpio pabaigos Jungtinės Karalystės rezidentams dividendų pavidalu turi išmokėti 90 ar daugiau procentų savo apmokestinamojo pelno.³³ Kadangi šie dividendai, pritaikius užsienyje nuo jų sumokėto mokesčio kreditą, bus apmokestinti Jungtinėje Karalystėje, tikslo apmokestinti juos remiantis CFC taisyklėmis praktiškai nebelieka. Kita šios išimties pusė yra jos įgyvendinime. Išimties taikymo taisyklės, išmokėtų dividendų proporcijos apskaičiavimas bei šių dividendų priskyrimo konkrečių mokestinių laikotarpių pajamoms tvarka yra pakankamai komplikuoti, taisyklės taikymo laikotarpis – 18 mėnesių nuo mokestinio laikotarpio pabaigos, t.y. du kart ilgesnis nei laikas per kurį pateikiamos to mokestinio laikotarpio deklaracijos ir sumokami

³² Tai kas Lietuvos teisės aktuose vadinama „pozityviųjų pajamų įtraukimu į kontroliuojančiojo vieneto pelno mokesčio bazę“, Jungtinėje Karalystėje įvardinama kaip „proporcingas pelno priskyrimas“ (angl. apportionment of profits).

³³ Ši pelno proporcija apskaičiuojama pagal specialias taisyklės, kuriomis, be kita ko, nustatyta iš kokių pajamų išmokami dividendai nėra įtraukiami į šią proporciją, išimties tenkinimo sąlygos, kai kontroliuojamojo vieneto akcijų turi ne tik Jungtinės Karalystės rezidentai, ir kitos specialios sąlygos. // Interneto prieiga: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM204000.htm>. [Žiūrėta 2007-04-15].

pelno mokesčiai, dėl to išskyla nuolatinio mokesčio deklaracijų, ataskaitų ir sumokėto mokesčio koregavimo, tikslinimo klausimai. Reguliariai dividendus išmokančių kontroliuojamųjų vienetų eliminavimas iš CFC taisyklių taikymo srities vertintinas teigiamai, tačiau realizavimo būdas šiuo atveju pernelyg komplikuotas, o tai netgi leidžia kelti klausimą kas – CFC taisyklės ar bandymas atitikti išimties reikalavimus – sukelia daugiau nepatogumų mokėtojui, juolab, kad su dividendais susijusio galimo dvigubo apmokestinimo naikinimo klausimas lietuviškose taisyklėse taip pat atskirai aptariamas.

Aktyvios veiklos, kuria užsiimantiems vienetams CFC taisyklės netaikomos, sąrašo tikslas yra iš taisyklių taikymo sferos eliminuoti tuos vienetus, kurie rezidavimo valstybėje užsiima realia ekonomine veikla ir pagrįstai gali būti laikomi nenaudojamais mokesčių vengimo tikslais. Ši išimtis apima platų ratą realią prekybinę, gamybinę, statybinę veiklą vykdančių bendrovių, o taip pat tam tikras holdingo kompanijas. Siekiant pasinaudoti šia išimtimi, kontroliuojamoji kompanija turi atitikti tokius kriterijus: ji turi būti realiai įsteigta ar turėti buveinę rezidavimo valstybėje (biuras, gamykla, kasykla, statybos aikštelė ir pan.), ji turi būti valdoma iš tos teritorijos, kurioje yra įsteigta, ir jos pagrindinė veikla negali būti tam tikra specialiai įvardinta veikla (iš esmės dėmesys kreipiamas į vieneto gaunamų pajamų prigimtį: jei didesnioji kontroliuojamojo vieneto pajamų dalis gaunama iš įvairių finansinių paslaugų, didmeninio perpardavinėjimo, operacijų su akcijomis ir panašiai, tai ši išimtis negalės būti taikoma). Šia išimtimi siekiama „atsijoti“ dirbtinius darinius, kuriais, imituojant aktyvią ekonominę veiklą arba užsiimant pasyvia veikla, įmonės ar jų grupės uždirbamos pajamos dirbtinai perkeliamos iš Jungtinės Karalystės. Iš esmės panašus aktyvios veiklos sąrašas yra ir Vokietijos CFC taisyklėse, skirtumas tik tame, kad kitaip nei Jungtinės Karalystės CFC taisyklėse, kuriomis vertinama, kokia yra pagrindinė užsienio vieneto pajamų struktūra, Vokietijoje išimtis taikoma tik iš aktyvios, sąraše esančios, veiklos gautų pajamų daliai. Išimtis itin pozityvi ir sveikintina, tačiau pats sąrašo principo pasirinkimas galėtų būti kritikuojamas, nes išskyla atskirų jo nuostatų, kurių yra itin nemažai, interpretavimo klausimai. Ekonomikos vystymasis sąlygoja naujų verslo formų atsiradimą, kas įpareigoja periodiškai šiuos sąrašus peržiūrėti ir atnaujinti. Pavyzdžiui, Vokietijoje patvirtintas aktyvios veiklos sąrašas iš esmės nebuvo peržiūrėtas nuo pat jo suformavimo 1972 m. ir kai kurios jo nuostatos šiuo metu nebeatitinka pasaulinio verslo tendencijų, ypač kalbant apie finansinių paslaugų sektorių. Dėl šios priežasties priimtinesnis atrodo Lietuvoje pasirinktas reguliavimas aktyvios veiklos pajamas identifikuoti taikant tam tikrus universalius kriterijus, kas netiesiogiai buvo akcentuota ir Europos Teisingumo Teismo *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue* byloje. Plačiau

lietuviškųjų CFC taisyklių nuostatos, reglamentuojančios aktyvios veiklos pajamų išskyrimą, bus aptariamoms analizuojant pozityviųjų (pasyviųjų) pajamų apskaičiavimo taisykles.

Išimtis viešai kotiruojamiems kontroliuojamiems vienetams itin įdomi. Ja iš CFC taisyklių taikymo srities eliminuojami „viešieji vienetai“, t.y. vienetai, kurių akcininkais potencialiai gali tapti bet kas. Kiekvienas akcininkas turi vienokią ar kitokią galimybę įtakoti vieneto valdymą, o taip pat gali pretenduoti į jo uždirbtą pelną. Be to, vienetas, siekdamas, kad jo akcijomis būtų prekiaujama vertybinių popierių biržoje, turi būti pakankamai atviras, periodiškai skelbti savo finansinius rodiklius ir kitą informaciją apie save ir vykdomą veiklą. Šios aplinkybės daro juos itin nepatrauklius įvairioms mokesčių vengimo schemoms, su kuriomis ir stengiamasi kovoti CFC taisyklėmis. Tokios išimties įvedimas nemažoje dalyje atvejų itin sumažintų administracinę naštą tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui, kadangi, vienetai, viešai kotiruojami vertybinių popierių biržose, daugeliu atvejų atitiktų ir kitų (įsisteigimo tikslo ar aktyvios veiklos) išimčių reikalavimus, tačiau jos realizavimas būtų kur kas paprastesnis. Mokesčių mokėtojui pakaktų pateikti tam tikros formos pranešimą ir/ar dokumentus apie tai, kad jo kontroliuojamo vieneto akcijomis prekiaujama pripažintoje biržoje, o visą kitą informaciją administratorius galėtų surinkti iš šios biržos savarankiškai, išvengiant mokėtojo ir administratoriaus ginčų dėl subjektyvaus vieno ar kito fakto įvertinimo ar mokėtojo pateiktų duomenų korektiškumo ir tinkamumo, sprendžiant dėl aktyvios veiklos ar įsisteigimo tikslo išimčių taikymo.

Įsisteigimo tikslo išimtį kitaip galėtume pavadinti „paskutinio šanso taisykle“, kadangi ji suteikia teisę kontroliuojančiajam vienetui įrodinėti, o, atitinkamai, mokesčių administratoriui sutikti arba ne, jog užsienyje veikiančio kontroliuojamojo vieneto Jungtinėje Karalystėje mokamo pelno mokesčio suma, neturėjo tikslo visiškai išvengti ar sumokėti mažiau mokesčių Jungtinėje Karalystėje, bent jau ta apimtimi, kiek su mokesčių vengimu kovojama CFC taisyklėmis. Tokia nuostata itin pozityvi, nes suteikia galimybę individualiai vertinti kiekvieną situaciją, neapsiribojant griežtais skaičiais, veiklų sąrašais ar sudaromų sandorių tipais, tačiau, kita vertus, net ir Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus interneto svetainėje pripažįstama, jog tiek vieneto įsteigimo, tiek sandorio (sandorių grupės) tikslo nustatymas yra fakto klausimas, susijęs su subjektyvios mokesčių mokėtojo valios nustatymu, be to kiekvienu sandoriu gali būti siekiama eilės tikslų, todėl jų vertinimas neišvengiamai yra ganėtinai subjektyvus procesas.³⁴

³⁴ Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus interneto svetainė. // Interneto prieiga: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM208010.htm>. [Žiūrėta 2007-04-15].

Matome, jog Lietuvoje taikoma pakankamai mažai, faktiškai vien tik *de minimis* išimtis, kas, lyginant su kitomis valstybėmis atrodo itin kukliai. Ši situacija paaiškintina tuo, kad, siekiant CFC taisykles taikyti tik kontroliuojamuose užsienio vienetuose sukauptųjų pasyviųjų pajamų atžvilgiu, Lietuvoje dėmesys labiau kreipiamas į užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamų struktūros analizę, apskaičiuojant pozityviasias (pasyviasias) pajamas, kurios įtraukiamos į Lietuvos kontroliuojančiojo vieneto pelno ar kontroliuojančio asmens pajamų mokesčio bazę, neįskaitant, jau minėtų, tam tikrus kriterijus atitinkančių aktyvios veiklos pajamų, taip pat iš kontroliuojančio asmens gautų sumų, kurios šiam yra neleidžiami atskaitymai, kontroliuojančiam vienetai paskirstytų dividendų bei leidžiant daryti kitus atskaitymus, kas bus plačiau nagrinėjama kitame šio darbo skyriuje.

IV. Pozityviųjų (pasyviųjų) pajamų apskaičiavimas

4.1. Užsienio valstybių praktika

Jau minėta, jog pagrindinės priemonės CFC taisyklių nepritaikyti aktyvios veiklos pajamoms Jungtinėje Karalystėje yra aukščiau aptartos taisyklių taikymo išimtys, kuriomis rūšiuojamos ne tiek pajamos, kiek patys vienetai. Kontroliuojantieji subjektai, sugebėję įrodyti, jog jų kontroliuojamasis vienetas tenkina bent vieną išlygą, atleidžiami nuo pareigos savo mokesčio bazę didinti sąlygine suma, kuri lygi tam tikrai kontroliuojamojo vieneto pajamų daliai. Kadangi teoriškai visi, kiek tai įmanoma taikant požiūrį „viskas arba nieko“, skaidria veikla užsiimantys vienetai iš CFC taikymo srities eliminuojami šiomis atskirais atvejais itin komplikuotomis išimtimis, likę užsienio kontroliuojamieji vienetai laikomi daugiau ar mažiau „parazitiniiais“ Jungtinės Karalystės mokesčių sistemai. Tikslī suma, kuria praktiškai įvertinama, kiek per šiuos vienetus rezidentas dirbtinai susimažino pelno mokesčio bazę Jungtinėje Karalystėje, nustatoma taip, tarsi šis vienetas būtų Jungtinės Karalystės rezidentas, kartu leidžiant iš jos atskaityti ir tam tikras sumas, kurios būtų leidžiami atskaitymai, jei vienetas būtų rezidentas, naudotis mokesčių laikotarpių nuostolių perkėlimu ir panašiai, t.y. vadovaujantis įprastinėmis Jungtinės Karalystės rezidentų apmokestinamajam pelnui apskaičiuoti taikomomis taisyklėmis, kurios plačiau nebus nagrinėjamos, nes darbe koncentruojamasi labiau į specifinių CFC taisyklių nuostatų analizę bei palyginimą. Tiesa, būtina pažymėti, jog kontroliuojamojo vieneto mokesčio laikotarpio pajamų suma paprastai turi būti apskaičiuojama dar prieš tai, kai tikrinama ar pats vienetas tenkina bent vieną iš CFC taisyklėmis nustatytų išimčių, nes ji pati taip pat gali būti tos išimties taikymo ar netaikymo priežastimi: šios sumos dydis leidžia spręsti pakankamai ar ne šios pajamos buvo apmokestintos kontroliuojamojo vieneto rezidavimo valstybėje,³⁵ spręsti dėl *de minimis* išimties ar pelno paskirstymo išimties taikymo ir panašiai. Taip apskaičiuotos kontroliuojamojo vieneto pasyviosios pajamos, į kurias taip pat nėra įtraukiamos turto prieaugio pajamos, kaip sąlyginė suma priskiriama kiekvienam Jungtinės Karalystės rezidentui, turinčiam akcijų (dalių, paju) arba galinčiam kitaip tam tikru lygiu įtakoti kontroliuojamąjį vienetą ir apmokestinama kartu su šio vieneto pelnu. Atkreiptinas dėmesys, jog tam tikra kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviųjų pajamų dalis sąlyginai priskiriama kiekvienam Jungtinės Karalystės rezidentui, dalyvaujančiam kontroliuojamajame

³⁵ Kadangi viena iš vieneto priskyrimo kontroliuojamajam užsienio vienetai sąlygų yra nepakankamas jo sukauptas pelno apmokestinimo lygis rezidavimo valstybėje, o Didžiojoje Britanijoje taikomo pelno mokesčio tarifo dydis taip pat priklauso nuo vieneto pajamų dydžio, šią sumą svarbu apskaičiuoti, siekiant nustatyti, koks mokesčio tarifas šiam vienetai būtų taikomas Didžiojoje Britanijoje.

vienete, tačiau mokestį nuo šios sumos turi sumokėti tik tie, kuriems tenka ne mažesnė nei ¼ kontroliuojamojo užsienio vieneto apmokestinamųjų pajamų dalis.

Vokietijoje galiojančios CFC taisyklės laikytinos labiau transakcinio modelio ir, remiantis jomis, apmokestinamos visos užsienio kontroliuojamųjų vienetų pasyviosios pajamos, t.y. pajamos, kurios nepatenka baigtinių į aktyvios veiklos pajamų sąrašą. Jau minėta, jog šis sąrašas iš esmės nebuvo atnaujintas nuo 1972 m., todėl Vokietijos mokesčių administratorius laikosi funkcinio požiūrio, aktyviosioms pajamoms priskirdamas ir iš su sąraše esančia veikla susijusios veiklos uždirbtas pajamas, net jei ji tiesiogiai sąraše neįvardijama. Tikslus užsienio kontroliuojamojo vieneto pasyviųjų pajamų dydis nustatomas vadovaujantis bendrosiomis Vokietijos mokesčių teisės nuostatomis, prie pasyviųjų pajamų, kaip ir Jungtinėje Karalystėje, taip pat nepriskiriant turto prieaugio pajamų. Vokietijos rezidentui priskiriama jo turimų akcijų skaičių atitinkanti taip apskaičiuotų kontroliuojamojo vieneto pasyviųjų pajamų dalis, tačiau paminėtina, jog atsižvelgiama tik į tiesiogiai turimų akcijų skaičių. Jei gaunama neigiama suma, t.y. atskaitytinos išlaidos yra didesnės už pasyviašias pajamas, ji gali būti perkeliama į kitus mokestinius laikotarpius ir atimama iš šio kontroliuojamojo vieneto pasyviųjų pajamų, laikantis bendrųjų mokestinių nuostolių perkėlimo apribojimų. Vokiškųjų CFC taisyklių specifika yra ir tame, jog pasyviosios užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamos dar skirstomos į dvi grupes: įprastines pasyviašias pajamas ir pasyviašias investicines pajamas. Iki 2003 metų buvo išskiriamos ir trečios rūšies pasyviosios pajamos – pasyviosios investicinės pajamos iš įmonių grupės viduje vykdomos finansinės veiklos, kurios vėliau priskirtos prie pasyviųjų investicinių pajamų. Toks pasyviųjų pajamų skirstymas nulemia šiek tiek skirtingą jų traktavimą bei apmokestinimo Vokietijos kontroliuojančiojo rezidento „rankose“ tvarką. Įprastinės pasyviosios pajamos Vokietijos rezidentams priskiriamos kaip iš kontroliuojamojo vieneto gauti dividendai ir apmokestinami atitinkamai, tik netaikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse dividendams nustatytos apsaugos (iki 2003 metų ji buvo taikoma), dalyvavimo išimties taisyklių, kitų nacionaliniuose įstatymuose įtvirtintų lengvatų. Tuo tarpu pasyviosios investicinės pajamos, kaip ir Jungtinėje Karalystėje bei Lietuvoje, įtraukiamos į rezidento mokesčio bazę ir apmokestinamos taip, tartum būtų uždirbtos jo paties. Jei apmokestinamasis rezidentas yra fizinis asmuo, nuo įtrauktos sumos skaičiuojamas pajamų mokestis ir solidarumo rinkliava (ang. *solidarity surcharge*), jei juridinis – prekybos mokestis (ang. *trade tax*) ir/ar pelno mokestis (ang. *corporation tax*) ir solidarumo rinkliava.³⁶

³⁶ Guido Forster. Dirk Schmidtman. *CFC legislation in Germany*. – Intertax 2004, 32(10), p. 476-486.

4.2. Pozityviųjų pajamų apskaičiavimas Lietuvoje

4.2.1. Bendrieji principai

Užsienio kontroliuojamojo vieneto, įregistruoto ar kitaip organizuoto valstybėse arba zonoje, nustatytoje PMĮ 39 straipsnio 4 dalyje, pajamos ar jų dalis, įskaitomos į Lietuvos kontroliuojančiojo rezidento pajamas proporcingai jo turimų akcijų (dalių, pajų), balsų ar teisių į kontroliuojamojo vieneto pelną skaičiui, Lietuvoje vadinamos pozityviosiomis pajamomis. Ši sąvoka pateikiama PMĮ 2 straipsnio 22 dalyje. Faktiškai pozityviosios pajamos tai pinigų suma, susikaupusi tam tikroje valstybėje ar zonoje veikiančiame, arba tam tikrą verslo organizavimo formą atitinkančiame, užsienio vienetė, kuria įvertinamas nacionalinės mokesčio bazės sumažėjimas dėl rezidentų šių vienetų pagalba vykdomos veiklos. Tačiau pačiu pozityviųjų pajamų įstatyminiu apibrėžimu tai nėra pasakoma. Iš PMĮ pateiktos sąvokos aišku tik tai, jog jos yra tam tikro užsienyje veikiančio Lietuvos rezidento kontroliuojamo vieneto pajamos (visos ar dalis, taip ir neapsisprendžiama), kurios įtraukiamos į kontroliuojančiojo Lietuvos subjekto pajamas. Siekiant didesnio aiškumo, šią sąvoką, atsižvelgiant ir į Europos Teisingumo Tesimo sprendimą *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue* byloje, siūlytina papildyti pasakant ir jų apskaičiavimo tikslą (pavyzdžiui, įgyvendinti neutralumo principą, apmokestinant ekonominio pagrindo neturinčiuose, t.y. išimtinai dirbtiniuose, užsienio vienetuose ar ekonominio pagrindo neturinčiais sandoriais užsienyje sukauptas faktiškai Lietuvos rezidentų kontroliuojamas pajamas), kas padėtų ne tik interpretuojant kartais itin sudėtingas CFC taisyklių nuostatas, bet ir užpildant potencialias teisinio reguliavimo spragas.

Pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos vieneto pajamas tvarka bei pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšys nustatytos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. balandžio 12 d. nutarimu Nr. 517 “Dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto pajamas tvarkos ir pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšių patvirtinimo”³⁷ (nauja redakcija patvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. spalio 21 d. nutarimu Nr. 1657; toliau - Tvarka). Kadangi lietuviškosios CFC taisyklės labiau orientuotos į transakcinį modelį ir jose numatyta itin mažai bendrųjų išimčių (faktiškai tik *de minimis*), leidžiančių CFC taisyklių netaikyti aktyvią veiklą vykdančių vienetų atžvilgiu, kur kas didesnis dėmesys skiriamas detaliam kontroliuojamojo vieneto pajamų analizei, jas skirstant į aktyviasias ir pasyviasias bei nustatant kitų į pozityviasias neįtraukiamų pajamų rūšis.

³⁷ Žin., 2002, Nr. 40-1497.

4.2.2. Aktyvios veiklos pajamos

Į pozityviasias pajamas nėra įtraukiamos kontroliuojamojo vieneto aktyvios veiklos pajamos. Aktyvios veiklos pajamomis Tvarkoje laikomos visos tam tikrus kriterijus atitinkančios kontroliuojamojo vieneto pajamos, išskyrus gaunamas palūkanas, autorinius atlyginimus, lizingo (finansinės nuomos) pajamas, pajamas iš paskirstytojo pelno, įskaitant iš kitų vienetų gautus ir kontroliuojančiam vienetai priskirtus, bet neišmokėtus dividendus. Šių pajamų rūšių (palūkanų, honorarų, autorinių atlyginimų ir t.t.) išvardinimas lyg ir reiškia, jog jos *a priori* laikomos pasyvios veiklos pajamomis. Tačiau, kaip pažymima PMĮ 39 straipsnio 2 dalies komentaro 2.1. punkte, sprendžiant, ar pajamos yra pasyvios, ar jos buvo gautos vykdant aktyvią veiklą, kiekvienoje konkrečioje situacijoje atsižvelgiama į kriterijus, nulemiančius kontroliuojamojo užsienio vieneto veiklos pobūdį (pavyzdžiui, bankų gaunamos palūkanos, kaip pagrindinės veiklos pajamos, taip pat gali būti laikomos aktyvios veiklos pajamomis). Toks mokesčių administratoriaus požiūris be abejo sveikintinas ir atitinka pagrindinį pozityviųjų pajamų apskaičiavimo tikslą, tačiau nereikėtų pamiršti, kad MAĮ 9 straipsnis numato, jog mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti, todėl vien paaiškinimo PMĮ komentare įtvirtinimas nėra pakankamas. Atsižvelgiant į MAĮ įpareigojimą, kategoriškas pasyvios veiklos pajamų išvardinimas, nepateikiant jokių aiškesnių jų identifikavimo *ad hoc* kriterijų bei pačiame teisės akte nenumatant galimybių jas traktuoti kitaip (kas, nepaisant to, faktiškai padaryta PMĮ komentare), laikytinas ydingu, nes neužtikrina, jog tokia pozicija be jokio pagrindo nepasikeis ir kiekvienas analogiškas atvejis bus įvertintas vadovaujantis tokiais pat principais.

Kitas svarbus aspektas yra tai, jog šios kontroliuojamojo vieneto aktyvios veiklos pajamos nelaikomos kontroliuojančiojo vieneto pozityviosiomis pajamomis tik tuo atveju, jei vienetas atitinka tris kriterijus: kontroliuojamajame vienete dirba tiek darbuotojų, kiek jų paprastai reikia atitinkamai vieneto veiklai toje valstybėje ar zonoje vykdyti; ne mažiau kaip 90 procentų mokestinio laikotarpio pajamų buvo uždirbtos toje valstybėje ar zonoje, kurioje vienetas įsteigtas; iš sandorių su nepriklausomais (nesusijusiais) asmenimis gauta daugiau kaip 50 procentų kontroliuojamojo vieneto mokestinio laikotarpio pajamų. Taip iš anksto preziumuojama, jog vienetas, netenkinantis šių kriterijų, aktyvios veiklos vykdyti ir pajamų gauti negali ir įsteigtas išimtinai mokesčių išvengimo tikslais. Jeigu būtino darbuotojų skaičiaus kriterijus, jį protingai interpretuojant, bei reikalavimas, jog didesnioji pajamų dalis būtų gauta iš nesusijusių asmenų, yra pateisinami, tai reikalavimas, jog ne mažiau kaip 90 procentų pajamų būtų uždirbama iš įsteigimo valstybės ar zonos šaltinių, nevisiškai

suprantamas. Visų pirma neaiškūs 90 procentų ribos pasirinkimo argumentai. Kodėl ne 60, 70, 89 procentai? Antra, stambus verslas sunkiai įsivaizduojamas be tarptautinės prekybos, o mokesčiai versle taip pat yra kaštai, todėl natūralu, jog Lietuvos vienetas, išimtinai ekonominius tikslais, kurie neturi nieko bendro su dirbtiniu pelno mokesčio bazės sumažinimu, steigdamas įmonę, atstovausiančią jį tam tikrame regione (Azijoje, Afrikoje ar Amerikoje ir pan.), pasirinks valstybę ar zoną labiausiai užtikrinančią jo verslo poreikius, atsižvelgiant į infrastruktūrą, teisinę, ekonominę bazę bei, be abejo, mokesčių lygį. Taip pat natūralu, jog atstovas tam tikram regionui neapsiribos vien veikla įregistravimo valstybėje, todėl pakankamai abejotina atrodo Tvarkos nuostata, pajamų skirstymą į aktyvios ir pasyvios veiklos pajamas siejanti su jų šaltinio buvimo vieta. Vargu ar kontroliuojamojo vieneto pajamos už realų ekonominį pagrindą turinčiais sandoriais parduotas prekes ar suteiktas paslaugas keičia šių pajamų prigimtį priklausomai nuo to, kur reziduoja pirkėjas ar klientas. Labai panaši nuostata yra Jungtinės Karalystės CFC taisyklėse, sprendžiant ar vienetas veikiantis tam tikrame sąrašė esančioje valstybėje laikomas kontroliuojamuoju CFC taisyklių tikslais, ar ne. Tačiau šiuo atveju svarbi ne pajamų šaltinio kilmė, o tai, kaip tos pajamos traktuojamos pagal vietos teisės aktus, t.y. svarbu, jog pagal valstybės, kurioje įsteigtas kontroliuojamasis vienetas, teisės aktus, šios pajamos būtų laikomos susidariusiomis toje šalyje. Tokia nuostata arba nuostata, ribojanti pajamas iš kontroliuojančio vieneto rezidavimo valstybėje (t.y. Lietuvoje) veikiančių kontrahentų ar kitų asmenų, su kuriais kontraktus, vadovaujantis įprasta ekonomine logika, protingiau sudaryti būtų pačiam kontroliuojančiam vienetai, gal ir galėtų būti logiškai pateisinamos, tačiau tiesioginis „įpareigojimas“ veikti iš esmės tik įsisteigimo valstybėje ir tik su jos rezidentais, sunkiai suprantamas.

Galima pripažinti, jog Lietuvoje pasirinktas sprendimas aktyviašias pajamas išskirti remiantis tam tikrais bent iš dalies vertinamaisiais kriterijais, atsižvelgiant į besiformuojančią Europos Teisingumo Teismo praktiką, yra kur kas priimtinesnis, negu ilgi, komplikuoti, kupini įvairių sąlygų ir išimčių Jungtinėje Karalystėje ar Vokietijoje taikomi baigtiniai aktyvios veiklos pajamų rūšių sąrašai. Tačiau, turint omenyje prieš tai minėtus argumentus, siūlytina atsisakyti griežtų procentinių išraiškų bei išankstinių subjektyvių prezumpcijų, kurios riboja galimybę tiksliau nustatyti konkrečių pajamų prigimtį, o, atsižvelgiant į bendras Lietuvos mokesčių sistemos reformavimo tendencijas, imtis šiek tiek lankstesnio požiūrio ir pabandyti surasti objektyviai identifikuojamų vertinamųjų kriterijų, kuriais būtų galima atskirti aktyviašias ir pasyviašias pajamas, sudarant galimybę pačiam kontroliuojančiajam subjektui jų ribose įrodinėti, jog vienos ar kitos kontroliuojamojo vieneto pajamos yra pajamos iš realų ekonominį pagrindą turinčios veiklos.

4.2.3. Neleidžiami atskaitymai

Kita į pozityviašias pajamas neįtraukiamų užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamų rūšis yra visos iš kontroliuojančiojo Lietuvos vieneto gautos sumos, kurios laikomos neleidžiamais atskaitymais pagal PMĮ 31 straipsnio 1 dalį. Šios nuostatos logika analogiškai tai, kuria remiantis nustatyta jau aptarta CFC taisyklių taikymo išimtis, kai kontroliuojamojo vieneto pajamas sudaro tik iš kontroliuojančiojo vieneto gauti dividendai: nėra tikslo pakartotinai į vieneto pelno mokesčio bazę, kuriomis ji ir taip negali būti sumažinama. Tai gali būti kontroliuojamajam vienetui sumokėtos netesybos, palūkanos ar kitokios išmokos už susijusių asmenų sutartinių įsipareigojimų nevykdymą, ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų (reklamos ir reprezentacinių sąnaudų, beviltiškų skolų, įmokų darbuotojų naudai, paramos, nario mokesčių, įnašų ar įmokų) dalis, viršijanti nustatytus dydžius, dovanos, parama ir kita. Tačiau turbūt pagrindinis šios nuostatos tikslas yra išvengti dviejų antivengiminių priemonių – CFC taisyklių ir operacijų su tikslinėmis teritorijomis ribojimo – dubliavimosi. Pagal PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 13 punktą iš pajamų negali būti atskaitomos kitos nesusijusios su pajamų uždirbimu ir neįprastos vykdomai veiklai sąnaudos bei sąnaudos, nelaikomos leidžiamais atskaitymais pagal šį Įstatymą. PMĮ 31 straipsnio 2 dalis numato, jog Lietuvos vieneto arba nuolatinės buveinės išmokos (išskyrus išmokas už materialias vertybes, jeigu Lietuvos vienetas ar nuolatinė buveinė turi dokumentus, patvirtinančius šių vertybių išvežimą) užsienio vienetams, kurie įregistruoti ar kitaip organizuoti tikslinėse teritorijose, laikomos neleidžiamais atskaitymais, jei jas išmokantis Lietuvos vienetas ar nuolatinė buveinė centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka nepateikia įrodymų vietos mokesčių administratoriui, kad: 1) šios išmokos yra susijusios su jas išmokančio ir gaunančio vieneto įprastine veikla; 2) išmokas gaunantis užsienio vienetas valdo turą, reikalingą tokiai įprastinei veiklai vykdyti; 3) tarp išmokos ir ekonomiškai pagrįstos ūkinės operacijos yra ryšys.³⁸ Ši priemonė laikytina ir griežtesne ir kartu paprasčiau pritaikoma, todėl sprendimas jai teikti prioritetą visiškai suprantamas. Tačiau sunku surasti argumentų, kodėl ši nuostata įtvirtinta tik Tvarkoje ir taikoma apskaičiuojant užsienio kontroliuojamojo vieneto pozityviašias pajamas, o ne kaip bendroji CFC taisyklių taikymo išimtis, pavyzdžiui, praplečiant ne itin aktualią PMĮ 39 straipsnio 5 dalies 1 punkto nuostatą, jog CFC taisyklės netaikomos, kai kontroliuojamojo vieneto pajamas sudaro tik kontroliuojančiojo vieneto išmokos, laikomos neleidžiamais atskaitymais pagal PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 12 punktą.

³⁸ Matyti, jog, skirtingai nei aktyvios veiklos pajamų nustatymo atveju, Lietuvos vieneto išmokos tikslinėje teritorijoje įregistruotam vienetui ekonominis pagrindumas nustatomas vadovaujantis išimtinai vertinamaisiais kriterijais, paliekant galimybę pačiam mokesčių mokėtojui teikti jo nuomone svarius argumentus bei įrodymus. Todėl būtų galima dar kartą nusistebėti, kodėl analogiškas sprendimas negalėjo būti pasirinktas ir aktyvios veiklos pajamoms apibrėžti.

4.2.4. Dividendai

Skaičiuojant pozityviasias pajamas taip pat nėra įtraukiami apskaičiuoti ir proporcingai kontroliuojančio Lietuvos rezidento turimų akcijų (dalių, paju), balsų arba kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti skaičiui paskirstyti, tačiau jam neišmokėti dividendai. Šios nuostatos taikymas priklauso nuo dviejų aplinkybių: šie dividendai negali viršyti ankstesniu mokestiniu laikotarpiu nustatyta tvarka apskaičiuotos pozityviųjų pajamų sumos ir turi būti faktiškai išmokami per penkis vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius. Tai viena iš PMĮ 39 straipsnio 3 dalies nuostatos, jog tos pačios kontroliuojamojo vieneto pajamos taikant CFC taisykles Lietuvos Respublikoje apmokestinamos tik vieną kartą, užtikrinimo priemonių. Ši taisyklė labai artima jau aptartai Jungtinėje Karalystėje taikomai pelno paskirstymo išimties taisyklei. Kontroliuojamasis vienetas, vykdamas realią ūkinę-komercinę veiklą, tačiau dėl to, jog netenkinamas pajamų šaltinio kilmės reikalavimas, negalintis pasinaudoti aktyvios veiklos pajamų išimtimi, reguliariai paskirstydamas ir išmokėdamas dividendus „išlaisvintų“ kontroliuojantį vieneta nuo prievolės mokėti pelno mokestį nuo savo pozityviųjų pajamų, o valstybė mokesčius „pasiimtų“ apmokestindama šias sumas kaip dividendus rezidento „rankose“. Toks lyg ir būtų pagrindinis šios nuostatos tikslas, tačiau pati jos formuluotė itin abstrakti. PMĮ 39 straipsnio 2 dalies apibendrinto komentaro 2.3. punkte ši nuostata paaiškinama vieninteliu pavyzdžiu.

Dividendai, kaip žinia, einamuoju mokestiniu laikotarpiu gali būti skirstomi ne tik iš praėjusio mokestinio laikotarpio pelno (taigi ir pozityviųjų pajamų, su kuriomis lyginama), bet ir panaudojant ankstesniais mokestiniais laikotarpiais sukauptą pelną. Todėl logiška būtų, jei paskirstomi dividendai būtų lyginami ne vien su praėjusio mokestinio laikotarpio pozityviosiomis pajamomis, t.y. ne preziumuojant, jog jie skirstomi kasmet, o su mokestinių laikotarpių, iš kurių pelno jie skirstomi, pozityviųjų pajamų suma. Periodiškas dividendų paskirstymas ir išmokėjimas yra svarbus veiksnys, rodantis kontroliuojamojo vieneto veiklos skaidrumą, tikruosius įsteigimo tikslus, tačiau tą lyg ir turėtų užtikrinti antroji sąlyga – sistemiškas šių dividendų išmokėjimas. Žinoma, įtvirtinus nuostatą, leidžiančią „grįžti“ ne tik į praėjusį mokestinį laikotarpį, kontrolė ir administravimas, iš kokių konkrečiai mokestinių laikotarpių pelno skirstomi dividendai, būtų itin sudėtingi, tačiau papildomai būtų galima numatyti, jog sumuojamos tik tos į kontroliuojamojo vieneto pelno mokesčio bazę įtrauktos ir atitinkamai apmokestintos pozityviųjų pajamų sumos, kurios buvo apskaičiuotos po paskutinio dividendų paskirstymo. Taip ši išimtis taptų kur kas lankstesnė ir būtų lengviau pritaikoma įvairiems ekonominės veiklos modeliams. Jos reikalingumą galima būtų iliustruoti tokiu pavyzdžiu: tarkime 2002 metais Lietuvos vienetas į savo pelno mokesčio bazę įtraukia

100 000 Lt kontroliuojamo užsienio vieneto pozityviųjų pajamų. Tuo tarpu 2003 metais kontroliuojamojo vieneto pajamos neperžengia *de minimis* ribos, todėl CFC taisyklės kontroliuojančiojo vieneto/asmens atžvilgiu nėra taikomos. Jeigu kontroliuojamasis vienetas 2004 metais paskirstys 2002 metų pelną, o pačius dividendus išmokės tik 2005, tai, remiantis galiojančiomis nuostatomis, apskaičiuojant 2004 metų pozityviasias pajamas, šie 2004 metais paskirstyti, tačiau neišmokėti dividendai, turės būti įtraukiami į 2004 metų mokestinio laikotarpio pozityviasias pajamas, nors paskirstomi ir vėliau išmokami naudojant lėšas, kurios jau buvo įtrauktos į pozityviasias pajamas ir atitinkamai apmokestintos.

Čia paminėtina dar viena Pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto arba Lietuvos nuolatinio gyventojų pajamas tvarkos nuostata, susijusi su dividendais. Ji nustato, jog, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio 3 dalį ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 13 straipsnio 2 dalį, užsienio kontroliuojamojo vieneto išmokėti kontroliuojančiam Lietuvos vienetai (ar asmeniui) dividendai neapmokestinami, jeigu tos pajamos, kurių pagrindu šie dividendai išmokėti, buvo įtrauktos į šio kontroliuojančio Lietuvos vieneto (ar asmens) mokestinio laikotarpio, buvusio prieš kontroliuojančio Lietuvos vieneto (ar asmens) mokestinį laikotarpį, kurį buvo gauti dividendai iš užsienio kontroliuojamojo vieneto, pajamas kaip pozityviosios pajamos. Dividendų dalis, viršijanti atitinkamas kontroliuojančio Lietuvos vieneto ar asmens pozityviasias pajamas, apmokestinami įprasta tvarka.

Faktiškai čia iš kitos pusės pakartojama prieš tai aptarta taisyklė: tos pačios pajamos gali būti apmokestinamos tik vieną kartą – arba kaip pozityviosios pajamos, arba kaip dividendai. Pirmoji sakinio dalis dėl nuorodos į pajamas, kuriomis remiantis išmokami dividendai, vertintina itin pozityviai, atsižvelgiant į aukščiau išsakytą kritiką, tačiau akcentas į praėjusio mokestinio laikotarpio pozityviasias pajamas, kaip ir paskirstytų, bet neišmokėtų dividendų atveju, grąžina į pirminę padėtį. Praktiškai analogišką nuostatą dėl dividendų neapmokestinimo savo CFC taisyklėse turi vokiečiai, tačiau šioje šalyje numatyta galimybė išmokamus dividendus lyginti su einamojo ir ankstesnių 7 mokestinių laikotarpių pasyviosiomis dividendus išmokančio vieneto pajamomis.

Nors, kaip matyti, Vyriausybės patvirtintoje Tvarkoje PMI 39 straipsnio 3 dalies nuostata realizuojama pakankamai siaurai, būtina atkreipti dėmesį į PMI 35 straipsnio 1 dalies apibendrinto komentaro 7 punkte pateiktą pavyzdį. Ten pateikiama situacija, kurioje kontroliuojamasis užsienio vienetas 2003 metais paskirsto 2002 metų pelną, o dividendus išmoka tik 2004 metais. Formaliai, sekant aukščiau minėta nuostata, išmokamų dividendų suma turėtų būti lyginama su 2003 metų pozityviųjų pajamų suma, tačiau pavyzdyje antroji

nuostatos dalis tarsi ignoruojama, pasisakant, jog išmokėti dividendai bus apmokestinami tik tiek, kiek jie nebuvo apmokestinti kaip 2002 metų pozityviosios pajamos. Toks mokesčių administratoriaus ir požiūris tik dar labiau sustiprina argumentus, jog sprendžiant paskirstytų, tačiau neišmokėtų dividendų įtraukimo į pozityviasias pajamas klausimą, prisirišimo prie praėjusio mokestinio laikotarpio pozityviųjų pajamų sumos turėtų būti atsisakyta, pereinant prie šiek tiek lankstesnės pozicijos ir atsižvelgiant į pajamas, iš kurių jie yra paskirstomi.

4.2.5. Kontroliuojamojo vieneto pajamų priskyrimas kontroliuojančiajam vienetui

Pagal Tvarkos 3 punktą, iš visų kontroliuojamojo vieneto pozityviųjų pajamų, išskyrus jau minėtas sumas, kurios į jas neįtraukiamos, dar gali būti atimamos neapmokestinamosios pajamos, atskaitomi leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, susiję su visų pozityviųjų pajamų, išskyrus neįtraukiamas sumas, uždirbimu kontroliuojamajame vienete pagal PMĮ 11 straipsnio nuostatas. Apskaičiuota pozityviųjų pajamų suma įtraukiama į kontroliuojančio Lietuvos vieneto arba kontroliuojančio asmens pajamas laikantis kitų Tvarkos nuostatų. Pirmiausia atkreiptinas dėmesys į sąvokų naudojimo netikslumus. Pozityviosiomis pajamomis PMĮ vadinama visos arba dalis atitinkamo užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamų, kurios proporcinga turimam kontrolės lygiui dalimi įtraukiamos į Lietuvos kontroliuojančiojo subjekto pajamas. Analogiška sąvoka pateikta ir Tvarkos 2 punkte. Tuo tarpu Tvarkos 3 punkte pateikiamos papildomos pozityviųjų pajamų perskaičiavimo taisyklės. Todėl lieka nevisiškai aišku, kas iš tiesų yra tos pozityviosios pajamos – kontroliuojamojo vieneto pajamos, neįskaičius neįtraukiamų pajamų; kontroliuojamojo vieneto pajamos, neįskaičius neįtraukiamų pajamų ir atskaičius leidžiamus atskaitymus, ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus ir kitas sumas; ar kontroliuojamojo vieneto pajamų, neįskaičius neįtraukiamų pajamų ir atskaičius leidžiamus atskaitymus, ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus ir kitas sumas, dalis, proporcinga kontroliuojančiojo vieneto turimų akcijų (pajų, dalių) skaičiui, t.y. faktiškai rezidento mokesčio bazę didinanti suma. Tai gal ir nėra itin didelis ir daug lemiantis netikslumas, nes vargu ar gali įtakoti galutinį mokesčių mokėtojo prievolės dydį, bet mokesčių teisės aktų aiškumas yra MAĮ 9 straipsnyje įtvirtinta mokesčių teisinio reglamentavimo siekiamybė.

Jau minėta, jog galutinė suma, kuria didinama Lietuvos rezidento pelno ar pajamų mokesčio bazė, panašiai kaip ir Jungtinėje Karalystėje, leidžiant atskaityti tam tikras su šių pajamų uždirbimu susijusias ir kai kurias kitas sumas, t.y. CFC taisyklių taikymo tikslu laikantis dalinės rezidavimo prezumpcijos. Analizuojant Tvarkos 3 punktą, susidaro nuomonė, jog iš atitinkama tvarka apskaičiuotų kontroliuojamojo vieneto pajamų dar gali būti atimami tie leidžiami atskaitymai, ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, neapmokestinamosios pajamos (tokiais laikomi pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą), kurie buvo patirti (gauti) paties užsienio kontroliuojamojo vieneto ir dar nebuvo atskaityti, ir tik po to gauta suma proporcingai turimų akcijų (pajų, dalių) skaičiui paskirstoma kiekvienam iš kontroliuojančių Lietuvos rezidentų. Tačiau PMĮ 39 straipsnio 2 dalies apibendrinto komentaro, kuriame analizuojamos ir Tvarkos nuostatos, 3 punkte paaiškinama,

jog tais atvejais, kai yra netiesioginis kontroliuojamojo užsienio vieneto valdymas, t.y. keli Lietuvos apmokestinamieji vienetai kontroliuoja vieną užsienio vieneta, gali būti leidžiama atskaityti tiesiogines sąnaudas bei veiklos sąnaudas, tačiau priskiriant sąnaudas vienam ar kitam kontroliuojančiam Lietuvos vienetai, būtina atsižvelgti į tokius kriterijus kaip: kokias funkcijas kiekvienas iš kontroliuojančių Lietuvos vieneta atlieka, koks rizikos laipsnis tenka kiekvienam Lietuvos kontroliuojančiam vienetai, koks turtas yra naudojamas vykdant tas funkcijas, kam tenka sprendimo priėmimo teisė ir atsakomybė ir į kitus kriterijus, kurie gali paaiškėti konkrečioje situacijoje. Su tokiu paaiškinimu vargu ar galima sutikti. Juo ne tik kad suteikiama galimybė iš kontroliuojamojo vieneta pajamų atskaityti ne paties vieneta, o jį kontroliuojančių asmenų patirtas sąnaudas, bet ir jas atimti po to, kai užsienio kontroliuojamojo vieneta pajamos jau yra paskirstytos kontroliuojantiems rezidentams, ką Vyriausybės patvirtintoje Tvarkoje „išskaityti“ itin sudėtinga. Todėl visgi manytina, kad Lietuvoje taip pat turėtų būti laikomasi Jungtinėje Karalystėje taikomo principo: užsienio kontroliuojamojo vieneta pozityviosios pajamos turėtų būti apskaičiuojamos ir perskaičiuojamos laikantis prezumpcijos, jog jis yra Lietuvos rezidentas (galbūt taikant tam tikrus apribojimus, pavyzdžiui, dėl nuostolių perkėlimo), o gautas finansinis rezultatas be jokių atskaitymų ar perskaičiavimų proporcingai paskirstomas kiekvienam iš kontroliuojančiųjų Lietuvos rezidentų.

Vyriausybės patvirtintoje Tvarkoje taip pat numatyta, jog apskaičiavus pozityviasias pajamas gauta neigiama suma nemažina kontroliuojančiojo Lietuvos vieneta pajamų. Analogiškos nuostatos yra ir Vokietijoje bei Jungtinėje Karalystėje taikomose CFC taisyklėse. Ji visiškai suprantama, nes leidimas mažintis mokesčio bazę kontroliuojamojo vieneta patirtais nuostoliais atvertų dar platesnes galimybes ofšoriniam verslui, ne tik dirbtinai perkelti pajamas į žemų mokesčių jurisdikcijas, bet ir dirbtiniais ofšorinių įmonių nuostoliais mažinant aukštų mokesčių jurisdikcijose veikiančių įmonių apmokestinamąjį pelną. Tačiau galbūt vertėtų apsvarstyti galimybę Lietuvos kontroliuojamųjų užsienio vieneta pajamų apmokestinimo taisyklės papildyti nuostata, leidžiančia kontroliuojančiajam vieneta vieną mokestinį laikotarpį tenkantį kontroliuojamojo užsienio vieneta pozityviųjų pajamų nuostolį perkelti į kitus mokestinius laikotarpius ir juo susimąžinti jam tenkančias to paties kontroliuojamojo vieneta pozityviasias pajamas, ką turi tiek Vokietija, tiek Jungtinė Karalystė. Tai galbūt leistų kiek labiau „sudominti“ mokesčių mokėtojus CFC taisyklėmis ir bent menka dalimi padėtų spręsti vieną pagrindinių jų taikymo problemų – informacijos trūkumą, nes sumažėtų mokesčių mokėtojų suinteresuotumas, pažeidžiant teisės aktus, apskritai neteikti informacijos mokesčių administratoriui apie užsienyje kontroliuojamus vienetus bei jų veiklą.

Paskutinis CFC taisyklių taikymo „etapas“ yra atitinkamos kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviųjų pajamų dalies įtraukimas į kontroliuojančiojo vieneto pajamas ir apmokestinimas pagal atitinkamo šio pajamoms ar pelnui taikytino įstatymo nuostatas. Atsižvelgiant į Vyriausybės patvirtintos Tvarkos 5, 6 ir 7 punktus, PMĮ 39 straipsnio 2 dalies apibendrinto komentaro 4 punkte paaiškinama, jog nustatyta tvarka apskaičiuotų pozityviųjų pajamų suma traukiama į kontroliuojančio Lietuvos vieneto atitinkamo mokesčio laikotarpio mokesčio bazę proporcingai jo paskutinę to mokesčio laikotarpio dieną turimam užsienio vieneto akcijų (dalių, pajų), balsų arba kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį ar išimtinių teisių jas įsigyti skaičiui. Pozityviosios pajamos nustatomos ir apskaičiuojamos atskirai pagal kiekvieną kontroliuojančio Lietuvos vieneto kontroliuojamąjį užsienio vienetą. Atkreiptinas dėmesys, jog vertinant ar užsienio vienetas yra kontroliuojamas Lietuvos rezidentu, ar ne, atsižvelgiama tiek į tiesiogiai, tiek ir į netiesiogiai Lietuvos subjekto valdomas akcijas (dalis, pajus) ar kitas teises, tuo tarpu nustatant, kokia pozityviųjų pajamų dalis turi būti priskiriama kontroliuojančiajam rezidentui, referuojama tik į turimų akcijų (pajų, dalių) ar kitų teisių skaičių. Sąvoka „turimų“ plačiau nepaaiškinta nei PMĮ, nei Taisyklėse, nei PMĮ apibendrintame komentare, todėl kyla klausimas, kaip ji turėtų būti interpretuojama esant išimtinai netiesioginiam kontroliavimui, kai kontroliuojantysis asmuo pats neturi nei vienos to užsienio vieneto akcijos ar balso jo valdymo organuose, o visus savo interesus realizuoja per trečiojoje šalyje (pavyzdžiui, valstybėje, kuri apskritai neturi CFC taisyklių) veikiančią tarpininką. Viena iš galimų tokios nuostatos interpretacijų būtų, jog proporcingą pozityviųjų pajamų dalį į savo pelno mokesčio bazę turi traukti ne konkretų užsienio vienetą kontroliuojantys Lietuvos vienetai, o tik tie, kurie užsienio vienetus kontroliuoja tiesiogiai, t.y. patys turi akcijų (pajų, dalių) ar kitų teisių. Tai vargu ar atitiktų CFC taisyklių principus, tikslus bei valstybės interesą, tačiau toks teisės akuose naudojamų sąvokų nesuderinamumas („valdo“ ir „turi“) galbūt ir nėra itin didelė spraga, tačiau čia dar kartą paminėtinas tiek MAĮ 9 straipsnis, tiek MAĮ 3 straipsnio 5 dalis, įpareigojanti visus Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimus ir neaiškumus aiškinti mokesčių mokėtojo naudai. Nesivieliant į gilesnius svarstymus apie tai, kas yra nauda mokesčių mokėtojui – sumokėti mažiau mokesčių ar būti saugomam ir veikti finansiškai stipresnėje ir stabilesnėje valstybėje – šį nesutapimą siūlytina taisyti, užkertant kelią potencialiems mokesčiniams ginčams, kurių priežastimi neretai būna dar smulkesni teisės aktų neatitikimai.

Vyriausybės patvirtintos Tvarkos 7 punkte pasakyta, jog pozityviosios pajamos, įtrauktos į kontroliuojančio Lietuvos vieneto pajamas, apmokestinamos pelno mokesčiu Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, o pozityviosios pajamos, įtrauktos į kontroliuojančio asmens pajamas, – pajamų mokesčiu Lietuvos Respublikos

gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nustatyta tvarka. Jeigu kalbant apie fizinius asmenis ši taisyklė „veikia“ absoliučioje daugumoje atvejų, tai pozityviųjų pajamų dalies įtraukimas į kontroliuojančiojo vieneto pelno mokesčio bazę dar nebūtinai reiškia, kad nuo jų Lietuvoje mokestis bus faktiškai sumokėtas. Vienetui, iš įprastinės veiklos turinčiam pakankamai didelius mokestinius nuostolius arba PMĮ nustatyta tvarka perkeliančiam ankstesnių laikotarpių nuostolius, net ir įtraukus jam tenkančią pozityviųjų pajamų dalį, jo mokesčio prievolė gali likti minimali arba atskirai neatsirasti. Panaši tvarka, t.y. kontroliuojamo vieneto pasyviųjų pajamų dalies įtraukimas į kontroliuojančio vieneto pelno mokesčio bazę, taikoma ir Jungtinėje Karalystėje. Tuo tarpu Vokietijoje taikoma mišri tvarka ir įprastinės pasyviosios pajamos, t.y. pajamos kurios nėra pasyviosios investicinės pajamos, kontroliuojančiajam vienetui priskiriamos lyg iš kontroliuojamojo vieneto gauti dividendai ir apmokestinami laikantis dividendams nustatytos tvarkos, tiesa, ribojant dalyvavimo išimties taisyklės bei kitų lengvatų taikymą.³⁹ Analogiškos tvarkos įvedimas Lietuvoje taip pat galėtų būti svarstomas, kadangi tai labiau atitinka įprastą uždirbto pelno „kelia“ iš vieneto akcininkui ir CFC taisyklės būtų tik priemonė užtikrinanti, jog vienetai patenkantys į tam tikrą „rizikos grupę“, t.y. ne itin linkę skirstyti savo pelną, tai darytų reguliariai.

³⁹ Guido Forster. Dirk Schmidtman. *CFC legislation in Germany*. – Intertax 2004, 32(10), p. 476-486.

4.2.7. Užsienyje sumokėto mokesčio atskaitymas

Įvertinant tai, jog ne visi užsienio kontroliuojamieji vienetai veikia jurisdikcijose neturinčiose jokių mokesčių nuo uždirbamų pajamų, siekiant išvengti dvigubo tų pačių pajamų apmokestinimo, CFC taisyklėse paprastai nustatoma ir tam tikra dvigubo apmokestinimo išvengimo tvarka. Dažniausiai dvigubas užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamų, įtraukiamų į kontroliuojančiojo vieneto pajamas, apmokestinimas naikinamas taikant kredito, šiek tiek rečiau, užskaitos metodą.

PMĮ 39 straipsnio 6 dalyje numatyta, jog Lietuvos vienetas turi teisę nuo kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviųjų pajamų, įtrauktų į Lietuvos vieneto pajamas, pelno mokesčio, sumokėto toje valstybėje arba zonoje, kurioje įregistruotas arba kitaip organizuotas kontroliuojamasis užsienio vienetas, proporcingai Lietuvos vieneto turimų akcijų (dalių, pajų), balsų ar teisių į kontroliuojamojo vieneto pelną skaičiui dydžiu sumažinti į biudžetą mokėtiną pagal šį Įstatymą nuo pozityviųjų pajamų, įtrauktų į Lietuvos vieneto pajamas, apskaičiuotą pelno mokesť. Kartu apsidraudžiama nustatant, jog užsienio vienetai sumokėjus daugiau, negu numatyta pagal užsienio valstybės ar zonos įstatymus, atskaitoma gali būti tik ta suma, kuri turėjo būti sumokėta. Atkreiptinas dėmesys, jog Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo⁴⁰ (toliau – GPMĮ) 13 straipsnyje, numatančiame, jog pozityviosios pajamos apskaičiuojamos ir įtraukiamos į nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamas ta pačia tvarka, kaip jos apskaičiuojamos ir įtraukiamos į kontroliuojančio Lietuvos vieneto pajamas pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, galimybė atskaityti užsienyje sumokėtus mokesčius nenumatyta. Jei GPMĮ 13 straipsnį vertintume kaip bendro pobūdžio nuorodą, jog PMĮ nuostatos *mutatis mutandis* taikomos ir fiziniams asmenims, neaiškumų neiškiltų, tačiau GPMĮ 13 straipsnio apibendrintame komentare, kuriuo tam tikra prasme išdėstoma valstybės pozicija, apie užsienio kontroliuojamojo vieneto jo įsisteigimo valstybėje sumokėtų mokesčių atskaitymą taip pat nekalbama. Toks mokesčių mokėtojams suteikiamų teisių diferencijavimas, nepateikiant jokių objektyvių to priešasčių, laikytinas prieštaraujančiu MAĮ 7 straipsnyje įtvirtintam mokesčių mokėtojų lygybės principui.

Lietuvoje pasirinktas dvigubo užsienio kontroliuojamojo vieneto pozityviųjų pajamų, įtraukiamų į kontroliuojančio Lietuvos vieneto pajamas, naikinimo būdas yra suteikti įsisteigimo valstybėje nuo šių pajamų sumokėto mokesčio dydžio kreditą Lietuvoje mokamam pelno mokesčiui. Lietuvoje atskaitomo mokesčio suma, dėl suprantamų priešasčių, negali viršyti tos, kuri nuo į Lietuvos vieneto mokesčio bazę įtraukiamų pozityviųjų pajamų

⁴⁰ Žin., 2002, Nr. 73-3085.

mokėtina pagal PMĮ. Vadovaujantis analogiškais principais dvigubas apmokestinamas naikinamas ir Jungtinėje Karalystėje. Tuo tarpu pagal Vokietijoje galiojančias CFC taisykles, dvigubas apmokestinamas naikinamas mokesčių mokėtojui suteikiant teisę pritaikyti užskaitos metodą, t.y. užsienyje sumokėto mokesčio suma mažinant ne Vokietijoje nuo atitinkamos užsienyje kontroliuojamojo vieneto pasyviųjų pajamų dalies mokėtiną mokestį, o pačias Vokietijos rezidentui tenkančias užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamas. Šis metodas kur kas mažiau dosnus mokesčių mokėtojui, negu anksčiau minėtas kredito metodas, tačiau, CFC taisykles vertinant kaip priemonę apmokestinti išimtinai tik tas užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamas, kurios kitu atveju (t.y. nesant dirbtinio darinio užsienyje) būtų sukauptos paties kontroliuojančiojo vieneto ar asmens, laikytinas tinkamesniu. Taikant kredito metodą, galima susidaryti nuomonę, jog valstybė bent iš dalies pripažįsta, kad kontroliuojamojo vieneto pajamos gautos iš užsienyje faktiškai vykdytos veiklos ir užsienio jurisdikcija tam tikra dalimi taip pat yra faktine šių pajamų kilmės šalimi, o ne sukauptos išimtai dirbtinėmis priemonėmis. Tuo tarpu užsienyje sumokėtą mokestį atskaitant nuo bendros rezidentui priskiriamos užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamų dalies, galutiniame rezultate pagal nacionalinių teisės aktų nuostatas apmokestinamos tik realiai per kontroliuojamąjį vienetą rezidento disponuojamos „šešėlinės“ pajamos, tuo įgyvendinant neutralumo principą ir faktiškai apmokestinant visą nepagrįstai rezidento gautą naudą, kartu nekredituojant nacionalinei mokesčio bazei potencialiai grėsmę keliančios jurisdikcijos.

PMĮ 39 straipsnio 7 dalyje taip pat numatyta, kad Lietuvos vienetas turi teisę nuo kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviųjų pajamų, įtrauktų į Lietuvos vieneto pajamas, pelno mokesčio, sumokėto užsienio valstybėje, su kuria Lietuvos Respublika yra sudarę sutartį dėl dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo ir pagal kurios atitinkamą įstatymą kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviosios pajamos yra įtrauktos į tos valstybės vieneto pajamas ir apmokestintos pagal analogiškas šiame straipsnyje nustatytoms taisyklės, dydžiu sumažinti į biudžetą mokėtiną pagal šį Įstatymą nuo pozityviųjų pajamų, įtrauktų į Lietuvos vieneto pajamas, įtrauktų į Lietuvos vieneto pajamas, apskaičiuotą pelno mokestį. Šia nuostata kontroliuojantiems Lietuvos vienetais (vėlgi, kalbama tik apie vienetus, GPMĮ ignoruojant fizinius asmenis) suteikiama galimybė nuo Lietuvoje potencialiai mokėtino mokesčio už jam tenkančią dalį kontroliuojamojo vieneto pozityviųjų pajamų atskaityti ir mokesčius, sumokėtus valstybėse, su kuriomis sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, kontroliuojančiojo vieneto atžvilgiu pritaikius šių valstybių CFC taisykles. Analogiška teisė, skirtingai nei mokesčio, kontroliuojamojo vieneto sumokėto jo įsisteigimo jurisdikcijoje, nors taip pat neaptariama nei GPMĮ, nei jo apibendrintame

komentare, šiuo atveju suteikiama ir kontroliuojantiems fiziniams asmenims,⁴¹ kas rodo sunkiai pateisinamą šio klausimo reguliavimo nenuoseklumą. Taip pat, pažymėtina, jog nuostatoje kalbama apie sudarytas dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo sutartis, tuo tarpu Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos pateikiamame apibendrintame šios PMĮ 39 straipsnio dalies komentare minimos sudarytos ir taikomos sutartys. Žinia, kad daugeliu atvejų sutarčių sudarymo ir jų įsigaliojimo bei atitinkamai taikymo pradžios momentus skiria keletas, o kartais ir keliolika mėnesių, todėl mokesčių administratoriaus pozicija tam tikrais atvejais galėtų būti laikoma nepagrįstai ribojanti mokesčių mokėtojų teises ir neatitinkanti MAĮ 3 straipsnio 5 dalies nuostatos.

Panašias nuostatas, leidžiančias atskaityti kontroliuojamojo vieneto ir jo padalinių kitose, t.y. ne tik įsisteigimo jurisdikcijoje, valstybėse sumokėtus mokesčius, turi ir Jungtinėje Karalystėje galiojančios CFC taisyklės. Jose mokėtojams suteikiamos itin plačios galimybės atskaityti ne tik kitose užsienio valstybėse, bet ir Jungtinėje Karalystėje, tiek paties kontroliuojamojo vieneto, tiek ir užsienyje esančių jo nuolatinių buveinių, nuo atitinkamų pajamų, kurios vėliau priskiriamos kontroliuojančiam Jungtinės Karalystės rezidentui, sumokėtus mokesčius, kas iš mokesčių mokėtojo pusės vertintina itin teigiamai, tačiau pačias CFC taisyklės, atsižvelgiant ir į kitus ankstesnėse dalyse aptartus ypatumus, padaro beveik savarankiška mokslo šaka.⁴²

Vertinant lietuviškose CFC taisyklėse nustatytą galimybę atskaityti atitinkamose užsienio valstybėse, taikant jų CFC taisykles, sumokėtą mokestį nuo kontroliuojamojo vieneto pajamų, konstatuotina, jog pagrindinis šios lietuviškųjų CFC taisyklių nuostatos privalumas kartu laikytinas ir didžiausiu jos trūkumu. Siekiant itin didelio detalumo ir preciziškumo, numatyta, jog gali būti atskaitoma tik ta mokesčio suma, kuri pagal užsienio valstybės CFC taisykles buvo sumokėta nuo pajamų, taip pat įtrauktų į kontroliuojančiojo Lietuvos vieneto pozityviausias pajamas. Situacija, jog kurios nors užsienio valstybės CFC taisyklės bus visiškai analogiškos tomis, kurios taikomos Lietuvoje, ir kontroliuojančiam Lietuvos subjektui tenkanti kontroliuojamojo vieneto pajamų dalis ne tik savo dydžiu, bet ir struktūra, bus identiška, apskaičiuotai toje užsienio valstybėje, mažai reali. Todėl tinkamas šios nuostatos taikymas gali lemti itin nemažas sąnaudas mokesčių mokėtojui, atliekant tiek itin detalią užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamų, tiek užsienio valstybių teisės aktų analizę, o tai daro šią nuostatą itin negyvybingą. Nuostata būtų kur kas funkcionalesnė, jei CFC taisyklės bent jau

⁴¹ Laikinosios metinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM302 formos ir jos priedų GPM302P, GPM302N, GPM302V, GPM302T, GPM302L, GPM302K, GPM302U formų užpildymo, pateikimo ir tikslinimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. kovo 22 d. įsakymu Nr. VA-31 (Žin., 2006, Nr. 38-1369).

⁴² Plačiau Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus interneto svetainėje. // Interneto prieiga: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM209220.htm> [Žiūrėta 2007-04-15].

didžiojoje dalyje jas turinčių valstybių būtų unifikotos, pavyzdžiui, tarptautinės konvencijos ar EBPO patvirtintų modelinių Taisyklių pagrindu. Dėl nacionalinių mokesčių sistemų skirtumų bei požiūrio į užsienio kontroliuojamuosius vienetų skirtumų, utopiška būtų tikėtis absoliučios CFC taisyklių harmonizacijos, tačiau, atsižvelgiant į besiformuojančią Europos Teisingumo Teismo praktiką, tokių elementų kaip kontrolės samprata, taikymo išimtys bei pasyviųjų (pozityviųjų) pajamų apskaičiavimo tvarkos suderinimas yra pakankamai realus.

V. Europos Teisingumo Teismo praktikos tendencijos

Bene vienintele iki šiol Europos Teisingumo Teismo išnagrinėta byla, kurioje tiesiogiai analizuotas CFC taisyklių ir Europos Bendrijos teisės santykis, yra jau minėta *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*.⁴³ Cadbury Schweppes Overseas Ltd. yra Jungtinėje Karalystėje registruota tarptautinės įmonių grupės narė, turinti dukterinių bendrovių, registruotų Airijos sostinėje Dubline veikiančiame Tarptautiniame finansinių paslaugų centre. Pagrindinė šių bendrovių veikla – finansinių išteklių surinkimas ir paskirstymas, Cadbury Schweppes įmonių grupės finansinių srautų valdymas ir koordinavimas. Minėtų bendrovių pelnas 1996 metais buvo apmokestinamas taikant 10 proc. tarifą. Atsižvelgiant į žemesnį nei Jungtinėje Karalystėje pajamų apmokestinimo lygį bei nenustačius aplinkybių, leidžiančių taikyti bent vieną išimtį, Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius, taikydamas CFC taisykles, Cadbury Schweppes Overseas Ltd. kompanijai nuo jos Airijoje kontroliuojamųjų bendrovių pajamų papildomai apskaičiavo kiek daugiau nei 8,5 mln. svarų sterlingų pelno mokesčio. Įmonė su šiuo sprendimu nesutiko, argumentuodama, jog CFC taisyklių taikymas jos atžvilgiu prieštarauja Europos Bendrijos steigimo sutarties 43, 48, 49 ir 56 straipsniams ir yra nesuderinamas su nevaržomo asmenų judėjimo laisve, įmonių atveju – įsisteigimo laive, garantuojančia teisę be diskriminacinių apribojimų įsisteigti ir veikti visose Europos Sąjungos valstybėse narėse.

Sprendime Teismas konstatavo, jog tiesioginiai mokesčiai yra Valstybių Narių kompetencija, tačiau ji turi būti realizuojama nepažeidžiant Bendrijos teisės bei nepagrįstai neribojant jos garantuojamų teisių bei laisvių. Viena kertinių – įsisteigimo laisvė, pagal ETT, turi būti suprantama ne tik kaip įpareigojanti vienodai traktuoti nacionalinių ir kitų Valstybių Narių subjektų įsteigtas įmones, bet ir draudžianti kurti dirbtines kliūtis nacionaliniams subjektams, siekiantiems veikti ir kitose Valstybėse Narėse. Tuo tarpu CFC taisyklėmis nustatytas įpareigojimas rezidentui mokėti mokesčius nuo kitoje Valstybėje Narėje veikiančio kontroliuojamojo vieneto pajamų, net nepaisant to, ar tai lemia didesnės mokesčio naštos atsiradimą, palyginus su ta, jei abu vienetai būtų vienos valstybės rezidentai, yra įsisteigimo laisvės apribojimas. Vien faktas, jog rezidentas dukterinei bendrovei įsteigti pasirinko Valstybę Narę, siūlančią palankesnę mokesčių režimą, negali būti laikomas piktnaudžiavimu įsisteigimo laisve, o Valstybių Narių siekis tik užkirsti kelią surenkamų mokesčių mažėjimui nėra pakankamas viešasis interesas, leidžiantis laisvai taikyti įsisteigimo laisvės apribojimus. Tačiau pažymėta, jog tuo nepaneigiama galimybė riboti asmenų įsisteigimo laisvę, kai ja

⁴³ C-196/04 (OJ C 281, 2006.11.18, p. 5).

piktnaudžiaujama tik siekiant išvengti nacionalinės teisės taikymo ar ginant viešąjį interesą. Kadangi vienas iš įsisteigimo laisvės tikslų yra realios ekonominės veiklos Bendrijoje skatinimas, CFC taisyklių taikymas pateisinamas išimtinai dirbinių darinių, neturinčių ekonominio pagrindo, atžvilgiu, kurių pagrindinis tikslas yra nacionalinių apmokestinimo normų apėjimas, mokesčių vengimas. Kartu pažymima, jog vien tas faktas, kad analogišką sandorį gali sudaryti ir kontroliuojantis asmuo, dar nerodo, jog piktnaudžiaujama įsisteigimo laisve. Taigi, galima apibendrinti, jog CFC taisyklės *per se* nėra Bendrijos teisės pažeidimas, jei jas taikant užtikrinamas tinkamas vieneto veiklos ir jo įsisteigimo tikslo įvertinimas.

Šis sprendimas yra vienas aiškiausių orientyrų tiek CFC taisyklės turinčioms Valstybėms Narėms⁴⁴, jas reformuojant ir taikant, tiek ir numatančioms jas priimti. Sprendime nagrinėta tik ta situacija, kai ir kontroliuojantysis, ir kontroliuojamasis asmuo yra Bendrijos Valstybių Narių rezidentai, tačiau tai vargu ar reiškia, jog kontroliuojamų ne Bendrijos rezidentų pajamų atžvilgiu galėtų būti taikomos skirtingos CFC taisyklės, juolab kad Taisyklės bet kuriuo atveju taikomos rezidento atžvilgiu ir tai taip pat galėtų reikšti jo diskriminavimą kitų rezidentų atžvilgiu. Atsakymo į šį klausimą nagrinėtas sprendimas nepateikia, tačiau šiuo metu ETT jau yra dar bent trys kreipimaisi dėl preliminaraus nutarimo CFC taisyklių taikymo klausimais (*Test Claimants in the CFC v Dividend Group Litigation and Commissioners of Inland Revenue (C-201/05)*; *Vodafone 2 v Her Majesty's Revenue and Customs (C-203/05)*; *Columbus Container Services B.V.B.A. & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt (298/05)*), kuriuos išnagrinėjus galbūt bus pateikta daugiau atsakymų ir ETT pozicija CFC taisyklių atžvilgiu taps dar aiškesne.

⁴⁴ Iš 27 Europos Sąjungos valstybių narių CFC taisyklės šiuo metu turi maždaug pusė.

VI. Išvados

1. Pagrindiniu kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklių kūrimo ir taikymo orientyru turi būti jų tikslas – dirbtinio pajamų perkėlimo ir nesąžiningos mokestinės naudos atsiradimo ribojimas. Jos negali ir neturi tapti tik dar viena priemone valstybėms surinkti daugiau mokesčių.
2. CFC taisyklėmis valstybės praktiškai žengia už savo jurisdikcijos ribų, todėl jomis turi būti taikomasi tik į tas užsienyje rezidentų sukauptas lėšas, kurių ekonominės kilmės šalimi neabejotinai laikytina Taisyklės savo rezidentui šių pajamų atžvilgiu taikanti valstybė.
3. CFC taisyklių modelis turėtų būti pasirenkamas kiek įmanoma išsamiau įvertinus į jų reguliavimo sritį patenkančių teisinių ir ekonominių santykių pobūdį bei valstybės galimybes šį modelį administruoti. Taikant jurisdikcinį modelį, išskiriantį labiausiai „šešėlines“ teritorijas, nėra taip svarbu detaliai analizuoti kiekvieno jose veikiančio kontroliuojamojo vieneto sandorio, todėl itin ribotus administracinius resursus turinčioms valstybėms, tokioms kaip Lietuva, jis yra kur kas priimtinesnis, tačiau kartu reiškia ir valstybės įsipareigojimą šiuos sąrašus nuolat peržiūrėti ir atnaujinti. Tuo tarpu globalusis modelis apima kur kas platesnį kontroliuojamųjų vienetų ratą, o tai neišvengiamai lemia pareigą kiekvienu atveju atlikti detalesnę šių vienetų pajamų struktūros analizę, galbūt sąlygojančią didesnę tikslumą, tačiau reikalaujančią ženkliai didesnių administracinių resursų, kas Lietuvos atveju potencialiai reikštų didesnės Taisyklių administravimo sąnaudas nei jų pagrindu surenkamas biudžeto įplaukas.
4. CFC taisyklės bei jų taikymo tvarka turėtų kuo mažiau priklausyti nuo procentinių dydžių ar absoliučiais skaičiais išreikštų kriterijų. Aiškų pagrindinių principų apibrėžimas teisės aktuose bei, galbūt, privalomų mokesčių administratoriaus sprendimų (binding ruling) instituto įvedimas padarytų taisyklės lankstesnėmis ir lengviau pritaikomomis dažnai į griežtus, iš anksto apibrėžtus teisinius rėmus netelpantiems ekonominiams santykiams. CFC taisyklių taikymo tikslo įstatyminis įtvirtinimas sudarytų galimybes laisviau aiškinti atskiras šių Taisyklių nuostatas ir šalinti potencialias pakankamai komplikavusias spragas.
5. Užsienio valstybėse galiojančios kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo tvarkos bei sukauptos praktikos įvertinimas, kuriant nacionalines CFC taisykles, yra labai svarbus ir naudingas, tačiau būtina vengti fragmentiško tik tam tikrų nuostatų perėmimo, neįvertinant jų tikslų ir vietos užsienio valstybėje taikomose CFC taisyklėse ir apskritai mokesčių sistemoje.

6. Vienos iš svarbiausių tiek bendrai mokesčių teisės, tiek CFC taisyklių nuostatų, jog tos pačios užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamos Lietuvoje apmokestinamos tik kartą, turėtų būti laikomasi visuose Taisyklių kūrimo ir taikymo etapuose, o ne tik nustatant fragmentiškus ir kartais itin komplikuotus dvigubo apmokestinimo naikinimo atvejus.
7. Vieningos, nedviprasmiškos, aiškiai apibrėžtos terminologijos bei nedviprasmiškų sąvokų naudojimas turėtų garantuoti, jog visų mokesčių mokėtojų atžvilgiu tos pačios nuostatos bus traktuojamos vienodai.

VII. Literatūros sąrašas

Teisės aktai

1. Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis. Valstybės Žinios, 2004, Nr. 2-2.
2. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.
3. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.
5. Lietuvos Respublikos smulkaus ir vidutinio verslo įstatymas. Valstybės žinios, 1998, Nr. 109-2993; 2002, Nr. 105-4689.
6. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 1990, Nr. 24-601.
7. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. balandžio 12 d. nutarimas Nr. 517 “Dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto pajamas tvarkos ir pajamų, neištraukiamų į pozityvias pajamas, rūšių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2002, Nr. 40-1497; Nr. 102-4560.
8. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. 24 “Dėl užsienio valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetais netaikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, ir užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, sąrašų patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2002, Nr. 10-379.
9. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. gruodžio 22 d. įsakymas Nr. 344 “Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-4021.
10. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gruodžio 24 d. įsakymas Nr. 376. Valstybės Žinios, 2003, Nr. 2-66).
11. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. kovo 22 d. įsakymas Nr. VA-31 „Dėl Laikinosios metinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM302 formos ir jos priedų GPM302P, GPM302N, GPM302V, GPM302T, GPM302L, GPM302K, GPM302U formų užpildymo, pateikimo ir tikslinimo taisyklių patvirtinimo“. Valstybės Žinios., 2006, Nr. 38-1369.

Teismų praktika

12. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-196/04 *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*. OJ C 281, 2006.11.18, p. 5.
13. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. vasario 26 dienos nutartis Nr. A⁸ – 207/2007.

Specialioji literatūra

14. Kęstutis Stungys, Irmantas Venslovas, Arvydas Sakalauskas. *Ofšorinis verslas*. – UAB „Kredito brokeris“, Vilnius, 2001. ISBN 9986-9362-3-3.
15. Carlo Pinto. *Tax Competition and EU Law*. – Kluwer Law International, 2003. ISBN 9041199136.
16. *Harmful tax competition. An emerging global issue*. – OECD publications, 1998, Prancūzija. // Interneto prieiga: <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf> [Žiūrėta 2007-04-15].
17. Report to the ministerial council meeting and recommendations by the committee on fiscal affairs: *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*. – OECD publications, 2000, Prancūzija. // Interneto prieiga: http://www.oecd.org/document/43/0,2340,en_2649_201185_36153067_1_1_1_1,00.html [Žiūrėta 2007-04-15].
18. The OECD's project on harmful tax practices: *The 2001 progress report*. // Interneto prieiga: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/5/2664450.pdf> [Žiūrėta 2007-04-15].
19. The OECD's project on harmful tax practices: *The 2004 progress report*. // Interneto prieiga: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf> [Žiūrėta 2007-04-15].
20. The OECD's project on harmful tax practices: *2006 update on progress in member countries*. // Interneto prieiga: <http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf> [Žiūrėta 2007-04-15].
21. Guido Forster. Dirk Schmidtman. *CFC legislation in Germany*. – Intertax 2004, 32(10), p. 476-486. ISSN 0165-2826.
22. Renata Fontana, LL.M., „*The Uncertain Future of CFC Regimes in the Member States of the European Union – Part I*“. European Taxation, 2006 birželis. ISSN 0014-3138.
23. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras // Interneto prieiga: http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000040735&tree_id=1000007323 [Žiūrėta 2007-04-15].

24. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras
// Interneto prieiga:
http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000040195&tree_id=1000007316
[Žiūrėta 2007-04-15].
25. Sara Andersson. *CFC rules and double tax treaties*. Jonkoping, 2006. // Interneto prieiga: http://www.diva-portal.org/diva/getDocument?urn_nbn_se_hj_diva-5811_fulltext.pdf [Žiūrėta 2007-04-15].
26. HM Revenue and Customs. *International manual: Controlled foreign companies*.
// Interneto prieiga: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM200000.htm>
[Žiūrėta 2007-04-15].

VIII. Santrauka

„Kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės Lietuvoje, Jungtinėje Karalystėje ir Vokietijoje“

(angl. „Reglamentation of CFC rules in Lithuania, United Kingdom and Germany“)

Šiame magistro darbe nagrinėjamos ir vertinamos Lietuvoje galiojančių kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklių, dar vadinamų CFC taisyklėmis, nuostatos. Būtinybę analizuoti ir tobulinti lietuviškąsias CFC taisykles patvirtina tiek besiformuojanti Europos Teisingumo Teismo pozicija, vertinant šias taisykles Europos Sąjungos teisės kontekste, tiek itin skurdi CFC taisyklių taikymo praktika Lietuvoje. Pagrindinis darbo tikslas yra išanalizuoti esmines Lietuvoje taikomų CFC taisyklių nuostatas, palyginti jas su analogiškais nuostatomis Jungtinės Karalystės ir Vokietijos CFC taisyklėse. Taip pat bandoma įvertinti, kiek lietuviškosios CFC taisyklės padeda įgyvendinti joms keliamus tikslus bei pateikti potencialius esamų nuostatų tobulinimo variantus. Darbe nėra pateikiamas idealus ar Lietuvai tinkamiausias kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklių modelis, kadangi tai reikalautų kur kas išsamesnės ir platesnės užsienio valstybių teisės aktų bei praktikos analizės, o tik, įvertinant ir Europos Teisingumo Teismo poziciją išdėstyta byloje *C-196/04 Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*, ieškoma galimų esamo teisinio reguliavimo alternatyvų bei, modeliuojant hipotetines situacijas, atskleidžiamos potencialios spragos.

Darbo struktūra iš esmės atitinka CFC taisyklių taikymo etapus: pirmiausia analizuojami kontroliuojamojo vieneto identifikavimo kriterijai, aptariami taisyklių netaikymo atvejai, vėliau gilinamasi į kontroliuojamojo užsienio vieneto pasyviųjų pajamų apskaičiavimo ir jų priskyrimo kontroliuojančiajam vienetui tvarką, galiausiai įvertinamos priskirtųjų pasyviųjų pajamų apmokestinimą Lietuvoje bei dvigubo šių pajamų apmokestinimo panaikinimą reglamentuojančios nuostatos. Pabaigoje pateikiamos apibendrinančios išvados bei apibrėžiamos pagrindinės lietuviškųjų CFC taisyklių tobulinimo gairės.

IX. Summary

„Reglamentation of CFC rules in Lithuania, United Kingdom and Germany”

This master thesis concerns with Lithuanian CFC rules. The necessity to analyze and improve current Lithuanian CFC legislation first of all is influenced by recent position of European Court of Justice, stated in case *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*, and quite poor practice applying CFC rules in Lithuania. The primary objective of this master thesis is to examine the basic elements of Lithuanian CFC rules and compare them to British and German CFC legislation. There is no purpose to find perfect or the most suitable controlled foreign company legislation for Lithuania, as this would require much wider and deeper analysis of foreign CFC rules and practice, but, regarding ECJ position in above mentioned case, possible alternatives for current Lithuanian CFC rules are examined.

The structure of master thesis reflects the basic scheme of CFC rules, common for all countries that apply them: it begins with analysis of the concept of controlled foreign company and exceptions of CFC rules, then the rules for computation of passive income of CFC and apportionment to resident shareholders are assessed, then the taxation of apportioned profits of a CFC and methods of relief to prevent double taxation are discussed. Thesis is concluded by summarizing examined issues and presenting basic guidelines for improvement of current Lithuanian CFC rules.