

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Konstitucinės ir administracinės teisės katedra**

Agnės Vaivadaitės,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų atšakos studentės

Magistro darbas

**Antivengiminių priemonių teisinis reguliavimas Lietuvoje: praktinės
problemos ir palyginimas su tarptautinio apmokestinimo praktika**

Vadovas: lekt. dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: lekt. dr. Andrius Paulauskas

Vilnius 2008

TURINYS

IŽANGA.....	2
I. ANTIVENGIMINIŲ PRIEMONIŲ SAMPRATA IR PASKIRTIS	5
II. BENDROSIOS ANTIVENGIMINĖS PRIEMONĖS	8
1. TURINIO VIRŠENYBĖS PRIEŠ FORMĄ PRINCIPAS KAIP BENDROJI ANTIVENGIMINĖ PRIEMONĖ.....	8
1.1. Teisinis reguliavimas ir praktinės problemos Lietuvoje	8
1. 2. Palyginimas su tarptautinio apmokestinimo praktika	21
III. SPECIALIOSIOS ANTIVENGIMINĖS PRIEMONĖS	27
1. PLONOS KAPITALIZACIJOS TAISYKLĖS	27
1.1. Teisinis reguliavimas ir praktinės problemos Lietuvoje	27
1.2. Palyginimas su tarptautinio apmokestinimo praktika	32
2. KONTROLIUOJAMŲ UŽSIENIO VIENETŲ APMOKESTINIMAS	34
2.1. Teisinis reguliavimas ir praktinės problemos Lietuvoje	34
2.2. Palyginimas su tarptautinio apmokestinimo praktika	41
3. SANDORIŲ KAINODAROS TAISYKLĖS	47
3.1. Teisinis reguliavimas ir praktinės problemos Lietuvoje	47
3.2. Palyginimas su tarptautinio apmokestinimo praktika	54
4. ŪKINĖS OPERACIJOS SU TIKSLINĖSE TERITORIJOSE ĮREGISTRUOTAIS ASMENIMIS.....	58
4.1. Teisinis reguliavimas ir praktinės problemos Lietuvoje	58
4.2. Palyginimas su tarptautinio apmokestinimo praktika	62
5. KITOS SPECIALIOSIOS ANTIVENGIMINĖS PRIEMONĖS	66
IŠVADOS.....	68
LITERATŪRA.....	70
SANTRAUKA	79
SUMMARY	80

IŽANGA

Pagrindinė mokesčių vengimo priežastis yra ne kas kita, kaip mokesčiai. Logiška – nebūtų mokesčių, nebūtų ir mokesčių vengimo. Tačiau mokesčius privalo mokėti visi. Kadangi tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu aspektu skiriasi įvairių mokesčių bazės nustatymo būdai, tarifai ir lengvatos, pajamų rūšių apmokestinimo taisyklės, mokesčių mokėtojai imasi veiksmų, kurių tikslas – gauti mokestinę naudą. Dažnai tokios naudos siekiama, mokesčių administratoriui ir mokestinius ginčus nagrinėjančioms institucijoms pateikiant veiklos aplinkybes, kurios neatspindi mokesčio mokėtojo veiklos esmės.

Pabrėžtina, kad mokesčių vengimas visuotinai paplitęs reiškinys, sukeliantis neigiamas pasekmes tiek moderniai demokratinei valstybei, jos biudžetui, tiek valstybės piliečiams, nes pažeidžiamas mokesčių mokėtojų lygybės principas. Tai nėra nei pageidaujama, nei toleruojama mokesčių mokėtojo veiklos forma, todėl valstybės stengiasi apibūdinti, atpažinti ir, svarbiausia, kontroliuoti mokesčių vengimą. Norint užtikrinti mokesčių įstatymų laikymąsi, mokesčių sistemos patikimumą, turi būti kovojama su mokesčių vengimu. Būtent mokesčių vengimo prevencijai užtikrinti ir yra skiriamos antivengiminės priemonės.

TEMOS AKTUALUMAS. Temos aktualumą pirmiausia sąlygoja valstybės ekonominės socialinės situacijos ir fiskalinės politikos kaita. Nors mokesčių vengimas kaip reiškinys egzistuoja jau seniai, tačiau mokesčių mokėtojai, siekdami išvengti ar sumažinti savo mokestines prievoles, nuolat kuria naujus mokesčių vengimo būdus. Tai sąlygoja naujų įstatymų nuostatų ir naujų apskaičiavimo kontrolės mechanizmų atsiradimą. Mokesčių vengimo prevencijai įstatymų leidėjas įtvirtina atskiras normas, nukreiptas mokesčių vengimo kontrolei. Turinio viršenybės prieš formą principas kaip bendroji antivengiminė priemonė ir ūkinių operacijų su tikslinėse teritorijose įregistruotais asmenimis taisyklės Lietuvos mokesčių sistemoje įtvirtintos 2002 m. Plonos kapitalizacijos bei kontroliuojamų užsienio bendrovių taisyklės nustatytos 2003 m. Sandorių kainodaros taisyklės – 2004 m. Taigi naujas reglamentavimas nulemia neabejotiną poreikį išanalizuoti šiuolaikinį teisinį reguliavimą ir jo taikymo problemas. Kadangi tiek mokesčių teisės doktrina, tiek ginčus nagrinėjančių institucijų praktika nėra gausi, itin svarbu paanalizuoti ir galimai kilsiančias problemas. Tai padėtų iš anksto nustatyti galimus antivengiminių priemonių tobulinimo būdus. Pažymėtina, kad tarptautinis mastas svarbus dėl skirtingo valstybinio lygmens reguliavimo mokesčių teisės srityje ir valstybių konkurencingumo tarpusavyje, siekiant pritraukti pajamas, kurie sąlygoja natūralią valstybių reakciją – antivengimines priemones. Lyginamosios Lietuvos ir tarptautinio apmokestinimo praktikos analizės poreikį nulemia tai, kad kuo toliau, tuo labiau

valstybių teisinis reguliavimas yra derinamas, ypač Europos Sąjungos (toliau - ES) mastu. Didelį indėlį įneša ir Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau EBPO). Be to, atsižvelgiant į tarptautinio apmokestinimo praktiką, Lietuvos antivengiminių priemonių sistema gali būti tobulinama.

DARBO ORIGINALUMAS. Antivengiminės priemonės nėra plačiai nagrinėtos mokesčių teisės doktrinoje. Šio instituto teorijos bei teisminės praktikos analizės trūkumas lemia poreikį nuodugniau išanalizuoti antivengimines priemones ir jų taikymo praktiką. Pažymėtina, kad iki šiol yra tik keletas mokslinių bandymų apžvelgti antivengimines priemones, todėl sisteminė antivengiminių priemonių, lyginamuoju aspektu siejant jas su tarptautinio apmokestinimo praktika, teisinio reglamentavimo analizė, vertinimas, kylančios ar galinčios kilti praktinės problemos ir galimi jų sprendimo būdai pateikiami pirmą kartą.

DARBO OBJEKTAS. Šio magistro darbo tyrimo objektą iš esmės apibūdina pats darbo pavadinimas - antivengiminių priemonių teisinis reguliavimas Lietuvoje, praktinių problemų analizė ir palyginimas su tarptautinio apmokestinimo praktika. Darbe pateikiamas doktrininis aiškinimas, įstatyminis įtvirtinimas ir antivengiminių priemonių taikymas mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikoje. Pagrindinę tyrinėjimo dalį sudaro antivengiminių priemonių teisinio reguliavimo Lietuvoje apibūdinimas, kartu atskleidžiant kylančias ar galinčias kilti praktines problemas ir pateikiant jų galimus sprendimus. Pažymėtina, kad šį darbo objektą sudaro turinio viršenybės prieš formą principas kaip bendroji antivengiminė priemonė ir keturios specialiosios antivengiminės priemonės – plonos kapitalizacijos, kontroliuojamų užsienio bendrovių, sandorių kainodaros ir ūkinių operacijų su tikslinėse teritorijose įregistruotais asmenimis (tarptautiniu lygmeniu bus vartojama ofšorinių įmonių sąvoka) taisyklės. Šios antivengiminės priemonės pasirinktos ne atsitiktinai: tai naujausios ir dažniausiai pasauliniu mastu taikomos antivengiminės priemonės. Ne mažiau svarbus ir kitas darbo objektas – Lietuvos palyginimas su tarptautinio apmokestinimo praktika, tuo pačiu pateikiant ir kitas pasaulyje naudojamas specialiasias antivengimines priemones. Lyginamajam aspektui darbe pasirenkamos valstybės, kurios labiausiai atskleidžia nagrinėjamų antivengiminių priemonių ypatybes. Pabrėžtina, kad pati tema yra labai plati ir darbe nėra siekiama detalios antivengiminių priemonių analizės. Stengiamasi pabrėžti esminius šių priemonių aspektus, akcentuojant kylančias ir galinčias kilti problemas ir didelį dėmesį skiriant lyginamajai analizei.

DARBO TIKSLAS. Sisteminė Lietuvoje galiojančių antivengiminių priemonių analizė, kylančių ir galinčių kilti problemų nagrinėjimas bei galimų jų sprendimo būdų ieškojimas, taip pat palyginimas su tarptautinio apmokestinimo praktika.

DARBE KELIAMI ŠIE UŽDAVINIAI:

1. apibrėžti bendrą antivengiminių priemonių sąvoką ir atskleisti antivengiminių priemonių paskirtį;
2. išanalizuoti minėtų penkių Lietuvoje taikomų antivengiminių priemonių teisinį reguliavimą, atskleidžiant kylančias ar galinčias kilti praktines problemas;
3. palyginti šias antivengimines priemones su pasaulinio apmokestinimo praktika, taip pat pateikti daugiau pasaulyje taikomų specialiųjų priemonių pavyzdžių.

TYRIMO METODAI. Magistro darbe, analizuojant antivengimines priemones, remiamasi įvairiais teoriniais ir empiriniais metodais. Pirmiausia, lingvistinis metodas pasitelkiamas antivengiminių priemonių sąvokai suformuluoti. Antivengiminių priemonių paskirtis apibūdinama per teleologinį metodą. Istorinis metodas naudojamas turinio viršenybės prieš formą kaip bendrosios antivengiminės priemonės įstatyminio reguliavimo kitimui atskleisti. Aprašomasis ir analitinis metodai taikomi darbo tikslui pasiekti – išanalizuoti Lietuvoje galiojančias teisės normas, nukreiptas prieš mokesčių vengimą, ir palyginti jas su tarptautinio apmokestinimo praktika. Siekinat palyginti Lietuvos ir tarptautinio apmokestinimo praktiką, taikomas lyginamasis metodas. Mokslinio pažinimo bei tiriamieji analitiniai metodai padėjo darbe nuodugniai išnagrinėti teorinę bei praktinę mokslinę medžiagą, sisteminis sintezės metodas - suformuluoti praktines problemas ir pateikti vertinimus bei galimus sprendimo būdus. Galiausiai, loginis ir sisteminis metodai apjungia visą darbą, siekiant jį pateikti kaip vientisą, nuoseklų ir išsamų kūrinį.

TYRIMO ŠALTINIAI. Siekiant visapusiškai atskleisti darbo tikslą, analizuojami įvairaus pobūdžio šaltiniai. Įstatyminiam reglamentavimui atskleisti nagrinėjami įstatymai, jų komentarai, įstatymus įgyvendinantys poįstatyminiai teisės aktai, EBPO rekomendaciniai dokumentai. Kadangi mokesčių teisės doktrina Lietuvoje nėra gausi, teorinis pagrindas yra straipsniai periodiniuose leidiniuose, A.Paulausko daktaro disertacija, vadovėliai užsienio kalba, iš kurių pagrindiniai B.Arnold; M.McIntyre. *International tax primer*, V.Thuronyi. *Comparative tax law*, C.Finnerty, *et al. Fundamentals of international tax planning*, R.Rothagi. *Basic International Taxation*. Iš ginčus nagrinėjančių insitucijų praktikos darbe pagrinde nagrinėjama Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT), Europos Teisingumo teismo (toliau - ETT) ir Mokestinių ginčų komisijos (toliau – MGK) praktika.

I. ANTIVENGIMINIŲ PRIEMONIŲ SAMPRATA IR PASKIRTIS

Siekiant magistro darbo aiškumo, visų pirma, reikia apibrėžti bendrą antivengiminių priemonių sampratą ir paskirtį.

Mokesčių mokėtojai kiekvieną dieną sudaro sandorius ir ūkines operacijas, siekdami sumažinti mokestinę prievolę. Todėl kyla klausimas, kada tokia veikla nustoja būti teisėtu mokesčių mažinimu ir tampa mokesčių vengimu, kurį teisė draudžia.

Viena vertus, Lietuvoje galioja sutarčių laisvės principas, pagal kurį mokesčių mokėtojai gali pasirinkti tokį reikalų tvarkymo būdą, kad mokesčiai būtų kuo mažesni. Be to, pagal teisinio tikrumo principą mokesčių mokėtojai turi būti tikri, kad jų teisėtai (privatinės teisės prasme) sudaryti sandoriai ir ūkinės operacijos mokesčių administratorių ir teismų bus pripažįstami. Kita vertus, atsižvelgiant į ekonominio efektyvumo ir teisingo apmokestinimo svarbą, mokesčių mokėtojai neturėtų piktnaudžiauti teise sumažinti savo mokestinę našą. Mokesčių teisėje, kaip ir kitose teisės šakose, ribą tarp teisės naudotis ir piktnaudžiavimo ja surasti nėra paprasta. Nacionaliniu lygmeniu šią ribą nubrėžia mokesčių įstatymai ir teismų praktika. Galima sakyti, kad mokesčių yra vengiama tada, kai mokesčių mokėtojai naudoja savo teises tokiais būdais, kurie neatitinka įstatyminių nuostatų tikslų, t. y. netinkamai naudojamosi mokesčių įstatymais. Tai - mokesčių mokėjimo vengimas be mokestinės prievolės išvengimo.

Sąvoka „vengimas“ lingvistine prasme suprantama kaip stengimasis išsisukti, išsisukinėjimas.¹ Stengimasis išsisukti - tai elgesio būdas, kuris parodo žmogaus sąmonėje susiformavusį valinį elementą – sąmoningą siekimą tam tikrų pasekmių. Todėl vengimą mokėti mokesčių aiškinant mokestinių teisinių santykių kontekste, darytina išvada, kad tai yra sąmoninga, tyčinė veikla.² Taip mokesčių vengimo sąvoką yra išaiškinęs LVAT.

Dr. A. Paulauskas daktaro disertacijoje pateikia tokią mokesčių vengimo sąvoką: „Tai mokestinės naudos siekimas dirbtinai organizuojant savo veiklą taip, kad ji formaliai atitiktų įstatymo reikalavimus. Mokestinė nauda tokiu atveju yra pagrindinis asmens tikslas, nes vykdant įprastinę veiklą toks veiksmų modelis nebūtų pasirinktas“³.

¹ Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. IV leidimas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000, p. 921.

² LVAT 2002-02-24 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-27/03.

³ PAULAUŠKAS, A. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*: daktaro disertacija. Vilnius, 2006, p. 108-109.

Pagal dr. V.Vasiliauską mokesčių vengimą apibendrintai būtų galima apibrėžti kaip „intelektualų mokesčių slėpimą dirbtinai sukonstruotomis verslo schemomis, sandorių sekomis sumažinant arba iš viso panaikinant atitinkamo mokesčio bazę.“⁴

Etimologiškai sąvoka „priemonė“ – būdas, veiksmas kam nors įvykdyti, atlikti⁵, o „anti“ – tai priešdėlis priešingumui ar priešiškungumui reikšti.⁶

Taigi antivengimines priemones būtų galima apibrėžti kaip būdus kovoti prieš mokesčių nemokėjimą ar jų sumažinimą, kai mokesčių mokėtojai imituoja teisės aktų reikalavimus atitinkanti veiklos modelį ar sandorių seką ir taip gauna mokesstinę naudą. Be to, antivengiminės nuostatos - tai ne tik prevencijos priemonės, tai kartu ir mokesčių vengimu padarytos žalos valstybės biudžetui pašalinimas.

Ne mažiau svarbus ir tarptautinis lygmuo. EBPO vykdoma politika rodo, kad mokesčių vengimas yra Vyriausybės reikalas, nes prieštarauja teisingo apmokestinimo principui, labai kenkia biudžetams bei iškraipo tarptautinę konkurenciją ir kapitalo judėjimą. ES tarptautinio mokesčių vengimo prevencija yra vienas iš aiškių ir jau senų tiesioginio apmokestinimo tikslų. Visa tai patvirtina, kad tarptautinis problemos pobūdis reškia, kad nacionalinių priemonių, galiojančių tik valstybių viduje, nepakanka.⁷ Tačiau būtina pabrėžti, kad „nesant visuotinės mokesčių vengimo definicijos, vienais atvejais mokesčių prasme efektyvus sandoris ar ūkinė operacija bus laikomi teisėtu mokesčių planavimu, kitais neteisėtu mokesčių vengimu“⁸.

Paminėtina, kad tobulėja ne tik mokesčių mokėtojų schemos vengiant mokesčių, bet taip pat ir valstybės priemonės, kurių pagalba siekiama kovoti su mokesčių vengimu. Lietuvos mokesčių įstatymuose yra įtvirtintos bendrosios ir specialiosios antivengiminės nuostatos.

Specialios normos apibrėžia konkrečius mokesčių vengimo atvejus. Jos dažniausiai priimamos, kad būtų užkirstas kelias tam tikriems mokesčių mokėtojų veiksams, panaikinta įstatymo spraga, kuria naudojantis vengiama mokesčių. Bendrosios normos yra reikalingos, kai yra susiduriama su situacijomis, jog mokesčių vengiama tais metodais, kurie nepakliūna į specialiųjų teisės normų reguliavimo sritį.⁹

Vadinasi, įstatymų leidėjas tradiciškai kontroliuoja mokesčių vengimą bendrųjų ir specialiųjų antivengiminių priemonių pagalba. Mokesčių administratorius rūpinasi šių priemonių įgyvendinimu

⁴ VASILIAUSKAS, V. Optimizuoti ar vengti? Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2005, Nr. 5, p. 30.

⁵ *Cit. op.* 1, p. 600.

⁶ *Cit. op.* 1, p. 15.

⁷ FINNERTY, C., *et al. Fundamentals of international tax planning*. s.l: FINC, 2007, p. 55.

⁸ *Cit. op.* 7, p. 60.

⁹ *Cit. op.* 3, p. 107.

ir savo diskrecijos realizavimu. Teismai palaiko reikiamą pusiausvyrą tarp priimtino ir nepriimtino, interpretuodami ir taikydami mokesčių įstatymus, tačiau Lietuvoje antivengiminių priemonių, ypač specialiųjų, atžvilgiu teismų praktika nėra gausi.

Taigi antivengiminių priemonių paskirtis yra efektyviai kovoti su mokesčių vengimu. Bendrųjų ir specialiųjų antivengiminių nuostatų įtvirtinimas Lietuvos mokesčių įstatymuose leidžia aprėpti visus įmanomus mokesčių vengimo atvejus. Tačiau pabrėžtina, kad galimybė išvengti mokesčių priklauso ne tik nuo antivengiminių priemonių struktūros, bet nuo visos mokesčių sistemos.

II. BENDROSIOS ANTIVENGIMINĖS PRIEMONĖS

1. TURINIO VIRŠENYBĖS PRIEŠ FORMĄ PRINCIPAS KAIP BENDROJI ANTIVENGIMINĖ PRIEMONĖ

1.1. Teisinis reguliavimas ir praktinės problemos Lietuvoje

Mokesčių įstatymuose neįmanoma numatyti saugiklių visoms galimoms mokesčių vengimo situacijoms, todėl juose įtvirtinamos bendrosios antivengiminės priemonės (angl. - *general anti – avoidance rules*), kurios suteikia daugiau diskrecijos mokesčių administratoriui ir teismui.

Lietuvoje, kaip kontinentinės teisės sistemos valstybėje, bendroji antivengiminė priemonė – turinio virš formos koncepsija – yra įtvirtinta mokesčių įstatymų normose. 2002-07-01 Lietuvoje įsigaliojo Mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38¹, 50, 52¹, 56¹ straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26² straipsniu įstatymas Nr. IX-955.¹⁰ Įstatymas įvedė naują teisinį institutą Lietuvos mokesčių teisėje – piktnaudžiavimą.

26² str. 1 d. įtvirtino svarbų mokesčio apskaičiavimo principą – pareigą sąžiningai vadovautis mokesčių įstatymu. Ši pareiga pažeidžiama tiek elementaraus (piktybinio, nusikalstamo) mokesčių vengimo atvejais, tiek ir piktnaudžiavimo būdu, kai mokesčio mokėtojo veiklos formos pagalba siekiama iškreipti ekonominę veiklos esmę ir gauti mokestinę naudą.¹¹ Sąžiningumo principas nebuvo naujas – jis buvo įtvirtintas ne tik Konstitucijoje¹², bet ir Civiliniame kodekse¹³ (toliau - CK). Sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo bei draudžia piktnaudžiauti teise.¹⁴ Draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas. <...> Piktnaudžiaujant teise sukurtos teisinės pasekmės nepripažįstamos ir neginamos. Piktnaudžiavimu mokesčių įstatymais dirbtinai sukuriama teisinė situacija, lemianti mokestinę naudą (mokestinį pranašumą).¹⁵ Taigi Lietuvoje bendroji mokesčių vengimo norma buvo sukonstruota vadovaujantis draudimo piktnaudžiauti teise principu.

26² str. 2 d. suteikė mokesčių administratoriui teisę, piktnaudžiavimo atveju nustatant mokesčio bazę ir apskaičiuojant mokėtiną mokesčio sumą, neatsižvelgti į mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) sandorį, ūkinę operaciją ar bet kokią jų grupę, kurių tikslas yra gauti mokestinę naudą, ir atkurti iškreiptas arba slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčio

¹⁰ Valstybės žinios, 2002-06-28, Nr. 65–2628.

¹¹ Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 18, 19, 27, 29, 38, 38–1, 50, 52–1 ir 56–1 straipsnių pakeitimo ir papildymo 26–2 straipsniu įstatymo Nr. IXP-1552, 2002-04-18.

¹² Lietuvos Respublikos Konstitucija (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.

¹³ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000, Nr. 74 – 2262.

¹⁴ LVAT 2006-02-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁵ - 771/06.

¹⁵ LVAT 2006-04-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹ – 794/06.

įstatymas sieja apmokestinimo tvarką. Taigi mokestinėms veiksmų pasekmėms apibrėžti naudojama ne mokėtojo veiklos forma, bet sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės esmė. Todėl galima daryti išvadą, kad jau 26² str. įtvirtino pasaulinį mokesčių vengimo prevencijos principą – turinio viršenybę prieš formą, nors įstatyme buvo vartojama piktnaudžiavimo sąvoka.

Analizuojant turinio ir formos koncepciją ir modeliuojant piktnaudžiavimo institutą panašiu principu, buvo įtvirtinta ir atvirkštinė taisyklė – ji turėtų padėti tvarkant apskaitą suklydusiam mokesčio mokėtojui išvengti neigiamų mokestinių pasekmių.¹⁶ 26² str. 3 d. įtvirtino, kad jeigu mokesčio mokėtojas (mokestį išskaičiuojantis asmuo), įformindamas buhalterinės apskaitos dokumentus, suklysta ir dėl to padidėja mokėtina mokesčio suma, ji perskaičiuojama, atsižvelgiant į aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką, nepaisant klaidos buhalterinės apskaitos dokumentuose.

Nuo 2004-05-01 įsigaliojo šiuo metu mokesčių vengimą reglamentuojantis naujasis Mokesčių administravimo įstatymas¹⁷ (toliau - MAĮ), kuriame atsisakyta „piktnaudžiavimo“ termino ir įtvirtinta turinio viršenybės prieš formą koncepcija. Įstatymo sąvokos pakeistos atsižvelgiant į ES valstybėse naudojamą terminiją¹⁸ ir pasirinktas pasaulinėje praktikoje visuotinai taikomas mokesčių apskaičiavimo būdas. Kaip jau minėta, iš esmės skyrėsi tik priemonės pavadinimas, nes piktnaudžiavimu taip pat buvo siekta įgyvendinti turinio viršenybės prieš formą principą.

Turinio viršenybės prieš formą principas įstatymiškai įtvirtintas MAĮ 10 str. - mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymą, apskaičiuojant mokesčius, reglamentuoja MAĮ 69 str. Pagal 69 str. 1 d. tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

¹⁶ RĖKSNYS, J. Intelektualiam mokesčių vengimui užkardyti įteisintas piktnaudžiavimo institutas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2002, Nr. 9, p. 24.

¹⁷ Mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX – 2112 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243.

¹⁸ Mokesčių administravimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas Nr. IXP - 3196, 2004-01-15.

MGK¹⁹, analizuodama MAĮ 69 str., yra išskyrusi tokius mokesčių vengimo požymius:

1. mokesčių vengimo tikslas yra gauti mokestinę naudą, tokiais veiksmais padaroma žala biudžetui;

2. mokesčių vengiama iškreipiant ar slepiant aplinkybes (neatskleidžiant tikrų sandorio tikslų ir šalių ketinimų);

3. vengimo atveju sudaromi ir realiai vykdomi sandoriai, ūkinės operacijos, kurie atvaizduojami mokesčių mokėtojo buhalterinėje apskaitoje, tačiau šie sandoriai prieštarauja ekonominei logikai – nesiekama maksimalaus pelno minimaliomis sąnaudomis;

4. vertinant atliktų veiksmų visumą, jie neatitinka mokesčių įstatymo tikslo ir prasmės, nors vertinant atliktus veiksmus atskirai vienas nuo kito, jie formaliai neprieštarauja įstatymų reikalavimams.

Mokesčių vengimą, apibrėžtą naudojant turinio viršenybės prieš formą principą, kaip mokesčių įstatymų pažeidimą, apibūdina subjektas, subjektyvioji pusė, objektas ir objektyvioji pusė. Šie požymiai mokesčių vengimą leidžia atskirti nuo teisėto elgesio. Dr. A.Paulauskas minėtoje daktaro disertacijoje yra pateikęs detalią šių keturių požymių analizę. Remiantis šia disertacija ir mokesčių teisės doktrina, būtina panagrinėti, kaip jie atsispindi LVAT ir MGK praktikoje, tuo pačiu atskleidžiant kylančias praktines problemas.

Mokesčių vengimo subjektas – tai mokesčio mokėtojas arba mokestį išskaičiuojantis asmuo. Mokesčio mokėtoju gali būti tiek Lietuvos fizinis asmuo, tiek Lietuvos juridinis asmuo, tiek teisės subjektas, nepriklausantis Lietuvos Respublikos jurisdikcijai. LVAT yra pasakęs, kad „ši juridinę reikšmę turinti aplinkybė – nebuvimas mokesčio mokėtoju, - šalina galimybę pareiškėjo atžvilgiu taikyti atsakomybę (poveikio priemones), kuri yra numatyta Lietuvos Respublikos MAĮ 69 str. 1 d., nes pareiškėjas nėra subjektas, kurio atžvilgiu ši teisės norma gali būti taikoma“.²⁰ Taigi praktikoje pasitaiko atveju, kai iškreiptas aplinkybes atkuriant netiksliai, mokesčių vengimo subjektu pripažįstamas ne tas asmuo. Geriausiai tai iliustruotų praktikoje labai paplitęs turto, prieš jį parduodant, padovanojimo artimam giminaičiui, pavyzdys. Mokestinę naudą tokiu atveju gauna dovanotojas, kuris siekia išvengti gyventojų pajamų mokesčio nuo pardavus turtą gautų pajamų, todėl ir prievolė mokėti mokestį atsiranda būtent jam. Mokesčių vengimo esmė ir yra perkelti mokesčio bazę tam asmeniui, kuris dėl mokestinės lengvatos neturi mokėti mokesčio. Pajamas gavusiu asmeniu laikytinas dovanotojas, nes mokesčio bazė apdovanotajam buvo perkelta formaliai ir mokestinę naudą galiausiai gauna dovanotojas, t. y. asmuo, perkėles mokesčio bazę, o ne

¹⁹ MGK 2005-04-21 sprendimas Nr. S-202-(7-143/2005).

²⁰ LVAT 2006-05-22 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁸-951/06.

apdovanotasis, t. y. asmuo, kuriam mokesčio bazė buvo formaliai perkelta. Faktas, kad nėra pateikta įrodymų, jog pinigai, apdovanotojui pardavus turta, grąžinti dovanotojui, nėra svarbus. Tačiau, pateikus įrodymus, kad pinigai dovanotojui nebuvo ir nebus grąžinti, pagrindo konstatuoti, kad dovanotojas gavo mokestinę naudą, nebūtų, nes tokiu atveju realus naudos gavėjas yra apdovanotasis asmuo ir jo tokiu būdu gautos pajamos nėra apmokestinamos: „Šiuo atveju buvo neįrodyta, jog pareiškėjas minėtų sandorių atveju gavo apmokestinamųjų pajamų bei kad tuo pačiu tapo ir gyventojų pajamų mokesčio mokėtoju“²¹. LVAT 2005-06-23 nutartyje²², išnagrinėjęs analogišką situaciją, pripažino, kad Vilniaus apygardos teismas 2005-02-28 sprendime nepagrįstai, vadovaudamasis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo²³ (toliau - GPMĮ) 8 str. 1 d., kurioje nustatyta, jog pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, nurodė, kad pajamas gavusiu asmeniu laikytinas asmuo, kuriam buvo išmokėta suma už parduotą turta, ir kaip tik nuo šių pajamų skaičiuotinas pajamų mokestis. Pažymėtina, kad laikantis tokios pozicijos apskritai paneigiama galimybė pasinaudoti mokesčių lengvata, kadangi bet kuriuo atveju gavus mokestinę naudą reikėtų taikyti MAĮ 69 str., neatsižvelgiant į tai, ar mokestinės naudos buvo siekta sąmoningai, ar ne.

Galimas atvejis, kai vienas asmuo pagal mokesčio įstatymą privalo mokėti mokestį, o kitas asmuo šią prievolę faktiškai atlieka, sumokėdamas į biudžetą nustatyta tvarka apskaičiuotą mokestį. Šiuo atveju mokesčių vengimo subjektu bus asmuo, kuriam mokesčio įstatymu nustatyta prievolė išskaičiuoti iš mokesčių mokėtojo mokestį ir jį faktiškai sumokėti į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus, t. y. mokestį išskaičiuojantis asmuo.²⁴ LVAT 2006-02-01 byloje²⁵ pažymėjo, jog pagal Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įst. 34 str. 2d., kai įstatymo 33 str. nurodytas pajamas mokesčio mokėtojas gauna iš įmonių, įstaigų ir organizacijų arba per jas, pajamų mokestį išskaito ir sumoka į biudžetą šios įmonės, įstaigos ir organizacijos. Šiuo atveju pinigines lėšas pareiškėjai išmokėjo juridinis asmuo. Todėl net nustačius, jog buvo slepiamos ar iškreipiamos akcijų pirkimo – pardavimo aplinkybės, pareiškėja negalėtų būti įpareigota sumokėti fizinių asmenų pajamų mokestį, baudą bei delspinigius. Tai vėlgi rodo, kad subjekto nustatymas praktikoje sukelia problemų.

Taikant mokesčių vengimą draudžiančias normas, turi būti nustatyta mokesčių mokėtojo kaltė ir tikslas – mokesčių vengimo subjektyvioji pusė.

Mokesčių vengimas gali būti padaromas tik tyčia, t. y. asmeniui suvokiant, kad jis iš sudaromų sandorių, atliekamų ūkinių operacijų ar bet kokios jų grupės gaus mokestinę naudą, ir to

²¹ *Ibid.*

²² LVAT 2005-06-23 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-741/05.

²³ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 73 – 3085.

²⁴ PAULAUSKAS, A. Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos. *Teisė*, 2004, Nr. 51, p. 109.

²⁵ LVAT 2006-02-21 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁶-851/06.

siekiant.²⁶ LVAT yra pasakęs, kad „vengimą mokėti mokesčių aiškinant mokesčių teisinių santykių kontekste, darytina išvada, kad tai yra sąmoninga, tyčinė veikla“.²⁷ Mokesčių vengimas yra laikomas pačiu intelektualiausiu mokesčių įstatymų pažeidimu. Vadinasi, jeigu ekonominės logikos trūkumas ir mokestinė nauda yra mokesčių mokėtojo nepatyrimo rezultatas, MAĮ 69 str. mokesčių mokėtojui negalės būti taikomas.

Būtinasis mokesčių vengimo požymis yra tai, kad pagrindinis mokesčių mokėtojo veiksmų tikslas yra mokestinės naudos gavimas:

1. tiesiogiai ar netiesiogiai atitolinti mokesčio mokėjimo terminus;
2. sumažinti mokėtiną mokesčio sumą;
3. visiškai išvengti mokesčio mokėjimo;
4. padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą);
5. sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo) terminus.

Pažymėtina, kad tai yra alternatyvūs tikslai, išvardinti MAĮ 69 str. 1 d., ir mokesčių vengimui konstatuoti pakanka nustatyti bent vieną iš jų.

Svarbu pastebėti, kad Lietuvos mokesčių teisės doktrinoje būtent tikslas yra laikomas pagrindiniu požymiu, skiriančiu mokesčių vengimą nuo mokesčių planavimo - teisėto mokesčių išvengimo.

Remiantis dr. V. Vasiliausku²⁸, mokesčių planavimas – tai verslo operacijų (sandorių, ūkinių operacijų) išdėliojimas taip, kad operacijų seka leistų pasinaudoti teisės aktuose nustatytais mokesčių lengvatomis, kai šios operacijos yra realiai įvykusios ir jų galutinis rezultatas yra pasiektas – atitinkamas verslo sprendimas yra įgyvendintas. Taigi pagrindinis tokių operacijų tikslas – verslo poreikių tenkinimas, o mokestinė nauda atsiranda kaip papildomas tokios veiklos rezultatas. Taip įstatymas pripažįsta, kad mokestinė nauda gali būti šalutinis (papildomas arba antraeilis) mokesčio mokėtojų veiksmų tikslas – t. y. įstatymas pripažįsta mokesčio mokėtojo teisę į mokesčių „sušvelninimą“.²⁹ Joks įstatymas nedraudžia mokesčių mokėtojui planuoti ir organizuoti savo veiklos taip, kad mokesčių našta būtų sumažinta.³⁰

Tuo tarpu mokesčių vengimo atveju pagrindiniu, atskirus sandorių, ūkinių operacijų žingsnius siejančiu ir veiklą lemiančiu tikslu yra ne realios ūkinės-komercinės veiklos vykdymas, bet mokestinės naudos siekimas. Pabrėžtina, kad teisės doktrinoje teigiama, kad „vien mokestinės

²⁶ PAULAUŠKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p. 31.

²⁷ LVAT 2002-02-24 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-27/03.

²⁸ *Cit. op.* 4, p. 29.

²⁹ *Cit. op.* 16, p. 26.

³⁰ LVAT 2005-05-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴-587/05.

naudos konstatavimas dar nėra pakankamas pagrindas teigti, kad tai ir buvo sandorio ar ūkinės operacijos tikslas³¹. Mokesčių vengimo atveju reikalinga nustatyti, kad mokestinės naudos gavimas buvo pagrindinis mokesčių mokėtojo tikslas ir mokesčių mokėtojo elgesys negali būti pateisinamas nei ekonominės logikos, paprastai pasireiškiančios pelno siekimu, nei kitomis svarbiomis aplinkybėmis. Tokios nuomonės yra laikomasi ir MAĮ komentare. Pažymėtina, kad pagal MAĮ 12 str. 3 d. mokesčių administratorius, šviesdamas, konsultuodamas ir kontroliuodamas mokesčių mokėtojus mokesčių mokėjimo klausimais, turi atsižvelgti į atitinkamo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo turinį.

Vadinasi, sandorių ar ūkinių operacijų tikslas yra kriterijus, leidžiantis nustatyti, kada mokesčių našta yra mažinama teisėtais būdais, o kada – pažeidžiant nustatytą tvarką. Tačiau įstatymų leidėjas MAĮ 69 str. 1 d. mokesčių vengimą apibrėžia per mokesčių mokėtojo tikslą gauti mokestinę naudą ir tokiu būdu akcentuoja ne tikslą, o mokestinės naudos gavimą. Tokia įstatyminė sąvoka neleidžia atskirti mokesčių vengimo nuo mokesčių planavimo. Kadangi nubrėžti ribą tarp jų yra sudėtinga, ši problema dažna ginčus nagrinėjančių institucijų praktikoje. Vistik nėra aiškių mokesčių vengimo ir mokesčių planavimo atribojimo kriterijų, leidžiančių objektyviai įvertinti padėtį, ir šis neapibrėžtumas sąlygoja teisinį netikrumą, planuojant mokesčius, ir baime, kad tai bus traktuojama, kaip bandymas išvengti mokesčių mokėjimo, nors įstatymų leidėjo požiūriu mokesčių planavimas gali būti skatintinas, priimtinas arba toleruotinas. Mokesčių vengimo ir mokesčių planavimo atribojimas išlieka vienu iš sudėtingiausių mokesčių teisės klausimų. Autorės nuomone, įstatyme reikėtų įtvirtinti kriterijus, kuriais remiantis būtų galima nustatyti, kada mokestinės naudos gavimas yra dominuojantis mokesčių mokėtojo veiksmų tikslas ir kada šie veiksmai neatitinka įstatymo normos tikslo ir uždavinių. Kita vertus, šie kriterijai galėtų būti suformuluoti ir teismų praktikoje.

Su aptarta problema glaudžiai siejasi ir ją iliustruoja šis pavyzdys. Lietuvoje 2008-01-01 gyventojų pajamų mokestis sumažėjo nuo 27 % iki 24 %. Kai kurie darbdaviai įprastai gruodžio pabaigoje mokamus gruodžio atlyginimus ir paskatinamuosius priedus nutarė išmokėti 2008 m. pirmomis dienomis, taip sudarant galimybę darbuotojams gauti šiek tiek daugiau pinigų, ir tai visuomenėje sukėlė nemažai diskusijų. Remiantis D.Daugirda, Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau - VMI) viršininko pavaduotoju, „jeigu 2007 m. ir susitarimuose su darbuotojais išmokų mokėjimo terminas nebuvo nukėlinėjimas į kitus kalendorinius metus, VMI tokius faktus vertins kaip mokesčių vengimą ir papildomai apskaičiuos į biudžetą mokėtiną pajamų mokestį, taip pat

³¹ *Cit.op.* 16, p. 26.

taikys baudas bei skaičiuos delspinigius.“³² D.Daugirdas teigia, kad VMI atliktais skaičiavimais Lietuvos valstybė netektų iki 300 mln. litų, jeigu visos įmonės savo darbuotojams 2007 m. pabaigoje sumokėtų tik minimalų atlyginimą, o 2008 m. pradžioje sumokėtų kitą dalį atlyginimo ir premiją. Tačiau pagal dr. V. Vasiliauską atlyginimo išmokėjimo nukėlimas į sausio mėnesį laikytinas ne mokesčių vengimu, o mokesčių planavimu: „Mokestinės naudos įmonei juk iš to nėra jokios, 3 procentinių punktų efektą gauna darbuotojas. Įmonei nauda tik nebent darbuotojų motyvavimas ir lojalumas.“³³ Dr. V.Vasiliauskas teigia, kad jeigu darbo sutartyje yra nustatytos konkrečios datos atlyginimams išmokėti, tai atlyginimų vėlavimas formaliai būtų darbo sutarties pažeidimas, tačiau tokiu atveju, darbuotojai gali parašyti prašymus įmonei dėl atlyginimo mokėjimo atidėjimo. Autorės nuomone, tai nėra mokesčių vengimo situacija, nes mokesčių mokėtojas mokestinę naudą šiuo atveju gauna siekdamas kitų teisėtų tikslų – darbuotojų gerovės. Darbo kodeksas suteikia darbuotojui teisę ir nedraudžia prašyti darbdavio pagerinti darbo apmokėjimo sąlygas. Kadangi gyventojų pajamų mokestis nėra įmonės mokestis, pati įmonė vengti jį mokėti ar manipuliuoti juo neturi galimybės. Be to, LVAT yra pasakęs, kad „kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą“³⁴.

Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojo atliktų veiksmų tikslas yra subjektyvus kriterijus, apie kurį galima spręsti ir jį įrodinėti tik remiantis objektyviomis aplinkybėmis. Kyla klausimas, kaip yra paskirstoma įrodinėjimo našta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo.

Iš vienos pusės, pagal MAĮ 67 str. 1 d. mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Taigi pateikti įrodymus, kad pagrindinis sandorių tikslas buvo mokestinio pranašumo įgijimas, turi mokesčių administratorius. Šis tikslas įrodomas analizuojant objektyvius sandorių požymius, o ne subjektyvų mokesčių mokėtojo ketinimą.³⁵ Tai reiškia, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti, kodėl jis apskaičiuoja mokestį kitaip, nei tai padarė mokesčių mokėtojas. Mokesčių administratorius turi pateikti įrodymus, keliančius abejonių mokesčių mokėtojo sąžiningumu.³⁶

Kita vertus, remiantis MAĮ 67 str. 2 d., mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo

³² PAKALKAITĖ, V. Vieni vadina vengimu, kiti – planavimu. *Verslo žinios* [interaktyvus]. 2007-12-10 [žiūrėta 2008-04-23]. Prieiga per internetą:

<<http://vz.lt/Default2.aspx?ref=toppr&ArticleID=bc81cb67-9771-4a39-9999-c202236385bb#continue>>.

³³ *Ibid.*

³⁴ LVAT 2007-07-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-719/07.

³⁵ LVAT 2006-06-16 nutartis administracinėje byloje Nr. A²-1067/06.

³⁶ LVAT 2006-02-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁵-771/06.

pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Ši nuostata įpareigoja mokesčių mokėtoją pateikti argumentus bei įrodymus, kad mokesčių administratoriaus apskaičiuota suma yra neteisinga, ir tokiu būdu atremti mokesčių administratoriaus pateiktą argumentaciją dėl keliančio abejonių sandorio tikslingumo. Pareigą nurodyti ir pagrįsti sudarytų sandorių tikslą, mokesčių administratoriui nustačius, kad mokesčių mokėtojas pasinaudojo mokesčio lengvata, sumažino mokėtiną mokesčio sumą ir gavo mokestinę naudą, turi būtent mokesčių mokėtojas.³⁷

Vistik akivaizdu, kad visų pirma, savo išvadas turėtų pagrįsti mokesčių administratorius ir tik po jų įrodinėjimo pareiga pereina su jomis nesutinkančiam mokesčių mokėtojui. Tai pagrindžia ir LVAT: „Objektyviais sandorių požymiais įrodžius pagrindinį sandorių tikslą – gauti mokestinį pranašumą, o mokesčių mokėtojui neįrodžius, kad sandorio sudarymas pagrindžiamas kitomis aplinkybėmis, laikytina, kad sandoris sudarytas piktnaudžiaujant mokesčių įstatymais.“³⁸ Be abejo, neįrodžius, kad mokesčių mokėtojo veiksmų pagrindinis tikslas yra mokestinės naudos gavimas, konstatuoti mokesčių vengimo negalima. Taigi galima daryti išvadą, kad įrodinėjimo pareiga yra abipusė. Tačiau reikia atkreipti dėmesį, kad būtent mokesčių administratorius vertina įrodymus ir tik jis sprendžia, kokie įrodymai yra pakankami, kad sandorio pagrindiniu tikslu pagrįstai galima būtų laikyti verslo poreikių tenkinimą, o ne mokestinės naudos siekimą. Kuo labiau, kad MAĮ 69 str. nėra įtvirtinta aiškių įrodinėjimo taisyklių. Taigi mokesčių vengimo instituto taikymas priklauso nuo to, kaip mokesčių administratorius sugeba surinkti informaciją ir pagrįsti savo išvadas. Žinoma, mokesčių mokėtojo paaiškinimai dėl atliktų veiksmų aplinkybių taip pat turi svarbią reikšmę. Kaip matyti, MAĮ 69 str. suteikia mokesčių administratoriui tam tikrą diskreciją pripažįstant mokesčių mokėtojų veiksmus neteisėtais, nors įrodinėjimo našta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo yra padalinta. Mokesčių administratorius kiekvienu atveju turi aiškiai pagrįsti mokesčių vengimo normai taikyti būtinas sąlygas, o mokesčių mokėtojas visada turi galimybę ginti savo interesus.

Mokesčių vengimo objektas – tai mokesčių teisės normų reguliuojami visuomeniniai santykiai, atsirandantys mokesčių nustatymo ir administravimo srityje, kuriais sukuriama, paskirstomi ir naudojami piniginiai ištekliai, formuojamas valstybės biudžetas.³⁹ Tačiau pažeidus šį objektą, žala padaroma ne tik šiai sistemai. LVAT yra pasakęs, kad tokios mokestinės naudos įgijimas pažeidžia mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principus, nes

³⁷ LVAT 2005-06-23 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-741/05.

³⁸ *Cit. op.* 36.

³⁹ *Cit. op.* 26, p. 32.

mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Šiuos principus pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla.⁴⁰

Mokesčių vengimo objektyviosios pusės požymiai – atitinkami veiksmai ir būdai – apibūdina pažeidimo išorinę išraišką. Mokesčių vengimas gali būti padaromas tik aktyviais veiksmais, t. y. sudarant sandorius ar atliekant ūkines operacijas, ar tokių veiksmų grupę.

Pagal CK 1.63 str. sandoriais laikomi asmenų veiksmai, kuriais siekiama sukurti, pakeisti arba panaikinti civilines teises ir pareigas. Turinio viršenybės prieš formą principas taikytinas tariamiems (fiktyviems), kurių sąvoka pateikta CK 1.86 str., ir apsimestiniams, kurie apibrėžiami CK 1.87 str., sandoriams. Ir tariami, ir apsimestiniai sandoriai priskiriami prie niekinių sandorių. Iki 2002-07-01 mokesčių vengimo atveju buvo remtasi būtent minėtomis CK nuostatomis, bet civilinių santykių pasekmių klausimai kėlė nemažai problemų tiek mokesčių administratoriui, tiek teismui. MAĮ papildymas 26² str., skirtu piktnaudžiavimo atvejams, išsprendė šią kišimosi į civilinius subjektų santykius problemą. Vistik pagal CK 1.78 str. 5 d. mokesčių administratoriui, kaip suinteresuotam asmeniui, išlieka teisė kreiptis į bendros kompetencijos teismą dėl niekinio sandorio teisinių pasekmių taikymo.

Kadangi sandoriai priklauso civilinės teisės reguliavimo sričiai, tačiau sukelia mokestines pasekmes, kyla civilinės ir mokesčių teisės atribojimo problema, kurią yra išsprendęs LVAT.

Sandorių civilinės teisės pasekmės ir jų įtaka ūkio subjekto apmokestinimui yra skirtingų teisės šakų reguliavimo dalykai ir negali būti tapatinami. Negaliojantis civilinis sandoris negali sukelti mokestinių pasekmių: tuo atveju, kai civilinis sandoris galioja, jo įtaka ūkio subjekto apmokestinimui turi būti vertinama ne pagal civilinės, o pagal mokesčių teisės normas, todėl galima situacija, kai teisėtos civiline prasme ūkio subjekto išlaidos perkant turtą nėra sąnaudos mokesčių įstatymo požiūriu.⁴¹

Taigi, siekdamas įrodyti mokesčių vengimą, „mokesčių administratorius neprivalo ginčyti civilinių teisinių sandorių, o remdamasis objektyviais įrodymais pagrįsti ūkinių operacijų tikslą.⁴² MAĮ 69 str. suteikia teisę mokesčių administratoriui perkvalifikuoti sandorių mokestines pasekmes nesprenžiant apie kitas sandorio pasekmes. Nustačius mokesčių vengimą, sandorių civilinės teisės pasekmės – subjektų tarpusavio teisės ir pareigos iš šių sandorių - nėra koreguojamos, kadangi tai galėtų reikšti neleistiną įsikišimą į civilinių teisinių santykių subjektų autonomiją. Šalių valia sukurti

⁴⁰ LVAT 2006-04-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹ – 794/06.

⁴¹ LVAT 2005-05-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴ - 587/05.

⁴² LVAT 2006-04-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹ – 794/06.

civilinius teisinius santykius sutartomis sąlygomis mokesčių administratoriaus nėra ir negali būti paneigiama. Priešingu atveju būtų pažeidžiamas sutarčių laisvės principas.

Ūkinė operacija – platesnė už sandorį sąvoka. Buhalterinės apskaitos įstatymo⁴³ 2 str. 19 dalyje ūkinė operacija apibrėžiama kaip ūkio subjekto veikla, keičianti turto ir (arba) nuosavo kapitalo bei išipareigojimų dydį ir (arba) struktūrą. Mokesčių yra vengiama perkeliant mokestinę našta susijusiam asmeniui, kuris yra neapmokestinamas, arba naudojantis mokestinėmis lengvatomis, sukuriant tokias operacijų schemas, dėl kurių pats mokesčių mokėtojas atitinka įstatyme įtvirtintus teisę į mokestinę lengvatą turinčio asmens kriterijus.⁴⁴

Mokesčių dažnai vengiama sudarant keletą sandorių ar ūkinių operacijų. Tokiu atveju būtina įvertinti visą atliktų veiksmų grandinę, nes vienas atliktas veiksmas ar ūkinė operacija visų mokesčių vengimo požymių neturės.

Tęsiant, galima išskirti du mokesčių vengimo būdus:

1. aplinkybių, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką, iškreipimas;
2. tokių aplinkybių slėpimas.

Aplinkybės, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką, iškreipiamos, kai asmuo sudaro sandorį ar atlieka ūkinę operaciją, kurie neatspindi tikrojo atliekamų veiksmų turinio.⁴⁵ Pavyzdžiui⁴⁶, su darbuotojais yra sudaromos automobilių nuomos sutartys, pagal kurias nuomos mokestis priklauso ne nuo turto parametru, bet nuo darbuotojų užimamų pareigų. Darbuotojams faktiškai yra išmokamas ne automobilių nuomos mokestis, o dalis darbo užmokesčio. Tokiu būdu nuslepiamas realus darbo užmokestis ir sumažinami mokesčiai. Iškreipiamos taip pat gali būti konkrečios sandorio dalys, pavyzdžiui, nekilnojamojo turto kaina.⁴⁷

Aplinkybių, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką, slėpimas yra, kai dėl mokesčio mokėtojo atliekamų veiksmų jis neįgyja arba netenka mokesčio objekto, kuris yra apmokestinimo pagrindas.⁴⁸ Pavyzdžiui, individualių įmonių vadovai savo nuosavą turtą įregistruoja įmonės vardu, visi įregistruoti daiktai įtraukiami į sąnaudas ir taip mažinamas apmokestinamas pelnas.

⁴³ Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001, Nr. 99–3515.

⁴⁴ *Cit. op.* 26, p. 32.

⁴⁵ *Cit. op.* 24, p. 113.

⁴⁶ MGK 2006-10-23 sprendimas Nr. S-354-(7-333/2006).

⁴⁷ LVAT 2005-07-07 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-495/05.

⁴⁸ *Cit. op.* 24, p. 113.

Kad konstatuotų mokesčių vengimo faktą mokesčio administratorius turi nustatyti, kad mokesčio mokėtojo veiksmuose yra visi aukščiau aprašyti požymiai. Kadangi įstatymų leidėjas apsiriboja veiksnių aprašymu ir mokesčių vengimo padarinius palieka už nusikaltimo sudėties ribų, nėra svarbu mokesčių buvo išvengta ar nebuvo. Mokesčių vengimas laikomas baigtu nuo veiksnių, įeinančių į jo sudėtį, atlikimo.

Išsiaiškinus tikruosius sandorių, ūkinių operacijų sudarymo tikslus, dalyvių tarpusavio ryšius, ketinimus, yra taikomos tokios apmokestinimo taisyklės, kurios pagal mokesčio įstatymo tikslą ir prasmę taikytinos esant nustatytajam tikrajam veiklos turiniui, t. y. tikriesiems sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės sudarymo tikslams.⁴⁹ Vadinasi, jeigu įvykdyti sandoriai nėra skirti pajamų uždirbimui, į juos, apskaičiuojant mokesčius, atsižvelgti nėra pagrindo.

Pagal 69 str. 2 d., vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu, mokestis turi būti apskaičiuotas pagal atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatas, jeigu mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją suklydo, taip pat, jeigu mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Vadinasi, turinio viršenybės prieš formą principas turi būti taikomas ne tik nustatant mokesčių mokėtojui nepalankias, bet taip pat ir palankias aplinkybes, tačiau, pirmiausia, mokesčių mokėtojas turi įrodyti sandorio ar ūkinės operacijos tikslą.

Esant mokesčių vengimui, sankcijos taikomos pagal MAĮ 139 str. 1 d. Mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Nesant atsakomybę lengvinančių aplinkybių ir atsižvelgiant į tai, kad mokesčių vengimas yra tyčinė veikla, manytina, kad skiriama bauda turėtų būti didesnė už vidurkį.

Mokesčių vengimo atveju visada turi būti taikoma turinio viršenybės prieš formą koncepcija (MAĮ 69 str.) arba specialiosios įstatymuose įtvirtintos antivengiminės priemonės, tačiau praktikoje pasitaikydavo, kad ir vengiant mokesčių, būdavo atliekamas mokestinės prievolės suformavimas mokesčių administratoriaus įvertinimu, nors šis būdas turi būti taikomas tik mokesčių slėpimo atveju (MAĮ 70 str.), ir įstatymų leidėjas MAĮ yra suformulavęs skirtingas mokesčių vengimo bei mokesčių

⁴⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras Nr. KD - 5672.

slėpimo sąvokas bei skirtingas normas joms reglamentuoti. Mokesčių teisės doktrinoje laikomasi nuomonės, kad „iš dalies tai būtų galima paaiškinti nebent tuo, kad dar neseniai (iki 2002 m. liepos 1 d.) Lietuvos mokesčių teisė nežinojo turinio viršenybės prieš formą koncepcijos, todėl mokesčių administratorius prieš neteisėtą mokesčių vengimą buvo priverstas naudoti iš principo ne tam skirtas priemones, šiuo atveju – mokestinės prievolės suformavimą mokesčių administratoriaus nuožiūra.“⁵⁰ Tačiau, pastebėtina, kad ir teisminėje praktikoje suformuluoti mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo atribojimo kriterijai nėra visiškai aiškūs, yra apsiribojama tokio pobūdžio paaiškinimais kaip pavyzdžiui: „Mokesčių vengimas skiriasi nuo mokesčių slėpimo tuo, jog vengiant mokesčių realiai atliekamos ūkinės operacijos, kurios, neiškreipiant jų turinio, atvaizduojamos buhalterinėje apskaitoje“.⁵¹ Būtina pažymėti, kad dėl teisinių padarinių atriboti mokesčių vengimą ir mokesčių slėpimą yra labai svarbu. Už mokesčių slėpimą, kaip už patį šiurkščiausią mokesčių mokėjimo išvengimą, yra numatyta baudžiamoji atsakomybė, tokie veiksmai laikomi nusikaltimu. Taigi mokesčių slėpimo atveju mokesčių įstatymai yra vienareikšmiškai pažeidžiami, pavyzdžiui, neišregistravimas mokesčių mokėtoju, nors veikla yra vykdoma, ir tokiu atveju yra taikomos mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės⁵².

Apibendrinus LVAT ir MGK praktiką, galima daryti išvadas, kad dažniausiai pasitaikantys ir praktinių problemų sukeltantys mokesčių vengimo atvejai Lietuvoje yra šie:

- dovanojimo sutarties sudarymas tarp artimais giminystės ryšiais susijusių asmenų, kai turtas yra įvertinamas rinkos kaina ir nėra apmokestinamas gyventojų pajamų mokesčiu. Tokia dovanojimo sutartis sudaro prielaidas prieš parduodant turtą nustatyti naują turto įsigijimo kainą, o tai sudaro galimybę pašalinti skirtumą tarp turto pardavimo ir jo įsigijimo verčių, tuo išvengiant pajamų mokesčio mokėjimo, nes formaliai pajamos nėra gaunamos. Tokiu būdu dovanotojas gauna mokestinę naudą;⁵³
- išlaidas, susijusias su pajamų uždirbimu, nepagrįstai pripažįstant sąnaudomis, kurios mažina apmokestinamąsias pajamas, tarp patirtų sąnaudų ir gautų pajamų nesant betarpiško ryšio;⁵⁴

⁵⁰ *Cit.op.* 4, p. 31.

⁵¹ LVAT 2005-07-07 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-495/05.

⁵² VMI prie Lietuvos Respublikos Finansų Ministerijos viršininko 2004-05-24 įsakymas Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2004-05-28, Nr. 86-3156.

⁵³ Pavyzdžiui, LVAT 2007-07-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-719/2207; LVAT 2008-02-20 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/08; LVAT 2008-03-13 nutartis administracinėje byloje Nr. A²⁴⁸-94/08.

⁵⁴ Pavyzdžiui, LVAT 2005-05-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴ - 587/05; LVAT 2005-02-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴-207/05; LVAT 2004-06-21 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴-560/04.

- piktnaudžiavimas teise į PVM atskaitą, numatytą Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme;⁵⁵
- su darbo santykiais susijusių pajamų priskyrimas nuomos pajamoms, taip išmokant dalį darbo užmokesčio ir sumažinant mokėtinus mokesčius.⁵⁶

Turinio viršenybės prieš formą principas detalizuojamas viename iš specialiųjų mokesčių įstatymų – Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme⁵⁷ (toliau – PVMĮ). Pastebėtina, kad šis įstatymas įsigaliojo 2002-07-01, t. y. tuo pačiu metu kaip ir MAĮ norma - 26² str., draudžiantis piktnaudžiavimą. Pagal PVMĮ 17 str. 1 d., kai mokesčio administratoriui Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais kyla pagrįstų įtarimų, kad tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė yra dirbtinai sumažinta arba padidinta, jis turi teisę apmokestinamąją vertę apskaičiuoti pats.

Įdomu pastebėti, kad Laisvosios rinkos institutas, 2004 m. analizuodamas dabartinio MAĮ projektą, teigė, kad yra tikslinga atsisakyti 69 str., motyvuodamas tuo, kad „mokesčių administratoriui pakanka kituose įstatymuose suteiktų įgaliojimų, kad užtikrintų teisingą mokesčių mokėjimą.“⁵⁸ Laisvosios rinkos institutas siūlė peržiūrėti įstatymus ir juose įtvirtintus reguliavimus, privilegijas, lengvatas, nes būtent jie suteikia mokesčių mokėtojui galimybę apskaičiuoti mažesnius mokesčius, piktnaudžiaujant atskiromis įstatymo suteiktomis galimybėmis. Autorės nuomone, šis siūlymas turi būti vertinamas kritiškai, nes mokesčių teisė negali būti pilna detalių antivengiminių nuostatų. Jos niekada nebus visiškai efektyvios sustabdyti mokesčių vengimą ir tik prisidėtų prie teisės sudėtingumo. Tokiu atveju mokesčių mokėtojai ieškotų įstatymo spragų ir pasinaudotų tais laikotarpiais, kol įstatymų leidžiamoji valdžia jas atrastų ir ištaisytų.

Taigi turinio viršenybė prieš formą kaip bendroji antivengiminė priemonė pasižymi abstraktumu bei sandorių ir ūkinių operacijų, nuo kurių yra siekiama atgrasinti, įvairove. Tačiau net bendrai išreikštai antivengiminei priemonei reikalavimai įrodyti vienintelį mokesčių

⁵⁵ Pavyzdžiui, LVAT 2007-09-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-750/07; LVAT 2007-09-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-711/07; LVAT 2007-11-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-1086/07; LVAT 2008-01-17 nutartis administracinėje byloje Nr. P²¹-17/08.

⁵⁶ Pavyzdžiui, LVAT 2007-10-19 sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁴-885/07; MGK 2006-10-23 sprendimas Nr. S-354-(7-333/2006).

⁵⁷ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35 – 1271.

⁵⁸ LIETUVOS LAISVOSIOS RINKOS INSTITUTAS. Mokesčių administravimo įstatymo projekto analizė ir išvados (2) [interaktyvus]. 2004-02-27 [žiūrėta 2008-04-19]. Prieiga per internetą: <http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/mokesciu_administravimo_istatymo_projekto_analize_ir_ishvados_2/1563>.

mokėtojo tikslą suteikia ribotą poveikį praktikoje, tokiu būdu pašalinant mokesčių administratorių ir teismų piktnaudžiavimų suteiktais įgaliojimais galimybę.

Kadangi turinio viršenybės prieš formą doktrina yra bendroji antivengiminė priemonė, kyla klausimas, koks jos santykis su specialiomis kituose mokesčių įstatymuose įtvirtinomis antivengiminėmis priemonėmis. Remiantis MAĮ 69 str. 1 d. komentaro 6 pnt., kai mokesčių administratorius nustato MAĮ 69 str. išvardytas aplinkybes, mokestis taikant turinio viršenybės prieš formą principą gali būti apskaičiuojamas, jeigu nėra galimybės pritaikyti specialias atitinkamo mokesčio įstatyme numatytas nuostatas. Specialiąsias antivengimines nuostatas mokesčių administratorius turi teisę taikyti ir tada, kai mokesčių mokėtojo veiksmuose nėra MAĮ 69 str. įtvirtintų mokesčių vengimo požymių. Taigi bendras principas *lex specialis derogat legi generali*, reiškiantis, kad konkurencijos atveju taikoma specialioji antivengiminė priemonė, galioja ir mokesčių teisėje. Pažymėtina, kad mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikoje konkurencija tarp bendrųjų ir specialiųjų antivengiminių nuostatų nenagrinėta.

1. 2. Palyginimas su tarptautinio apmokestinimo praktika

Bendrosios teisės šalyse daugelis doktrininų antivengiminių priemonių principų išreikšti teismų sprendimuose, priimtuose išnagrinėjus antivengimines bylas. Pagrindiniai du visuotinai pripažįstami principai yra šie:

- motyvo testas (angl. - *motive test*) – taikoma ekonominio pagrįstumo doktrina;
- dirbtinumo testas (angl. - *artificiality test*) – taikoma turinio viršenybės prieš formą doktrina.⁵⁹

Ekonominio pagrįstumo doktrina (angl. - *business purpose rule*) yra taikoma mokesčių vengimo schemoms, kurios neturi komercinio tikslo. Pagal šią doktriną sandorių ar ūkinių operacijų pagrindiniu ar dominuojančiu tikslu turi būti pelno gavimas, o ne mokesčių išvengimas. Kadangi komercinio ar ekonominio tikslo teisinio apibrėžimo nėra, teismai faktus vertina kiekvienu konkrečiu atveju.

Pagal turinio viršenybės prieš formą principą (angl. - *substance over form principle*), kaip jau minėta, sandoriai ir ūkinės operacijos turi būti vertinamos atsižvelgiant į jų turinį, o ne į formalią išraišką. Šis principas yra platesnis už ekonominio pagrįstumo principą, kadangi suteikia teisę

⁵⁹ ROTHAGI, R. *Basic International Taxation*. Hague: Kluwer Law International, 2002, p. 345.

mokesčių administratoriui vertinti ne dirbtinių ir išgalvotų sandorių ir ūkinių operacijų formą, bet jų prasmę.

Turinio viršenybės prieš formą principas turi keletą atmainų – ekonominės realybės trūkumo (angl. - *lack of economic substance*), fiktyvių operacijų (angl. - *sham transactions*) ir apibrėžimo doktriną (angl. - *doctrine of the label*).

Ekonominės realybės trūkumo doktrina taikoma situacijoms, kai sandorių ar ūkinių operacijų teisinės formos dėka yra išvengiama mokesčių mokėjimo. *Duke of Westminster v. CIR* byloje⁶⁰ mokesčių mokėtojas atlyginimą įformino sutarties dokumentu. Teismas nusprendė, kad tai yra sutartiniai mokėjimai, nuo kurių pagal įstatymus reikia atskaičiuoti mokesčius, nors savo turiniu tai buvo atlyginimų mokėjimas.

Pagal fiktyvių operacijų doktriną sandoriai ar ūkinės operacijos be ekonominio turinio nėra pripažįstami. Šalys nesukuria viena kitai teisių ir pareigų, nes sudarytas sandoris ar atlikta ūkinė operacija neegzistuoja. Nors tokie sandoriai yra tinkamos teisinės formos, tačiau jų turinys yra fiktyvus, nes faktiškai tokie sandoriai neįvyksta arba tokiu sandoriu yra pridengiamas kitas šalių vykdomas sandoris. Kai sandoriai ar ūkinės operacijos teismo yra pripažįstami fiktyviais, į jų formą nėra atsižvelgiama ir mokesčių įstatymų nuostatos yra taikomos tikrajam transakcijų turiniui.

Apibrėžimo doktrina taikoma tada, kai šalys vartoja neteisingą apibrėžimą apibūdinti iš sandorių kylančioms teisėms ir pareigoms. Tačiau, skirtingai nei fiktyvių operacijų doktrinoje, tokie sandoriai ar ūkinės operacijos sukuria teises ir pareigas, kurios egzistuoja ir nesiskiria nuo egzistuojančių bei nėra dirbtinės ar apgaulingos. Pavyzdžiui, *Ridge Securities v IRC* byloje⁶¹ teismas nepripažino paskolos su daugiau nei 400 % palūkanų per metus kaip paskolos transakcijos.

Teismų praktika taip pat suformulavo ir ūkinių operacijų sekos doktriną (angl. - *step transaction doctrine*), kuri laiko eilę susijusių sandorių kaip vieną transakciją pagal turinio viršenybės prieš formą principą. Ūkinių operacijų sekoje į tarpines ūkines operacijas galima neatsižvelgti ir keletas susijusių operacijų gali būti laikomos kaip viena bendra ūkinė operacija. Transakcijos taip pat gali būti išskaidomos į atskiras transakcijas, kad būtų galima nuspręsti, ar jomis nebuvo siekta vien tik išvengti mokesčių. Ūkinės operacijos gali būti nelogiškos arba linijiškos. Nelogiška transakcija reiškia susitarimą tik tam, kad būtų išvengta mokesčių, ir mokesčių mokėtojas negauna jokios komercinės naudos. Ūkinės operacijos yra teisėtos, bet dirbtinės ir neturi ekonominio tikslo. Linijiškų transakcijų dėka mokesčių mokėtojas gauna komercinę naudą, bet tik po vienos ar kelių mokesčius mažinančių transakcijų. Taigi linijiškais ūkinėmis operacijomis gali būti siekiama

⁶⁰ *Duke of Westminster v. CIR* [1936] 1 AC 19 (UK).

⁶¹ *Ridge Securities v IRC* 44 TC 373 (UK).

tiek komercinių, tiek mokesčių išvengimo tikslų. Mokesčių mokėtojų transakcijos yra peržiūrimos teismo ir į jas neatsižvelgiama tik tada, jei jomis buvo siekiama vien tik mokestinės naudos.

Taigi teismai ilgą laiką aktyviai interpretavo mokesčių įstatymus ir suformavo keletą antivengiminių doktrinų, kurios dažniausiai atspindi įstatymų leidėjų ketinimus, priimant mokesčių įstatymus. Pažymėtina, kad šios tarpusavyje persipynusios doktrinos išvystytos palaipsniui ir jų taikymo ribos nėra aiškios. Kadangi teisminės antivengiminės nuostatos yra pagrįstos įvykusių faktų interpretacija, t. y. išnagrinėtų bylų pavyzdžiais, neišmanoma tiksliai jų aprašyti. Doktrinos yra bendras teisėjų, kurių požiūriai skiriasi ir kurie vienas su kitu nebūtinai sutinka, darbo rezultatas. Tačiau šie teismų sprendimai ir komentarai padėjo išsivystyti bendriesiems principams arba teisminėms bendrųjų antivengiminių priemonių doktrinoms, kurios diferencijuoja mokesčių vengimą į priimtina ir nepriimtina. Be to, šios teisminės taisyklės yra lankstesnės už valstybių vidaus teisės įstatymines nuostatas.

Bendrųjų antivengiminių nuostatų mokesčių teisėje neturi JAV. Pagal JAV teismų praktiką, kai susitarimais pasiektas rezultatas yra nesuderinamas su mokesčių įstatymų tikslais ir šį rezultatą mokesčių mokėtojas galėjo kontroliuoti, turi būti žiūrima į susitarimo tikslą. Taigi teismai, norėdami nustatyti tinkamą apmokestinimą, būtent tokį, kuris atitiktų įstatymų leidėjų tikslus, nepaiso išorinių transakcijų formalumų, kuriais siekiama mokestinės naudos. Dažniausiai teismai naudoja turinio viršenybės prieš formą, fiktyvių operacijų ir ūkinių operacijų sekos doktrinas.

JK teismai išvystė ribotą antivengiminę nuostatą. JK yra laikoma, kad teismai neturi užsiimti įstatymų leidyba ir yra interpretuojamos tiksliai akivaizdžiai dirbtinės transakcijos tam, kad pritaikyti mokesčių įstatymą taip, kaip ketino parlamentas.

Kai kurios bendrosios teisės sistemos šalys⁶² yra priėmusios įstatymines antivengimines nuostatas. Įstatyminės antivengiminės nuostatos yra būtinos, kai teisėjams nepavyksta taip suinterpretuoti įstatymų, kad jais nebūtų piktnaudžiaujama, arba, kai teisminės antivengiminės nuostatos nėra laikomos pakankamomis. Galimybė priimti įstatymines antivengimines nuostatas buvo svarstoma tiek JK, tiek JAV, bet iki šiol nėra imtasi jokių veiksmų, iš dalies dėlto, kad nėra aišku, jog įstatyminės nuostatos pagerins teismines doktrinas. Antivengiminių taisyklių problema yra ta, kad jos galiausiai vis tiek yra interpretuojamos teismų.

Kontinentinės teisės šalys laikosi įstatymų, tačiau teismų sprendimai įtakoja įstatymų taikymą. Teismai kontinentinės teisės šalyse dažniausiai tiesiogiai interpretuoja įstatymines antivengimines nuostatas ir teisminė praktika yra labai įvairi. Kai kuriose kontinentinės teisės šalyse,

⁶² Pavyzdžiui, Australija, Kanada, Naujoji Zelandija, Hong Kongas, Izraelis, Malaizija, Singapūras, Pietų Afrika ir Airija.

nepaisant tiesioginio įstatyminio reglamentavimo, keletas civilinės teisės išvystytų antivengiminių doktrinų taikomos ir mokesčių teisei.

Pagal piktnaudžiavimo subjektine teise (angl. - *abuse of right*) doktriną piktnaudžiavimas subjektine teise – tai manipuliavimas įstatymų tikslais ar dvasia. Teismai nekreipia dėmesio į teisinę formą, kai sandoriai ar ūkinės operacijos yra sudaromi tik mokesčių išvengimo ar sumažinimo tikslais ir neturi komercinio tikslo. Akivaizdu, kad mokesčių mokėtojų piktnaudžiavimas teisėmis trukdo valstybei surinkti mokesčius tiksliai. Valstybės pripažįsta mokesčių mokėtojų teisę tvarkyti reikalus tokiu būdu, kad mokami mokesčiai būtų kuo mažesni, ir pasirinkti tokią teisinę formą, kuri būtų tinkama tokiam tikslui. Tačiau jeigu rezultatas yra priešingas teisės tikslams ir kyla konfliktas su mokesčių teisės reikšme, tikslais ir ribomis, tai laikoma piktnaudžiavimu teisėmis. Todėl mokesčių mokėtojo sandoris gali būti tinkamos teisinės formos, tačiau gali būti nepriimtinas dėl mokesčių rezultato neatitikimo įstatyminiams tikslams. Piktnaudžiavimo teisėmis principas gali arba nepaisyti transakcijos, arba ją perkvalifikuoti.

Simuliacijos doktrina (angl. - *simulation*) doktrina garantuoja turinio viršenybės prieš formą principą. Tariama transakcija skiriasi nuo tikrosios transakcijos ir realiai neturi pagrindų ar tikrų, ar efektyvių tikslų. Tokiais atvejais mokesčių administratorius gali nekreipti dėmesio į apsimestines transakcijas ir mokesčių skaičiuoti nuo realiai įvykusios transakcijos, pavyzdžiui, Belgijoje. Tačiau, pavyzdžiui, Prancūzijoje mokesčių administratorius turi teisę pasirinkti, ar mokesčių skaičiuoti nuo realiai įvykusios ūkinės operacijos ar nuo mokesčių mokėtojo simuliuotos situacijos. Simuliacijos principas primena apsimestinių sandorių ar apibūdinimo doktriną, kur sandoriai ar ūkinės operacijos yra nuslėpiami ar fiktyvūs ir tikrasis jų tikslas skiriasi nuo jų teisinės formos. Pavyzdžiu galėtų būti sąskaita-faktūra, rodanti vienokią kainą, tačiau tikra sumokėta kaina yra skirtinga (pavyzdžiui, „vokeliu“).

Piktnaudžiavimo teise (angl. - *abuse of law*) doktrina primena ekonominio pagrįstumo doktriną. Ši doktrina suteikia teisę teismui nepaisyti sandorių ar ūkinių operacijų, sudarytų dėl mokesčių išvengimo, ir juos perkvalifikuoti.

Bendrosios antivengiminės priemonės kai kuriose kontinentinės teisės šalyse yra kodifikuotos.⁶³ Įstatyminės antivengiminės nuostatos leidžia nepaisyti transakcijų, kurių tikslas mokestinė nauda, ar jas perkvalifikuoti. Valstybių vidaus teisė suteikia mokesčių administratoriams labai plačią diskreciją, bet siekiamas tikslas yra užkirsti kelią tik tokioms transakcijoms, kuriomis yra akivaizdžiai piktnaudžiaujama. Tačiau kadangi galutinis sprendimas yra priimtas pagal subjektyvų

⁶³ Bendros antivengiminės nuostatos yra įtrauktos į Vokietijos, Prancūzijos, Olandijos, Švedijos, Belgijos, Brazilijos, Portugalijos, Suomijos ir Ispanijos mokesčių įstatymus.

mokesčių administratoriaus sprendimą (ir galiausiai teismų), tai gali sąlygoti didelį mokesčių planavimo neužtikrintumą.

Reikia atkreipti dėmesį į Vokietijos mokesčių administravimo įstatymo⁶⁴ 42 str. antivengiminę nuostatą, kuri įtvirtina, kad negalima vengti mokesčių piktnaudžiaujant teisinėmis formos galimybėmis. Jeigu yra padaromas toks piktnaudžiavimas, mokestinės pasekmės turi būti tokios, kokios būtų pagal teisinę konstrukciją, tinkamą pagal ekonomines aplinkybes. Vadinas, mokesčių vengimas yra piktnaudžiavimas teisinėmis konstrukcijomis, kurios mokesčių sumažinimo tikslui yra netinkamos savo ekonomine prasme. Pagal Tipke/Kruse⁶⁵ piktnaudžiavimo sąvoka faktiškai apima netinkamumą ir mokesčių vengimą, kitaip tariant, jei nėra šių elementų, teisine forma nėra piktnaudžiaujama. Teisinė konstrukcija yra netinkama, jeigu ji neturi ekonominio tikslo ir yra sudaryta tik mokesčių išvengimo tikslais, neturint jokio kito tikslo. Bereikalingai sudėtingos operacijos sandoryje gali būti laikomos netinkamomis konstrukcijomis.

Faktas, kad tam tikra teisinė konstrukcija yra naudojama dėl mokestinės naudos, tačiau ji turi pagrįstą komercinį tikslą, nesuteikia teisės taikyti 42 str. Gali būti keletas tinkamų variantų tikslui pasiekti, iš mokesčių mokėtojo nėra reikalaujama pasirinkti tiesiausią kelią. Abgabeordnung 42 str. taikomas tik tada, kai yra siekiama išvengti mokesčių, bet tai dažniausiai nusprendžia ne subjektyvūs, o objektyvūs kriterijai.

Keletas pavyzdžių iš teismų praktikos taikant 42 str. parodys, kaip plačiai šis straipsnis yra taikomas, ir situacijų, kur jis yra taikytinas, įvairovę⁶⁶:

- 42 str. taikomas, jeigu mama perleidžia sūnui butą kaip dovaną, ir tada sūnus išnuomoja jį jai. Tai turi būti traktuojama, kaip mamos buto perleidimas sūnui su uzufukto teise;
- jeigu mokesčių mokėtojas anuliuoja nuosavybę iš verslo be verslo priežasčių prieš pat įvertinimo atlikimą mokesčių tikslais, pagrįstais verslo verte, ir greitai po to įneša nuosavybę atgal į verslą, tai yra netinkama transakcija;
- nuosavybės perkėlimas į įmonę, esančią mokesčių rojuje, bus laikoma netinkama konstrukcija, jeigu įmonė neturi komercinių tikslų ir nesiverčia jokia veikla;
- vieneto įsteigimas sutarties šalyje vien tik sutarties piktnaudžiavimo tikslu taip pat reikalauja 42 str. taikymo.

⁶⁴ Abgabenordnung [interaktyvus]. 1976-03-16 [žiūrėta 2008-04-23]. Prieiga per internetą: < <http://vz.lt/Default2.aspx?ref=toppr&ArticleID=bc81cb67-9771-4a39-9999-c202236385bb#continue>>.

⁶⁵ Tipke/Kruse, Abgabenordnungkommentar &42 para. 23, 1999.

⁶⁶ THURONYI, V. *Comparative tax law*. The Hague: Kluwer law international, 2003, p. 192.

Kaip matyti iš pavyzdžių, Vokietijos teismai reikalauja taikyti 42 str. plačiam bylų ratui ir leidžia mokesčių administratoriui lanksčiai naudoti 42 str. skirtingiems mokesčių vengimo atvejams. Būtina pabrėžti, kad šis požymis skiria Vokietiją nuo kitų valstybių, kuriose yra priimtos specialiosios antivengiminės nuostatos tokiems patiems ar panašioms mokesčių vengimo transakcijų atvejams. Kita vertus, toks neribotas 42 str. taikymas reiškia ir tai, kad yra neįmanoma tiksliai nuspėti, kuriais atvejais teismas taikys šį straipsnį, o kuriais ne.

Paminėtina, kad yra kontinentinės teisės šalių, kurios neturi nei teisminių, nei įstatyminių bendrųjų antivengiminių nuostatų, pavyzdžiui, Indija, Japonija.

Apibendrinant galima pasakyti, kad visos bendrųjų antivengiminių priemonių doktrinos turi panašius tikslus ir bruožus bei priklauso nuo to, kaip apskritai valstybėje apibrėžiamas mokesčių vengimas. Jomis siekiama neleisti mokesčių mokėtojui piktnaudžiauti savo teisėmis. Bendrosios antivengiminės priemonės paremtos bendruoju teisingumo testu, kuriuo siekiama kovoti su tokio mokesčių vengimu, kuris veda prie nepriimtino mokesčių praradimo, naudojant netinkamus metodus ar veikiant prieš įstatymų dvasią. Pagal bendrąsias antivengimines priemones transakcijos, sudarytos mokesčių sumažinimo tikslais, priešingos įstatymų leidžiamosios valdžios ar parlamento ketinimams, turi būti laikomos nepriimtiniomis. Bendrosios antivengiminės priemonės yra adresuotos schemoms, neturinčioms teisėto komercinio tikslo, ir kurių pagrindinis tikslas yra išvengti mokesčių prie

III. SPECIALIOSIOS ANTIVENGIMINĖS PRIEMONĖS

Specialiomis antivengiminėmis priemonėmis (angl. - *specific anti-avoidance rules*) siekiama užkirsti kelią konkrečioms mokesčių vengimo sandorių, schemų kategorijoms ir užpildyti įstatymų spragas ar silpnąsias vietas. Pažymėtina, kad specialiosios priemonės taikomos ir tais atvejais, kai veika pakliūtų į bendrosios priemonės veikimo sferą. Mokestinės naudos tikslo nustatinėti ir įrodinėti šiuo atveju nereikia. Mokesčių teisėje specialiosios antivengiminės priemonės reiškia aiškumą ir konkretumą bei yra taikomos tik tada, kai yra tenkinamos įstatymuose ir poįstatyminiuose aktuose taikomos sąlygos.

Literatūroje pagal veikimo sritį jos dar skirstomos į nukreiptas prieš vidines situacijas ir į nukreiptas prieš tarptautines operacijas.⁶⁷ Tačiau didžioji dalis specialiųjų antivengiminių priemonių skirtos veikti sandorius su tarptautiniu elementu.

Bendrosios teisės sistemos valstybės (bent jau tos, kuriose mokesčių įstatymai sudėtingi) paprastai įtraukia specialiąsias antivengimines nuostatas, kurios taikomos tik tada, kai mokesčių administratorius gali įrodyti, kad mokesčių mokėtojas veikė siekdamas mokesčių išvengimo tikslų.⁶⁸ Tuo tarpu kontinentinės teisės valstybėse specialiosios antivengiminės nuostatos nepriklauso nuo mokesčių mokėtojo tikslo. Kadangi yra įtvirtinta bendroji antivengiminė priemonė, specialiosios antivengiminės nuostatos, pagrįstos mokesčių išvengimo tikslu, būtų perteklinės, nes tokias transakcijas jau apima bendroji taisyklė. Kontinentinės teisės šalyse yra vengiama perkrauti įstatymus detalėmis.

Toliau darbe bus pateikiama atskirų specialiųjų antivengiminių priemonių analizė.

1. PLONOS KAPITALIZACIJOS TAISYKLĖS

1.1. Teisinis reguliavimas ir praktinės problemos Lietuvoje

Investuotojas gali pasirinkti savo komercinės veiklos finansavimui vieną iš alternatyvų - įnašus į kapitalą arba paskolų suteikimą. Be abejo, galima naudoti ir abu šiuos būdus. Tačiau, investuojant į nuosavą kapitalą, gaunami dividendai nėra leidžiami atskaitymai, skaičiuojant apmokestinamąjį pelną. Tuo tarpu palūkanos, mokamos už suteiktas paskolas, yra leidžiami atskaitymai ir mažina apmokestinamąjį pelną. Vadinasi, įmonė, įregistruota valstybėje, kurioje pelno

⁶⁷ THURONYI, V. *Tax law design and drafting*. London: Kluwer law international, 2000, p.53.

⁶⁸ *Cit. op.* 66, p. 201.

mokesčio tarifas yra mažesnis negu valstybėje, kurios įmonei suteikiama paskola, gauna mokesstinę naudą. Tokie paskolos suteikimo mokesčiai privalumai sąlygoja mokesčių mokėtojų siekius tarptautinėse investicijose daugiau skolinti negu investuoti į kapitalą. Vistik paskolos naudojimas, mažinant apmokestinamąjį pelną, gali būti laikomas mokesčių vengimo forma.

Daugumoje išsivysčiusių pasaulio valstybių taikomos vadinamosios plonos kapitalizacijos taisyklės (angl. - *thin capitalization*). Šių taisyklių tikslas yra nepripažinti leidžiamais atskaitymais palūkanų dalies, kuri gaunama už paskolą iš susijusios šalies ir viršija leistiną skolininko fiksuoto ir skolinto kapitalo santykį. Šiomis taisyklėmis siekiama užtikrinti, kad dukterinėms įmonėms būtų ne tik suteikiamos paskolos, bet ir investuojama į jų nuosavą kapitalą.⁶⁹ Akcentuotina, kad taisyklių tikslas yra ne tik teisingas pelno paskirstymas ir apmokestinimas tarp jurisdikcijų, bet ir teisingas įmonių grupės apmokestinimas kiekvienos valstybės viduje.

Lietuvoje plonos kapitalizacijos taisyklės nustatytos Vyriausybės 2003-12-09 nutarimu Nr. 1575 patvirtintose Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklėse⁷⁰ (toliau - Taisyklės). Pajamoms arba išmokoms, apibūdintoms iš naujo pagal šias Taisykles, taikomos Pelno mokesčio įstatyme⁷¹ (toliau - PMI) ir GPMĮ nustatytos apmokestinimo taisyklės, atsižvelgiant į šių iš naujo apibūdintų pajamų arba išmokų pobūdį. Pagal Taisyklių 3 str. Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio (-ių) skolintojo (-ų) skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu. Taisyklių 6 str. nustatyta, kad už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų. Šios palūkanos laikomos neleidžiamais atskaitymais, tačiau į dividendus jos neperklasifikuojamos.

Svarbu pastebėti, kad tiek skolintas kapitalas, tiek fiksuotas kapitalas, tiek skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykis apskaičiuojamas Lietuvos vieneto paskutinę mokesčio laikotarpio dieną. Tam, kad nustatyti fiksuoto ir skolinto kapitalo santykį, reikalinga tiksliai apibrėžti fiksuoto ir skolinto kapitalo definicijas.

Remiantis Taisyklių 2 str., fiksuotas kapitalas – paskutinę mokesčio laikotarpio dieną apskaičiuotas Lietuvos apmokestinamojo vieneto nuosavas kapitalas, neįskaitant to mokesčio

⁶⁹ BARTUSEVIČIENĖ, K. Palūkanos ne visada yra leidžiami atskaitymai. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2005, Nr. 5, p. 23.

⁷⁰ Valstybės žinios, 2003-12-12, Nr. 1575.

⁷¹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas Nr. IX-675 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001, Nr. 110 – 3992.

laikotarpio finansinio rezultato (pelno/nuostolio). Pagal Akcinių bendrovių įstatymo⁷² 38 str. 1 d. akcinės bendrovės nuosavą kapitalą sudaro: apmokėto įstatytinio kapitalo dydis, akcijų priedai (nominaliosios vertės perviršijimas), perkainojimo rezervas, privalomasis rezervas, rezervas savoms akcijoms įsigyti, kiti rezervai, nepaskirstytasis rezultatas – pelnas/nuostoliai.

Kadangi einamųjų finansinių metų rezultatas neišskaitomas į fiksuotą kapitalą, įmonės jau metų pradžioje gali prognozuoti, koks bus skolinto ir nuosavo kapitalo santykis, ir planuoti, kaip jį koreguoti.⁷³ Bendrovės nuosavo ir skolinto kapitalo santykį gali koreguoti vienu iš šių būdų:

- a) didinant įstatytinį kapitalą papildomais įnašais;
- b) dengiant nepaskirstytuosius ankstesnių laikotarpių nuostolius;
- c) perkainojant bendrovės turtą ir sudarant perkainojimo rezervą.

Tačiau, svarbu pastebėti, kad apskaičiuojant fiksuotą kapitalą, į Lietuvos vieneto nuosavą kapitalą neišskaitomas kontroliuojančio skolintojo jam perleisto turto perkainojimo rezultatas, jeigu ši turtą Lietuvos vienetas naudoja trumpiau kaip dvejus metus.

Skolintas kapitalas už atlygį – tai visas Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio (-ių) skolintojo (-ų) skolintas kapitalas, taip pat Lietuvos vieneto išleistos ir kontroliuojančio (-ių) skolintojo (-ų) įsigytos konvertuojamosios obligacijos už tam tikras sutartas palūkanas arba kitokį atlyginimą. Į skolintą kapitalą už atlygį įskaitomos ir paskolos iš trečiųjų asmenų, garantuotos kontroliuojančio (-ių) skolintojo (-ų), taip pat paskolos Lietuvos vienetai, garantuotos trečiųjų asmenų, kuriems kontroliuojantis (-ys) skolintojas (-ai) tuo pat metu yra garantavęs (-ę) tokią paskolą.

Jei įmonė per mokestinį laikotarpį dalį paskolų yra grąžinusi, jau sugrąžinta paskolos dalis, skaičiuojant santykį, neišskaitoma. Žinoma, jeigu bendrovė metų pabaigoje bus grąžinusi gautą paskolą, o praėjus kelioms dienoms kitų metų pradžioje vėl pasiskolins, toks sandoris gali būti vertinamas kaip atliktas tik mokesčių mažinimo tikslais.⁷⁴

Reikia pabrėžti, kad skaičiuojant skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį, į paskolas iš nekontroliuojančių asmenų nėra atsižvelgiama, kadangi jos paprastai yra sąlygojamos rinkos dėsnių, t. y. įprastos konkurencijos sąlygų. Ar asmuo yra kontroliuojantis skolintojas, vertinama taip pat mokestinio laikotarpio paskutinę dieną. Kontroliuojančiu skolintoju laikomi Lietuvos vienetai suteikę skolinto kapitalo už atlygį Lietuvos vienetai kontroliuojantys apmokestinamieji vienetai arba gyventojai, t. y. Lietuvos ir užsienio gyventojai bei juridiniai asmenys, atitinkantys vieną iš šių kriterijų:

⁷² Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas Nr. VIII-1835 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000, Nr. 64-1914.

⁷³ *Cit. op.* 69, p. 24.

⁷⁴ *Cit. op.* 69, p. 25.

1) tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų Lietuvos vieneto akcijų (dalių, paju) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti;

2) kartu su susijusiais asmenimis valdo daugiau kaip 50 procentų Lietuvos vieneto akcijų (dalių, paju) 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, paju) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti;

3) esantys vienetų grupės, kurios narys yra ir Lietuvos vienetas, nariai, pavyzdžiui, „seserinės“ įmonės, kurios neturi Lietuvos įmonės akcijų ir kontrolės;

4) kontroliuojančio gyventojų sutuoktinis, sužadėtinis, sugyventinis ir asmenys, susiję su kontroliuojančiu gyventojų giminystės ryšiais iki pirmojo laipsnio įskaitytinai.

Pažymėtina, kad šios Taisyklės netaikomos, jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta nepriklausomiems (nesusijusiems) asmenims. Teisės doktrinoje teigiama, kad „turėtų atitikti paskolos valiuta, terminas, gražinimo ir palūkanų mokėjimo terminas, paskolos garantijos, kitos sąlygos.⁷⁵ Tačiau kyla klausimas, kaip reikėtų tai įrodinėti ir kokią palyginimo bazę pasirinkti. Nors banko paskolų palūkanų vidutinės normos skelbiamos viešai, paskolų išdavimo ir gražinimo sąlygos bei paskolų garantijos nėra nurodomos. Todėl siekiant įrodyti, kad komercinis bankas būtų suteikęs paskolą tokiomis pačiomis sąlygomis, tikslinga kreiptis į banką ir gauti raštišką pasiūlymą paskolai.⁷⁶ Bet tai gali sukelti problemų, nes bankas, priešingai nei grupės įmonės, neišduoda paskolos be įkeitimo ar kitų papildomų garantijų. Be to, įmonėms, kurių finansinė padėtis sunki, nesusiję asmenys, taip pat ir bankai, apskritai nesuteiktų paskolų. Akivaizdu, kad įrodyti, jog tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta nepriklausomiems asmenims, yra sudėtinga, todėl, autorės nuomone, ši nuostata yra labiau teorinė nei praktinė galimybė.

Tešiant, palūkanos, neviršijančios nustatyto skolinio ir fiksuoto kapitalo santykio, yra laikomos leidžiamais atskaitymais pelno mokesčio prasme. Susijusios šalies teikiamų paskolų palūkanos turi būti nustatytos rinkos kaina, t. y. kaip ir skolinantis iš neasocijuoto asmens.⁷⁷ Vadinas, palūkanos turi atitikti sandorių kainodaros taisykles. Priešingu atveju jos taip pat bus priskirtos prie neleidžiamų atskaitymų pelno mokesčio prasme. Reikia atkreipti dėmesį, kad rinkos palūkanų norma yra nustatoma vadovaujantis sandorių kainodaros taisyklių įgyvendinimui skirtu poįstatyminiu aktu, kuris darbe bus nagrinėjamas vėliau. Iš to seka, kad plonos kapitalizacijos

⁷⁵ *Cit. op.* 69, p. 26.

⁷⁶ *Ibid.*

⁷⁷ *Ibid.*

taisyklės yra specialioji norma sandorių kainodaros taisyklių atžvilgiu, nes galimi atvejai, kai vieneto skolinto ir nuosavo kapitalo santykis neviršija santykio 4:1, bet palūkanų norma viršija rinkos kainą, ir tokiu atveju, nesant galimybės taikyti plonos kapitalizacijos taisyklių, reikės taikyti sandorių kainodaros taisykles. Kadangi tokia nuotata tiesiogiai nėra įtvirtinta nei Taisyklėse, nei mokesčių įstatymuose, siekiant teisinių santykių aiškumo, autorės nuomone, jos tiesioginis įtvirtinimas būtų tikslingas.

Palūkanos, viršijančios rinkos palūkanų normą, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną nebus pripažįstamos leidžiamais atskaitymais.⁷⁸ Kyla klausimas, kaip šios palūkanos turėtų būti traktuojamos. Kaip jau minėta, Lietuvoje į dividendus jos neperkvalifikuojamos. Šios palūkanos yra priskiriamos neleidžiamais atskaitymams pelno mokesčio prasme ir apmokestinamos pelno mokesčiu prie pajamų šaltinio. Pagal savo pobūdį šios palūkanos yra pelno paskirstymas, todėl vadinti jų palūkanomis nėra jokio pagrindo. Autorės nuomone, šios palūkanos turėtų būti apibūdinamos iš naujo kaip paskirstytas pelnas. Tačiau, remiantis PMĮ 40 str. 3 d. komentaru, Lietuvos vieneto kontroliuojančiam užsienio vienetai ar nenuolatiniam Lietuvos gyventojui mokamos palūkanos už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą apmokestinamos prie pajamų šaltinio PMĮ ir GPMĮ nustatyta tvarka, neatsižvelgiant į tai, ar minėtos išmokos yra apibūdintos iš naujo, ar ne. Todėl, galima daryti išvadą, kad svarbiausia yra ne apibūdinti palūkanas iš naujo, o jas tinkamai apmokestinti.

Vadovaujantis Taisyklių 8 str. nelaikomos susijusiomis su pajamų uždirbimu Lietuvos vieneto jį kontroliuojančiam asmeniui:

- a) su Lietuvos vieneto pelno, pajamų ar panašiu veiklos kriterijaus dydžiu (pavyzdžiui, apyvarta) susijusios mokamos palūkanos;
- b) palūkanos, mokamos pagal skolinius reikalavimus, kurie suteikia skolintojui teisę pakeisti jo teisę į palūkanas teise į skolininko pelną arba jo dalį;
- c) su Lietuvos vieneto pelno, pajamų ar panašiu veiklos kriterijaus dydžiu susijęs mokamas nuomos mokeskis.

Tokiais atvejais visos palūkanos ir visas nuomos mokeskis laikomas neleidžiamais atskaitymais. Tuo siekiama, kad už gautą paskolą mokamos palūkanos bei nuompiningai už išsinuotą turtą nepriklausytų nuo kontroliuojamos įmonės pelno ir kad taip pelnas netiesiogiai nebūtų perkeltas kontroliuojančiai įmonei.⁷⁹ Kita vertus, nuomos mokesčio nepripažinimas leidžiamais atskaitymais atrodo ne visiškai pagrįstai, nes turtas yra išnuomojamas ir naudojamas.

⁷⁸ *Ibid.*

⁷⁹ *Cit. op.* 26, p.36.

Kuo labiau, kad analogiško turto nuomos iš nekontroliuojančio asmens atveju nuomos mokestis būtų mokamas ir jį būtų galima pripažinti leidžiamais atskaitymais.

Apibendrinant, Lietuvoje plonos kapitalizacijos taisyklės yra pakankamai detalios reglamentuotos ir turėtų užtikrinti efektyvų pelno mokesčio vengimo nuostatų įgyvendinimą. Tačiau praktikoje jos dar netaikytos, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų taip pat nenagrinėtos, todėl yra sunku prognozuoti kilsiančias praktines problemas.

1.2. Palyginimas su tarptautinio apmokestinimo praktika

Įvairiose jurisdikcijose plonos kapitalizacijos taisyklės skiriasi, ir jų laikymasis yra dažnai komplikotas bei neaiškus. Teisės doktrinoje⁸⁰ išskiriami šie keturi plonos kapitalizacijos taisyklių variantai:

- Ištiesos rankos principo būdas (angl. - *arm's length approach*), pagrįstas bendraisiais sandorių kainodaros principais. Tam, kad nustatyti, ar paskola buvo neįprasta ir ar nepriklausomi asmenys tokiais pačiomis paskolos sąlygomis jos nebūtų suteikę, yra tikrinamos finansavimo sąlygos ir esmė bei komercinės aplinkybės. Šis būdas yra naudojamas, pavyzdžiui, JAV, JK, Austrijoje, Liuksemburge, Olandijoje, Turkijoje, ir jo tikslas yra apmokestinti skolininko perviršinę paskolą palūkanų norma ir padidinti jo apmokestinamąsias pajamas. Pažymėtina, kad šis būdas turi trūkumų. Dažnai yra sunku rasti palyginamųjų nekontroliuojamųjų transakcijų. Metodas yra subjektyvus ir mokesčių mokėtoju sukelia nežinomybę. Todėl nei viena valstybė nenaudoja vien tik ištiesos rankos principo plonos kapitalizacijos kontrolei.
- Paslėpto pelno paskirstymas (angl. - *hidden profit distribution*). Konkrečios mokesčių įstatymų nuostatos leidžia paskolos palūkanas, esant tam tikroms aplinkybėms, perkvalifikuoti į dividendus. Šios taisyklės dažniausiai taikomos, kai skolininkas ir skolintojas yra susiję asmenys ar yra santykiuose, kuriuos galima apibrėžti kaip valdybos nariai ar akcininkai. Jos taip pat gali būti taikomos, jei dukterinė bendrovė neturi pakankamai apyvartinių lėšų ir paskola iš motininės ar kitos dukterinės bendrovės yra pastovi arba neatitinka ištiesos rankos principo. Perviršinės paskolos palūkanos nėra atskaitomos ir laikomos dividendais, jeigu negali būti pateisinamos *bona fide* verslo tikslais. Tokios taisyklės yra taikomos, pavyzdžiui, Belgijoje, Danijoje, Prancūzijoje, Suomijoje, Airijoje.

⁸⁰ *Cit.op.* 59, p. 396-397.

- Be taisyklių (angl. - *the „no rules“ approach*). Kai kurios valstybės, pavyzdžiui, Argentina, Brazilija, Indija, Indonezija, Italija, Izraelis, Malaizija, Meksika, Portugalija, Suomija, Šri Lanka, Švedija, Tailandas, Urugvajus, neturi konkrečių taisyklių, skirtų plonai kapitalizacijai. Daugelis iš jų netiki jų reikalingumu. Kai kuriose kontinentinės teisės šalyse naudojami bendrosios antivengiminės nuostatos, tokios kaip piktnaudžiavimas teise ar piktnaudžiavimas teisėmis. Bendrosios teisės sistemos šalyse taikomos panašios turinio viršenybės prieš formą doktrinos. Šiomis antivengiminėmis nuostatomis ieškoma paslėpto fiksuoto kapitalo neįprastose ar nekomercinėse situacijose. Kai kurios valstybės taiko apskaitos informacijos kontrolę. Be to, yra manoma, kad plonos kapitalizacijos taisyklės būtų stabdis nerezidentų investijoms. Vadinas, taisyklių nebuvimas sudaro labai palankias sąlygas tų valstybių įmonėms pritraukti skolintą kapitalą iš užsienio bei kitų valstybių įmonėms skolinti lėšas savo kontroliuojamoms įmonėms ar kitiems susijusiems asmenims, įsteigtiems ten, kur taisyklių nėra.
- Fiksuoto santykio būdas (angl. - *fixed ratio approach*) – keletas valstybių tiksliai apibrėžia maksimalų leistiną skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį tam, kad apriboti kontroliuojančių akcininkų paskolas. Taisyklės taip pat nustato minimalų kontrolinį akcijų paketą, kuris parodo akcininkų gebėjimą įtakoti įmonės finansinius sprendimus. Pagal šį būdą rezidentas skolininkas negali atskaityti palūkanų nuo tam tikros nerezidentų akcininkų paskolos dalies, kuri viršija apibrėžtą skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį. Valstybės nustato skirtingas fiksuoto santykio ir nuosavybės ar balsavimo teisių kontrolines ribas. Pavyzdžiui, fiksuotas santykis Italijoje yra 5:1, Danijoje – 4:1, Ispanijoje – 3:1, Portugalijoje – 2:1, Prancūzijoje, Vokietijoje – 1,5:1. Vadinas, lyginant Lietuvoje nustatytą fiksuotą santykį su kitose valstybėse įtvirtintu santykiu, galima pagrįstai teigti, kad mokesčių mokėtojams nustatytas santykis 4:1 yra gana liberalus.

Kaip matyti, valstybių plonos kapitalizacijos taisyklės pagrinde remiasi arba ištiesiosios rankos principu, taikydamos bendrus sandorių kainodaros principus, arba fiksuoto santykio nustatymu. Tačiau pagal 1987 m. EBPO ataskaitą fiksuotas santykis yra nesuderinamas su ištiesiosios rankos principo reikalavimais.⁸¹ Nors aukštas skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis sufleruoja, kad transakcija neatitinka ištiesiosios rankos principo, dėl nustatyto fiksuoto santykio mokesčių mokėtojui nereikia įrodinėti, kad buvo laikytasi ištiesiosios rankos principo. Akivaizdu, kad taip užtikrinamas teisinis tikrumas, tačiau kita vertus, nėra užtikrinamas komercinis lankstumas, kuris leistų didesnę ar

⁸¹ *Cit. op.* 59, p. 399.

mažesnę santykį, esant *bona fide* verslo aplinkybėms, todėl yra rekomenduojama derinti fiksuotą santykį ir išteistosios rankos principą. Kadangi rengiant Lietuvos plonos kapitalizacijos taisykles buvo remiamasi EBPO rekomendacijomis, Lietuvoje yra įtvirtinta, kad susijusios šalies teikiamų paskolų palūkanos turi būti nustatytos rinkos kaina.

Būtina pabrėžti, kad ETT yra išaiškinęs, kad „nacionalinės teisės aktai, kurie antrinės bendrovės rezidentės patronuojančiai bendrovei išmokėtas palūkanas pripažįstant paskirstytuoju pelnu antrinėmis bendrovėms rezidentėms taiko skirtingą vertinimą pagal jų patronuojančios bendrovės buveinę, riboja įsisteigimo laisvę“⁸². ETT išaiškinimai sąlygojo kai kurių valstybių plonos kapitalizacijos taisyklių pakeitimus. Tačiau Lietuvos teisiniame reguliavime tokių įsisteigimo laisvę ribojančių nuostatų nėra, iš to seka, kad Lietuvos plonos kapitalizacijos taisyklės atitinka ETT formuojamą praktiką.

2. KONTROLIUOJAMŲ UŽSIENIO VIENETŲ APMOKESTINIMAS

2.1. Teisinis reguliavimas ir praktinės problemos Lietuvoje

Užsienyje gautos pajamos paprastai yra apmokestinamos jas gaunančio asmens rezidavimo valstybėje. Todėl mokesčių mokėtojui atsiranda galimybė įsteigti įmones, nevykdančias realios ekonominės veiklos, žemų mokesčių jurisdikcijose, siekiant vienintelio tikslo – perkelti pelną ir sumažinti bendrą mokesčių našta įmonių grupėje. Toks nacionalinio pelno mokesčio išvengimas yra nepateisinamas mokesčių praradimas. Tai taip pat kenkia kapitalo eksporto neutralumui, nes rezidentų užsienio investicijos turi mokesčių privalumų savo valstybės viduje vykdomų investicijų atžvilgiu.⁸³ Taigi siekiant, kad apmokestinamosios pajamos mokesčių išvengimo ar sumažinimo tikslais nebūtų perkeltamos užsienyje įsteigtoms kontroliuojamoms įmonėms, kontroliuojamųjų vienetų pajamos yra įtraukiamos į Lietuvos vieneto pajamas. Be to, tai yra apsauginė priemonė prieš valstybes, keliančias žalingą mokesčių konkurenciją, pavyzdžiui, mokesčių rojus.

Lietuvoje kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimui (angl. - *controlled foreign corporation*) yra skirtas PMĮ, įsigaliojusio 2002-01-01, 39 str. Analizuojant kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimą, yra svarbu panagrinėti kontrolės sąvoką, pozityvių pajamų sąvoką ir apskaičiavimą bei taikymo išimtis Lietuvoje.

⁸² ETT 2007-03-13 sprendimas byloje C – 524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue*.

⁸³ *Cit.op.* 59, p. 374.

Remiantis PMĮ 2 str. 4 d., kontrolė pripažįstama dviem atvejais, t. y. kai kontroliuojančio asmens mokestinio laikotarpio paskutinę dieną:

1. jis pats tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 proc. kontroliuojamojo vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti arba
2. jis kartu su susijusiais asmenimis valdo daugiau kaip 50 proc. kontroliuojamojo vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti ir jo pačio valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 proc. akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.

Iš vienos pusės 50 proc. limitas yra logiškas, nes tik toks kapitalo kiekis kontroliuojamajame vienete suteikia realios kontrolės teisę.⁸⁴ Iš kitos pusės, žemesnė riba šiuo atveju geriau užtikrintų mokesčių vengimo prevenciją ir sumažintų galimus formalius šios nuostatos vengimo variantus. Be to, kontrolės pripažinimas remiantis vien konkrečiu akcijų ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti procentu yra kritikuotinas, nes kontrolė gali būti paremta ir kitais teisiniais instrumentais. Pavyzdžiui, generaliniai įgaliojimai suteikia teisę atlikti visus veiksmus įmonės vardu. Įgaliojimą turintis asmuo gali tapti faktiniu įmonės valdytoju ir realiai nei tiesiogiai, nei netiesiogiai neturėti nė vienos akcijos. Tokiu atveju yra išvengiama ir pareigos kartu su metine pelno mokesčio deklaracija teikti ataskaitą apie kontroliuojamuosius ir kontroliuojančiuosius vienetus bei asmenis.⁸⁵ Nesant įrodymų, kad egzistuoja kontrolė, užsienio kontroliuojamų vienetų apmokestinti negalima. Todėl, autorės nuomone, kontrolės samprata turėtų būti platesnė. Ją būtų galima papildyti vertinamaisiais kontrolės identifikavimo kriterijais, tokiu būdu suteikiant mokesčių administratoriui teisę lanksčiau vertinti kiekvieną konkrečią situaciją ir mokesčių mokėtojams nepaliekant piktnaudžiavimo galimybių.

Remiantis PMĮ 4 str. 1 d., Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. PMĮ 4 str. 2 d. įtvirtinta, kad į Lietuvos vieneto pajamas taip pat įskaitomos jo kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviosios pajamos ar jų dalis PMĮ 39 str. numatyta tvarka. Pagal PMĮ 2 str. 25 d. pozityviosios pajamos - visos kontroliuojamojo vieneto, įregistruoto ar kitaip organizuoto valstybėse arba zonose, nustatytose PMĮ 39 str. 4 d., pajamos ar jų dalis, įskaitomos į

⁸⁴ *Cit.op.* 3, p. 142.

⁸⁵ VMI prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2002-12-24 įsakymas Nr. 376 „Dėl ataskaitos apie kontroliuojamuosius ir kontroliuojančius vienetus bei asmenis FR0438 formos bei jos užpildymo taisyklių patvirtinimo“ (su pakeitimais). Valstybės žinios, 2003, Nr. 2-66.

Lietuvos kontroliuojančiojo vieneto pajamas proporcingai Lietuvos vieneto turimų akcijų (dalių, paju), balsų ar teisių į kontroliuojamojo vieneto pelną skaičiui. Tai reiškia, kad, skaičiuojant Lietuvos vieneto mokestinio laikotarpio pajamas, yra svarbu apskaičiuoti jo kontroliuojamųjų užsienio vienetų atitinkamu mokestiniu laikotarpiu gautas ir (ar) uždirbtas pajamas.

Vyriausybė, atlikdama PMĮ 39 str. 2 d. nurodytą pareigą, 2002-04-12 nutarimu Nr. 517⁸⁶ nustatė pozityvių pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto pajamas tvarką ir pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšis. Pagal šį nutarimą, įsigaliojusį nuo 2003-01-01, nustatant pozityviasias pajamas, imamos visos jo kontroliuojamojo užsienio vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamos, išskyrus tam tikras pajamų rūšis:

- į pozityviasias pajamas netraukiamos kontroliuojamojo užsienio vieneto aktyvios veiklos pajamos, jeigu išpildomos tokios trys sąlygos:
 1. kontroliuojamajame užsienio vienete dirba tiek darbuotojų, kiek jų paprastai reikia norint užtikrinti kontroliuojamojo užsienio vieneto vykdomą veiklą toje valstybėje arba zonoje, kurioje šis vienetas įsteigtas arba kitaip organizuotas;
 2. kontroliuojamojo užsienio vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamos, uždirbtos ir/arba gautos ne iš tos valstybės arba zonos, kurioje šis vienetas įregistruotas arba kitaip organizuotas, šaltinių, sudaro ne daugiau kaip 10 procentų visų jo to mokestinio laikotarpio pajamų; ir
 3. kontroliuojamojo užsienio vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamos, uždirbtos ir/arba gautos sudarant sandorius su nepriklausomais asmenimis (t. y. su tuo užsienio vienetu nesusijusiais asmenimis), sudaro daugiau kaip 50 procentų visų jo to mokestinio laikotarpio pajamų.

Pasyviosios pajamos nutarime apibrėžiamos jas išvardijant baigtiniu sąrašu - palūkanų pajamos, autoriniai atlyginimai, lizingo (finansinės nuomos) pajamos, turto vertės padidėjimo pajamos, pajamos iš paskirstytojo pelno, įskaitant iš kitų vienetų gautus dividendus bei kontroliuojančiam Lietuvos vienetui paskirstytus, bet neišmokėtus dividendus. Mokesčių vengimo problemos, kylančios iš užsienio objektų naudojimo, yra akcentuojamos dėl pasyvių pajamų, nes tokios pajamos lengvai gali būti nukreipiamos ar surenkamos kontroliuojamame užsienio vienete, esančiame mokesčių rojuje.⁸⁷ Todėl pasyviosios pajamos visada priskiriamos prie pozityvių pajamų.

⁸⁶ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-04-12 nutarimas Nr. 517 „Dėl pozityvių pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto arba Lietuvos nuolatinio gyventojų pajamas tvarkos ir pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšių patvirtinimo“ (su pakeitimais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 40-1497.

⁸⁷ ARNOLD, B; MCINTYRE, M. *International tax primer*. 2nd ed. „s.l“: Kluwer law international, 2002, p. 87.

Remiantis minėtu nutarimu, aktyviosios pajamos - tai užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamos, išskyrus išvardintas pasyviašias pajamas. Aktyvios pajamos nepriskiriamos prie pozityvių pajamų, jei visos trys aukščiau išvardytos sąlygos yra išpildytos, nes tokiu atveju laikoma, kad įmonė vykdo įprastą ūkinę – komercinę veiklą. Jeigu kontroliuojantis Lietuvos vienetas, skaičiuodamas pozityviašias pajamas, neįtraukė to kontroliuojamojo vieneto aktyvios veiklos pajamų, tai mokesčių administratorius gali paprašyti pateikti dokumentus, įrodančius, kad aukščiau išvardytos sąlygos yra išpildytos.⁸⁸

Trys išvardinti kriterijai iš anksto preziumuoja, kad bent vienos sąlygos neatitikimo atveju aktyvi veikla nėra vykdoma ir kontroliuojamas užsienio vienetas įsteigtas vien tik mokesčių išvengimo tikslai, todėl į pozityviašias pajamas įtraukiamos visos kontroliuojamojo užsienio vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamos. Autorės nuomone, ši prezumpcija yra gana kategoriška ir gali kliudyti konkrečių pajamų prigimties tikslumui nustatyti. Pažymėtina, kad, sprendžiant, ar pajamos buvo gautos ir (ar) uždirbtos vykdant aktyvią veiklą, „kiekvienoje konkrečioje situacijoje reikia atkreipti dėmesį į kriterijus, nulemiančius kontroliuojamojo užsienio vieneto veiklos pobūdį“.⁸⁹ Todėl toks reguliavimas neužtikrina, kad kiekvienas analogiškas atvejis bus vertinamas remiantis tokiais pačiais principais.

Problemų gali kilti mokesčių administratoriui paprašius įrodyti, kad kontroliuojamajame užsienio vienetė dirba tiek darbuotojų, kiek jų paprastai reikia norint užtikrinti kontroliuojamojo užsienio vieneto vykdomą veiklą toje valstybėje arba zonoje, kurioje šis vienetas įsteigtas arba kitaip organizuotas. Reikia pastebėti, kad kiekvienu konkrečiu atveju darbuotojų skaičius priklauso nuo įmonės dydžio bei veiklos rūšies, todėl reikiamas darbuotojų skaičius gali skirtis. Todėl mokesčių mokėtojui gali kilti sunkumų juos pateikiant, tuo tarpu mokesčių administratoriui gali būti sunku juos vertinti.

Autorei taip pat kyla klausimas, kodėl pasirinkta būtent 10 % riba kontroliuojamo užsienio vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamoms, uždirbtoms ir (ar) gautoms ne iš tos valstybės arba zonos, kur šis vienetas įregistruotas ar kitaip organizuotas. Autorės nuomone, tokių griežtų procentinių išraiškų teiniame reguliavime reikėtų vengti. Kadangi ekonominiai santykiai dažnai netelpa į griežtus iš anksto nustatytus rėmus, kontroliuojamų užsienio bendrovių teisinis reguliavimas turėtų būti lankstesnis:

- į pozityviašias pajamas netraukiamos kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos, atitinkančios tokias dvi sąlygas: jos laikomos neleidžiamais atskaitymais pagal PMĮ 31 str.

⁸⁸ PMĮ 39 str. 2 d. komentaro 2.1 pnkt.

⁸⁹ *Ibid.*

1 d. ir jas kontroliuojamasis užsienio vienetas yra gavęs iš jį kontroliuojančio Lietuvos vieneto. Analogiškos nuostatos nustatytos ir GPMĮ atžvilgiu kontroliuojamojo asmens pozityvioms pajamoms.

- į pozityviasias pajamas netraukiami kontroliuojamojo užsienio vieneto apskaičiuoti ir paskirstyti, tačiau kontroliuojančiam Lietuvos vienetui neišmokėti dividendai, jeigu yra išpildomos nutarime numatytos sąlygos.

Jeigu apskaičiavus pozityviasias pajamas gaunama neigiama suma, tai tokios apskaičiuotos pozityviosios pajamos nemažina kontroliuojančio Lietuvos vieneto pajamų⁹⁰, kadangi priešingu atveju būtų paneigiamas kontroliuojamų užsienio bendrovių apmokestinimu siekiamas tikslas.

Būtina pažymėti, kad pagal PMĮ 39 str. 4 d., jeigu Lietuvos vienetas kontroliuoja užsienio vieneta, tai jis pozityviasias pajamas privalo skaičiuoti tik tuo atveju, jeigu:

1. šis užsienio vienetas yra įregistruotas ar kitaip organizuotas tam tikroje valstybėje ar zonoje, kurių sąrašą tvirtina finansų ministras;
2. jeigu šis užsienio vienetas atitinka bet kurią užsienio vieneto verslo organizavimo formą, kurių sąrašą tvirtina finansų ministras.

Remiantis šiuo sąrašu⁹¹ ir PMĮ 39 str. 4 d. komentaru, kontroliuojantis Lietuvos vienetas skaičiuoja tik tokių kontroliuojamųjų užsienio vienetų pozityviasias pajamas, kai šie vienetai įregistruoti ar kitaip organizuoti:

1. užsienio valstybėse ar zonose, įtrauktose į užsienio valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetais netaikomos PMĮ 39 str. nuostatos, sąrašą - į taip vadinamą baltąjį sąrašą, tačiau kurių verslo organizavimo forma atitinka vieną iš užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos PMĮ 39 str. nuostatos, sąrašo 1 d. numatytų formų. Vadinas, vieneto įsteigimas užsienio valstybėje arba zonoje, esančioje baltajame sąrašė, automatiškai dar nereiškia, kad atitinkama Lietuvos kontroliuojamo užsienio vieneto pozityvių pajamų dalis nebus apmokestinta Lietuvoje. Visos verslo organizavimo formos, įgyjančios specialias pelno ar jam analogiško pelno lengvatas pagal įregistravimo valstybės vidaus teisės aktus, laikomos Lietuvos kontroliuojamais užsienio vienetais, net jeigu jos vykdomos baltajame sąrašė esančioje valstybėje ar zonoje. Konkrečių verslo organizavimo formų įstatymų leidėjas nepateikia, siekdamas lankstumo ir kartu

⁹⁰ PMĮ 39 str. 2 d. komentaro 3 pnt.

⁹¹ Finansų ministro 2002-01-24 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" (su pakeitimais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 10-379.

atsižvelgdamas į jų įvairovę ir besikeičiančius teisės aktus. Tai, autorės nuomone, yra lietuviškojo baltojo sąrašo, kurį paprastai sudaro valstybės, turinčios aukštus mokesčių tarifus, ypatumas. Tačiau, pažymėtina, kad nors PMĮ 39 str. 4 d. komentaro 2.1 pnkt. ir pateikia tokių verslo organizavimo formų pavyzdžių, tačiau, nesant objektyvių vertinimo kriterijų, sąvoka „speciali lengvata“ lieka iki galo neaiški ir praktikoje gali sukelti problemų.

2. užsienio valstybėse ar zonose, kurios nėra įtrauktos į baltąjį sąrašą ir kurios nėra įtrauktos į tikslinių teritorijų sąrašą - juodąjį sąrašą, tačiau kurių verslo organizavimo forma atitinka užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos PMĮ 39 str. nuostatos, sąrašo 2 d. numatytą formą, t. y. ji toje užsienio valstybėje ar zonoje moka mažesnę nei 75 proc. PMĮ 5 str. 1 d. 1 pnkt. nustatyto tarifo pelno mokestį ar jam analogišką mokestį - taip vadinamame pilkajame sąrašė. Šiuo atveju sąrašo, išvardijančio konkrečias jurisdikcijas, nėra, taigi priskyrimo pilkajam sąrašui vienintelis kriterijus Lietuvoje yra būtent nominalus mokesčio tarifo dydis. Nepaisant to, kad nominalų mokesčio tarifą lengva nustatyti, vidaus ir užsienio mokesčių tarifų palyginimas, paremtas nominaliu mokesčių tarifu, yra problematiškas, nes nepaiso mokesčių lengvatų, atleidimų, akredityvų ar išmokų, kurios gali būti suteiktos užsienio valstybės. Todėl, autorės siūlymu, nominalų mokesčio tarifą būtų tikslinga keisti į daugelyje valstybių⁹² naudojamą faktinio užsienio mokesčio, sumokėto konkrečios užsienio kontroliuojamos bendrovės, ir hipotetinio vidaus mokesčio, kurį kontroliuojama užsienio bendrovė sumokėtų kaip rezidentė, palyginimą. Toks palyginimas teoriškai yra teisingas būdas, nes dėmesys sutelkiamas į kiekvieną konkrečią kontroliuojamos užsienio bendrovės situaciją.
3. užsienio valstybėse arba zonose, įtrauktose į juodąjį sąrašą. Tikslinės teritorijos plačiau darbe bus nagrinėjamos, analizuojant ūkines operacijas su tikslinėse teritorijose registruotais asmenimis.

Viena vertus, sąrašų sistema yra gerai, nes suteikia apmokestinimui apibrėžtumo ir taikymo paprastumo. Tiek mokesčių administratoriui, tiek mokesčių mokėtojui nereikia detaliai analizuoti užsienio valstybių apmokestinimo taisyklių. Kita vertus, sąrašai turi ir trūkumų, nes valstybės vienam ar kitam sąrašui dažnai priskiriamos remiantis politiniais motyvais. Tai reiškia, kad sąrašai formuojami subjektyviai. Be to, dėl besikeičiančios valstybių politikos sąrašus yra būtina nuolat peržiūrėti bei atnaujinti. Tai parodo Estijos Respublikos pavyzdys. LVAT 2007-02-26 nutartimi administracinėje byloje Nr. A⁸-207/07 išnagrino ginčą dėl mokestinės prievolės dėl dividendų,

⁹² Pavyzdžiui, Prancūzija, Norvegija.

gautų iš Estijos Respublikos, apmokestinimo. Šios prievolės įvykdymo terminas buvo nustatytas iki 2004-05-03, kai Lietuva jau buvo tapusi ES nare. Kadangi yra taikomi mokesstinės prievolės vykdymo dieną galiojantys teisės aktai, ES teisės pagrindu pareiškėjo gautos pajamos iš Estijos Respublikos negalėjo būti apmokestintos didesniu 33 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifu ir joms turėjo būti taikomas bendras tokios rūšies pajamoms apmokestinti GPMĮ 6 str. 2 d. nustatytas 15 proc. mokesčio tarifas. Apskritai Estija iš pradžių buvo pilkajame sąraše, tačiau 2005-01-20 finansų ministro įsakymu Nr. 1K-025⁹³ buvo įtraukta į Lietuvos baltąjį sąrašą, nes su ja buvo pasirašyta naujos redakcijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Rumunija ir Bulgarija ES narėmis tapo 2007 m., tačiau Rumunija išliko pilkajame sąraše, o Bulgarija 2007-12-21 finansų ministro įsakymu Nr. 1K-383⁹⁴ buvo įtraukta į baltąjį. Taigi sąrašai nėra visiškai objektyvus kriterijus spręsti apie valstybių vykdomą apmokestinimo politiką.

Tęsiant, pagal PMĮ 39 str. 5 d. kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimas netaikomas, jeigu:

- kontroliuojamo užsienio vieneto pajamas sudaro tik kontroliuojančio vieneto išmokos, laikomos neleidžiamais atskaitymais pagal PMĮ 31 str. 1 d. 12 pnt., t. y. mokami dividendai ar kitaip paskirstytas pelnas, arba
- kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos sudaro mažiau kaip 5 proc. kontroliuojančiojo vieneto pajamų.

Šių taikymo išimčių paskirtis – užtikrinti, kad kontroliuojamų užsienio vienetų taisyklės bus pritaikytos tik tiems vienetams, kurių pagrindinis tikslas – mokesčių vengimas. Pirmuoju minėtu atveju siekiama užkirsti kelią galimam dvigubam tų pačių pajamų apmokestinimui. Antruoju atveju yra nustatyta toleruotina mokesčių vengimo riba – 5 proc. Tačiau, reikia atkreipti dėmesį, kad ši riba mokesčių mokėtojams gali turėti skirtingas taikymo pasekmes. Nedideles pajamas gaunančioms įmonėms ar fiziniams asmenims 5 proc. sudarys palyginti mažą sumą, tuo tarpu didelės pajamas gaunančių bendrovių atveju ši suma bus žymiai didesnė, todėl mokesčių mokėtojų lygybės principas bus pažeistas. Be to, teoriškai įmanoma ir situacija, kai asmuo įsteigs keletą kontroliuojamų užsienio bendrovių, kurių kiekviena atskirai neviršys 5 proc. kontroliuojančio vieneto pajamų ribos, ir taip išvengs šios įstatyminės pareigos. Autorės nuomone, atsižvelgiant į tarptautinę praktiką⁹⁵, būtų galima nustatyti fiksuotą pinigų sumą, vienodą visiems mokesčių mokėtojams ir taikomą visoms to

⁹³ Valstybės žinios, 2005, Nr. 12-394.

⁹⁴ Valstybės žinios, 2007, Nr. 137-5617.

⁹⁵ Pavyzdžiui, Vokietijoje kontroliuojamų užsienio bendrovių taisyklės netaikomos, jeigu Vokietijos akcininkų pajamos, priskiriamos vienai ar daugiau kontroliuojamų užsienio bendrovių, neviršija 62,000 eurų.

pačio mokesčių mokėtojo turimoms kontroliuojamoms bendrovėms. Tačiau, tokiu atveju, pirmiausia, reikėtų atlikti detalų skaičiavimais paremtą tyrimą.

Apibendrinant, kontroliuojamų užsienio bendrovių apmokestinimas yra painus ir sudėtingas. Pabrėžtina, kad tam tikrų skaitinių ribų nustatymas teisės aktuose visada yra sąlyginis, kadangi sunku vienareikšmiškai pagrįsti, kad būtent pasirinktas skaičius yra teisingas. Tikėtina, kad mokesčių ginčų insitucijų praktika, kuri turėtų susiformuoti ateityje, atskleis tikruosius kontroliuojamų užsienio bendrovių teisinio reguliavimo trūkumus.

2.2. Palyginimas su tarptautinio apmokestinimo praktika

Pagrindinė visų valstybių kontroliuojamų užsienio bendrovių taisyklių (toliau – KUB taisyklės) įstatymų struktūra atspindi dvi konkuruojančias politikas. Viena vertus, siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui ir paremti tradicinius sąžiningumo ir ekonominio efektyvumo tikslus. Kitavertus, valstybės be pagrindo nenori kištis į rezidenčių įmonių galimybę konkuruoti užsienio rinkose su kitų šalių įmonėmis rezidentėmis. Kiekvienoje šalyje KUB priemonėmis šios dvi politikos yra balansuojamos, nors kiekvienoje valstybėje balansas skiriasi. Tačiau nė viena valstybė visiškai nepanaikina mokesstinės naudos, kuri gali būti įgyta naudojantis KUB taisyklėmis. Tačiau, reikia pastebėti, kad Naujosios Zelandijos KUB taisyklės prie to priartėja. Jos apmokestina einamuoju pelno mokesčiu visą užsienio įmonių, kontroliuojamų Naujosios Zelandijos rezidentų, pelną, išskyrus įmones, įkurtose septyniose valstybėse.⁹⁶ Šios septynios sąrašė išvardintos šalys yra sudariusios mokesčių sutartis su Naująja Zelandija ir paprastai rezidentės įmonės apmokestina įmonių pelno mokesčiu.

Valstybėse, kurios šiuo metu turi KUB taisykles, galima rasti įvairių variantų, kas yra laikoma užsienio kontroliuojama įmone, kaip ji turėtų būti apmokestinama, kas turėtų būti apmokestinamas ir kokios pajamos, remiantis KUB taisyklėmis, yra apmokestinamos.⁹⁷

Bendraja prasme, KUB taisyklės gali būti klasifikuojamos į dvi plačias kategorijas: jurisdikcinį modelį (angl. – *designated jurisdiction*) ir globalų modelį (angl. – *effective-tax-rate*).⁹⁸

Jurisdikcinio modelio valstybės KUB taisyklėmis riboja investicijas į tam tikras jurisdikcijas, kuriose gaunama mokesstinė nauda. Šį būdą naudoja dauguma valstybių, tarp jų ir Lietuvos Respublika. Taisyklės apibrėžia, kas yra lengvatinis mokesčių režimas ar mokesčių rojus ir pateikia

⁹⁶ *Cit. op.* 87, p. 89.

⁹⁷ *Cit. op.* 59, p. 375.

⁹⁸ *Cit. op.* 7, p. 213.

lengvatinių zonų sąrašą. Užsienio įmonės buvimas nustatytame mokesčių rojuje turi lemiamą reikšmę KUB taisyklių taikymui. Vadinasi, KUB taisyklės nėra taikomos mokesčių vengimo schemoms, kurios yra vykdomos per subjektus, nesančius jurisdikcijose, pripažintose mokesčių rojais. Tai, autorės nuomone, jurisdikcinio modelio trūkumas, kuriuo mokesčių mokėtojai gali piktnaudžiauti. Todėl yra labai svarbu suformuoti tinkamą jurisdikcijų, priskiriamų mokesčių rojams, sąrašą. Sąrašą sudarius aplaidžiai, mokesčių mokėtojai vengs mokesčių per kontroliuojamus vienetus, esančius į sąrašą neįtrauktose valstybėse, ir KUB taisyklėmis siekiami tikslai nebus įgyvendinti. Reikia atkreipti dėmesį, kad kai kurios valstybės, siekdamos išvengti minėto trūkumo, nustato tam tikrą atleidimo nuo KUB taisyklių taikymo sistemą, tačiau tokiu atveju metodą taikyti tampa sudėtingiau. Be to, atleidimu neįmanoma apimti visų galimų piktnaudžiavimo jurisdikciniu modeliu variantų. Kaip alternatyva mažų mokesčių valstybėms nustatyti yra palyginamojo mokesčio tarifo modelis. Tokiu atveju KUB taisyklės taikomos valstybėms, kurių efektyvus užsienio tarifas yra lygus ar žemesnis nei vidaus konkretus nominalus tarifas, ar žemesnis nei fiksuotas procentas efektyvaus ar įstatyminio mokesčio vidaus tarifo. Greta mokesčių tarifų palyginimų dauguma valstybių sudaro arba mokesčių rojų sąrašus, arba (ir) baltuosius sąrašus.

Globaliojo modelio valstybėse užsienio įmonių rezidencijos vieta nėra reikšminga. Netgi aukštų mokesčių valstybių mokesčių sistemose yra galimybių apmokestinti pelną mažu ar lengvatiniu mokesčių tarifu. KUB taisyklės taikomos apibrėžtomis pajamų kategorijoms. Kiekviena transakcija, patenkanti į KUB taisyklių taikymo ribas, turi būtų ištirta tam, kad nustatyti iš jos kilusių pajamų prigimtį. Vadinasi, globalusis modelis užtikrina tikslesnius ir sąžiningesnius rezultatus, nes apmokestinamos tik priskirtinos pajamos, susidedančios iš pasyvių ir tam tikrų konkrečių aktyvių pajamų, neatmetant tokių pajamų gavimo aukštų mokesčių valstybėse galimybes. Modelis yra taikomas, pavyzdžiui, JAV, Kanadoje, Izraelyje.

Tarp KUB taisyklių sistemų taip pat yra ir kitas skirtumas, būtent tarp sistemų, kurios apmokestina tik tam tikrą pelną, kuriam yra nustatytas palankus apmokestinimas dukterinėje bendrovėje (transakcinis modelis (angl. – *the „transactional approach“*)), ir sistemų, kuriose įrodinėjama, ar apskritai užsienio dukterinei įmonei turėtų būti taikomos KUB taisyklės ir tada taisyklės arba taikomos visam dukterinės įmonės pelnui, nepaisant pelno pobūdžio, arba visai netaikomos – (visumos modelis (angl. – *the „entity approach“*)).⁹⁹

Pagal visumos modelį, jeigu KUB taisyklės nesuteikia atleidimo nuo apmokestinimo, visos pajamos yra priskiriamos vidaus akcininkams. Jeigu nuo KUB taisyklių taikymo yra atleidžiama,

⁹⁹ *Ibid.*

jokios pajamos, net ir pasyviosios, nėra priskiriamos vidaus akcininkams. Visumos modelis taikomas, pavyzdžiui, Prancūzijoje, JK, Suomijoje, Japonijoje, Portugalijoje, Švedijoje, Pietų Afrikoje.

Pagal transakcinį modelį kiekviena transakcija, patenkanti į KUB taisyklių ribas, privalo būti išanalizuota tam, kad nustatyti pajamų prigimtį. Todėl transakcinis modelis yra tikslesnis už visumos, nes tik dirbtinai perkeltoms pajamoms yra pritaikomos KUB taisyklės. Svarbu pastebėti, kad visos KUB taisyklės taikančios valstybės laiko pasyvias pajamas dirbtinai perkeltų pajamų sudedamąja dalimi, nors pasyviosios pajamos valstybėse apibrėžiamos įvairiai. Ši pajamų rūšis, priešingai nei aktyvios pajamos, yra lengviau nukreipiama į kontroliuojamų užsienio bendrovių žemų mokesčių jurisdikcijas¹⁰⁰. Transakcinis modelis primena globalųjį, todėl teisės doktrinoje¹⁰¹ kartais jie sutapatunami.

Kadangi minėti keturi metodai labiau papildo negu prieštarauja vienas kitam, dažniausiai nėra remiamasi tik vienu iš jų. Pavyzdžiui, Australija, Danija, Vokietija, Naujoji Zelandija, Norvegija, Ispanija, KUB taisyklės taiko, remdamosios pirmiausia jurisdikciniu, o tada jau naudodamos transakcinį modelį. Autorės nuomone, Lietuvą taip pat reikėtų priskirti prie šių valstybių. Lietuva turi sudariusi juodąjį, baltąjį ir pilkąjį sąrašus, todėl yra orientuota į jurisdikcinį modelį. Kadangi atleidimo atvejų nėra daug ir kiekvieną kartą yra tiriama pajamų prigimtis, Lietuva taip pat atitinka ir transakcinį modelį.

Paminėtina, kad KUB taisyklės paprastai taikomos akcininkams rezidentams, kurie individualiai ar kolektyviai turi esminę įtaką ar kontrolę užsienio įmonėje. Akcininkams rezidentams taikomas kontrolės reikalavimų lygis tam, kad įmonė būtų pripažinta kontroliuojančia užsienio įmonę, valstybėse taip pat skiriasi.¹⁰² Pavyzdžiui,

a) Daugiau negu 50 % kontroliuojamų akcijų ar balsavimo teisių:

- visi rezidentai akcininkai – Vokietija, Japonija, Portugalija, JK, Pietų Afrika;
- penki ar keletas rezidentų akcininkų – Kanada, Naujoji Zelandija;
- vienintelis rezidentas akcininkas – Danija.

b) Mažiausiai 50 % esminės įtakos:

- visi rezidentai akcininkai – Suomija, Norvegija, Švedija;
- penki ar keletas rezidentų akcininkų – Australija;

¹⁰⁰ FONTANA, Renata. The uncertain future of CFC regimes in the number states of the European Union - Part 1. *European taxation* [interaktyvus]. 2006, June [žiūrėta 2008-04-04], p. 260. Prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org/portal/pdf/cfc.pdf>>.

¹⁰¹ *Cit. op.* 59, p. 376.

¹⁰² *Cit. op.* 59, p. 376.

- vienintelis rezidentas akcininkas – Ispanija.

c) Mažiau nei 50 %, bet vienas rezidentas akcininkas turi svarbią įtaką:

- vienintelis rezidentas akcininkas – 40 % ar daugiau nuosavybės Australijoje ir Naujojoje Zelandijoje; 25 % ar daugiau akcijų Portugalijoje.

Dažniausiai akcininkas rezidentas privalo turėti minimalų akcijų procentą, kad jam būtų taikomos pelno priskyrimo taisyklės. Minimalus turėjimas paprastai yra 10 %, bet gali skirtis nuo 0 iki 50 %, pavyzdžiui, Norvegijoje – 0 %, Japonijoje – 5 %, Vengrijoje, Portugalijoje, JK – 25 %, Danijoje, Ispanijoje – 50 %. Visose valstybėse, išskyrus Daniją, Prancūziją ir JK, KUB taisyklės taikomos visiems akcininkams, įskaitant asmenis, įmones ir kitus mokesčių mokėtojus. Minėtos trys šalys apsiriboja tik įmonėmis. Be to, KUB taisyklių taikymas taip pat priklauso nuo turimų akcijų skaičiavimo dienos. Bet kokios KUB pajamos, prikirtinos vidaus akcininkams, privalo būti apskaičiuotos pagal vidaus teisės aktus ir vidaus valiutą. Ši pareiga dėl skirtingų užsienio ir vidaus teisės aktų sukelia daug sunkumų.

Nepaisant keletos išimčių¹⁰³, dauguma valstybių, esant tam tikroms sąlygoms, apskritai atleidžia nuo KUB taisyklių taikymo. Kai kurios valstybės taiko daugiau nei vieną atleidimo metodą, pavyzdžiui, JK taiko penkis būdus. Atleidimas paprastai atitinka vieną ar daugiau iš toliau pateiktų kriterijų¹⁰⁴:

- KUB taisyklės kasmet paskirsto tam tikrą nustatytą procentą pelno, kuris turi būti sugražintas į kontroliuojančią valstybę – atleidimas dėl paskirstymo. Pavyzdžiui, JK;
- Kontroliuojamos užsienio bendrovės iš realių komercinių transakcijų uždirba iš esmės aktyvias pajamas ir užsiima verslu toje šalyje – atleidimas dėl tikros verslo veiklos (gaunamų aktyvių pajamų). Pavyzdžiui, Australija, Kanada, Suomija, Prancūzija, Japonija, Portugalija, JK;
- Kontroliuojamomis užsienio bendrovėmis nėra siekiama atidėti ar išvengti mokesčių, kurie priešingu atveju būtų mokami akcininkų rezidavimo valstybėje, nagrinėjamas mokesčių mokėtojo motyvas, kuris turi būti ekonomiškai pagrįstas – atleidimas dėl motyvacijos. Pavyzdžiui, JK, Prancūzija;
- Kontroliuojamų užsienio bendrovių akcijomis yra prekiaujama fondų biržoje – viešo prekiavimo atleidimas dėl viešo prekiavimo. Pavyzdžiui, JK;
- Visos ar priskirtos kontroliuojamų užsienio bendrovių pajamos neviršija minimalios sumos (angl. - „*de minimus rule*“), arba *pro rata* dalis tokių pajamų neviršija tam tikro procento

¹⁰³ Pavyzdžiui, Naujoji Zelandija, Švedija.

¹⁰⁴ *Cit. op.* 59, p. 378.

visų kontroliuojamų užsienio bendrovių pajamų – atleidimas dėl minimalios sumos. Pavyzdžiui, Australija, Kanada, Vokietija, Ispanija, JAV, JK.

Lietuvoje, kaip jau minėta, yra taikomas atleidimas nuo KUB taisyklių dėl minimalios sumos, taip pat gaunamų aktyvių pajamų atleidimas bei dividendų ar kitaip paskirstyto pelno atleidimas, kai kontroliuojamos užsienio bendrovės pajamas sudaro tik šios kontroliuojančio vieneto išmokos.

Paminėtina, kad, pavyzdžiui, Austrijoje, Belgijoje, Liuksemburge, Šveicarijoje, KUB taisyklių apskritai nėra.

Svarbu aptarti KUB taisyklių ir prekių kainodaros taisyklių santykį. Teisės doktrinoje teigiama, kad „Valstybės, gindamos savo fiskalinius interesus ir suprasdamos, kad sandorių kainodaros taisyklių taikymas nebus efektyvus, nes neįmanomas arba labai ap sunkintas bendradarbiavimas su mažų mokesčių valstybėmis, praktikoje laikosi pozicijos, jog racionaliau yra taikyti KUB taisykles“¹⁰⁵. Taigi, galima sakyti, kad KUB taisyklėmis valstybės vengia taikyti prekių kainodaros taisykles.

Kadangi nemažai valstybių, taikančių KUB taisykles, tarp jų ir Lietuva, priklauso ES, yra svarbu panagrinėti, ar KUB taisyklės atitinka ES keliamus tikslus. Pažymėtina, kad ETT 2006-09-12 *Cadbury & Schweppes*¹⁰⁶ yra pirmoji byla, kurioje ETT buvo paprašytas išspręsti valstybių narių KUB taisyklių suderinamumo su fundamentaliomis ES laisvėmis (įsisteigimo, paslaugų teikimo ir laisvo kapitalo judėjimo laisvėmis) klausimą. Taigi ETT praktika, susijusi su KUB taisyklėmis, dar tik pradeda formotis. Šioje byloje, nagrinėdamas JK KUB taisykles, ETT sprendimo rezoliucinėje dalyje pasakė, kad „EB 43 IR EB 48 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia vienoje valstybėje narėje įsteigtos kontroliuojamos užsienio bendrovės gauto pelno įskaitymą į kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės rezidentės apmokestinimo pagrindą, kai šio pelno apmokestinimo lygis pirmojoje valstybėje yra mažesnis nei antrojoje valstybėje, nebent toks įskaitymas susijęs tik su išimtinai dirbtiniais dariniais, skirtais išvengti paprastai mokėtino nacionalinio mokesčio. Todėl tokios apmokestinimo priemonės taikymo turi būti vengiama, kai, remiantis objektyviais ir trečiųjų asmenų patikrinamais įrodymais, paaiškėja, kad, nepaisant mokesčio pobūdžio motyvų buvimo, tokia kontroliuojama užsienio bendrovė yra realiai įsteigta priimančiojoje valstybėje narėje ir joje vykdo faktinę ekonominę veiklą“.

Būtina paanalizuoti šio ETT sprendimo reikšmę ES valstybių narėms. Pirmiausia, paminėtina, kad ETT priskirta funkcija yra vienodo ES sutarties aiškinimo valstybėse narėse

¹⁰⁵ *Cit. op.* 87, p. 96.

¹⁰⁶ ETT 2006-09-12 sprendimas byloje C-196/04, *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue*.

užtikrinimas ir vienodos praktikos formavimas, todėl ETT sprendimai saisto valstybes nares. Remiantis minėtu ETT sprendimu, KUB taisyklės gali būti taikomos tik „visiškai dirbtiniams susitarimams“, kuriais ketinama apeiti nacionalinius įstatymus. Tai reiškia, kad mokesčių vengimas, apimdamas tik „visiškai dirbtinius susitarimus“, turi būti nustatinėjamas kiekvienu konkrečiu atveju. Bendrovei rezidentei, kuri tai gali padaryti geriausiai, suteikiama teisė būti atleisti nuo KUB taisyklių, pateikus įrodymus, kad kontroliuojama dukterinė įmonė yra tikrai įkurta įsteigimo valstybėje, ir kad transakcija, kuri sąlygojo motininės įmonės mokesčių sumažinimą, atspindi paslaugas, kurios iš tikrųjų buvo vykdomos valstybėje ir turėjo ekonominį tikslą įmonės veiklos atžvilgiu. Vadinasi, visa įrodinėjimo našta tenka mokesčių mokėtojui. Motyvo įrodinėjimas turi būti pagrįstas objektyviais ir trečiųjų asmenų patikrinamais įrodymais. Tokie objektyvūs įrodymai gali apimti realaus įkūrimo buvimą, kai vykdoma tikra ekonominė veikla ir tai yra „ekonominė realybė“, taip pat kaip ir fizinį patalpų, darbuotojų ir įrangos egzistavimą.¹⁰⁷ Jeigu patikrinus tokius įrodymus būtų konstatuota, kad KUB susijusi tik su fiktyviu įkūrimu nevykdant priimančioje valstybėje narėje jokios faktinės ekonominės veiklos, tokios KUB įsteigimas turėtų būti laikomas turinčiu išimtinai dirbtinio darinio pobūdį. Toks galėtų būti be kita ko, dukterinės bendrovės – „pašto dėžutės“ arba „ekrano“ atvejais.¹⁰⁸ Vistik galima padaryti išvadą, kad ETT aiškiai neapibrėžė, kokias veiklas apima „visiškai dirbtini susitarimai“. Be to, atskira reikšmė gali būti suteikta žodžiui „visiškai“, konkrečiai dėl mokesčių planavimo praktikos. Jo dėka tam tikros mokesčių vienetų dirbtinių susitarimų formos mokesčių privalumų įgijimui, nepažeidžiant ETT sprendime apibrėžtos įsteigimo laisvės interpretavimo, yra leidžiamos. Vadinasi, valstybių nacionaliniams teismams paliekama laisvė detalizuoti ir tiksliau apibrėžti „visiškai dirbtinių susitarimų“ sąvoką.

Apibendrinant, valstybių KUB taisyklių ribos negali apimti daugiau yra būtina užkirsti kelią mokesčių vengimui, todėl bet koks kitų ES valstybių narių diskriminavimas yra draudžiamas. Šis ETT sprendimas sąlygoja tam tikrus teisės aktų pakeitimus kai kuriose valstybėse narėse, pavyzdžiui, Suomijoje. Cadbury & Schweppes sprendimas ES motininėms bendrovėms aukštų mokesčių valstybėse užtikrina mokesčių planavimo galimybes.¹⁰⁹ Autorės nuomone, šis ETT sprendimas investuotojams padės pasinaudoti palyginti mažų mokesčių režimu Lietuvoje.

¹⁰⁷ Ernst & Young. *ECJ decision – Cadbury Schweppes – UK CFC rules (C-196/04)*[interaktyvus]. 2006, September [žiūrėta 2008-04-07], p. 52. Prieiga per internetą: <[http://www.ey.com/Global/Assets.nsf/Luxembourg_E/EU_competency_alert_52_sept_06/\\$file/EY_EU_TAX_Alert_52_Sep2006.pdf](http://www.ey.com/Global/Assets.nsf/Luxembourg_E/EU_competency_alert_52_sept_06/$file/EY_EU_TAX_Alert_52_Sep2006.pdf)>.

¹⁰⁸ *Cit. op.* 106, p. 68.

¹⁰⁹ BROKELIND, C. *Towards a homogeneous ES direct tax law: An assessment of the Member States' responses to the ECJ's case law.* „s.l“: IBFD, 2007, p. 212-213.

Lietuvos KUB taisyklės atitinka ETT formuojamą praktiką ir yra suderintos su ES teise. Autorės siūlymu, remiantis šiuo ETT sprendimu, Lietuvoje būtų galima aktyvios veiklos kriterijus papildyti visuotinai pripažintiniais kriterijais, tokiais kaip kontroliuojamų užsienio bendrovių patalpos ir įranga. Kadangi jie yra būtina kontroliuojamų užsienio bendrovių egzistavimo sąlyga, jie padėtų įrodyti, kad kontroliuojama užsienio bendrovė verčiasi faktine ekonomine veikla.

3. SANDORIŲ KAINODAROS TAISYKLĖS

3.1. Teisinis reguliavimas ir praktinės problemos Lietuvoje

Atviroje rinkoje veikiant tik tarpusavyje nesusijusiems verslo subjektams, nusistovi prekių ir paslaugų kainos, atspindinčios visų rinkos dalyvių maksimalios naudos siekimą.¹¹⁰ Akivaizdu, kad sparčiai daugėjant sandorių tarp asocijuotų asmenų, vis labiau didėja mokesčių pajamų perskirstymas tarp šalių, t. y. iš šalių, kuriose mokesčių tarifai yra didesni, dalis mokesčių sumokama į biudžetus tų šalių, kurių mokesčiai yra mažesni.¹¹¹ Tokiu būdu, siekiant maksimizuoti bendrą naudą, gali būti nustatomi tokie tarpusavio sandorių kainodaros principai, kurie sumažina bendrą mokesstinę našta. Tuo pačiu yra pažeidžiamos ir lygios konkurencijos tarp asocijuotų ir neasocijuotų asmenų sąlygos. Dėl to daugumoje valstybių mokesčių tikslais asocijuotų įmonių pelnas gali būti koreguojamas tiek, kiek reikia tokiems iškraipymams koreguoti ir užtikrinti, kad sandoriai tarp asocijuotų asmenų būtų sudaromi tikrąja rinkos kaina.

Lietuvoje sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodara buvo įteisinta tik 2004 m., priėmus Finansų ministro 2004-04-09 įsakymą Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 str. 2 d. ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgvendinimo taisyklių“¹¹², nors mokesčių įstatymuose: PMĮ 40 str., GPMĮ 15 str., PVMĮ 17 str. jau iki kainodaros taisyklių, skirtų sandorio ar ūkinės operacijos tikrajai rinkos kainai apskaičiuoti, įteisinimo buvo nurodyta, kad sandoriai tarp asocijuotų asmenų turi būti sudaromi tikrąja rinkos kaina.

PMĮ 40 str. 1 d. nustatyta, kad vienetai, šio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi

¹¹⁰ LINGIS, L; KAPITANOVAS, D. Sandorių su asocijuotais ir kontroliuojančiais asmenimis mokesstiniai aspektai ir deklaravimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2007, Nr. 11, p. 26.

¹¹¹ NOVIKOVAS, M. Pelningumo rodiklių naudojimas sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaroje. *Ekonomika* [interaktyvus]. 2007-03, Nr. 77 [žiūrėta 2008-04-12], p. 2. Prieiga per internetą: <
[http://www.pwc.com/extweb/home.nsf/docid/12A49A11C11D96658025711D006276AE/\\$FILE/Sandoriu_kainodara.pdf](http://www.pwc.com/extweb/home.nsf/docid/12A49A11C11D96658025711D006276AE/$FILE/Sandoriu_kainodara.pdf)>.

¹¹² Valstybės žinios, 2004-04-21, Nr. 58-2074.

pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais arba ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais turi pripažinti bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos sąnaudų sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Pagal PMĮ 40 str. 2 d. jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei tokių sąlygų nebūtų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Analogiškos nuostatos įtvirtintos ir GPMĮ 15 str.

Analizuojant PMĮ 40 str., matyti, jog 1 d. akcentuojama, kad sandoriai ir ūkinės operacijos turi būti sudaromi tikrąją rinkos kainą, o 2 d. visas dėmesys skiriamas asocijuotų asmenų tarpusavio sandorių ir ūkinių operacijų sąlygoms. Tai rodo, kad negalima sandorių tarp asocijuotų asmenų automatiškai preziumuoti kaip neteisėtų, t. y. neatitinkančių rinkos kainos. Privaloma atsižvelgti į sandorių ar ūkinių operacijų sąlygas, t. y. aplinkybių visumą. Taisyklių, kurios skirtos būtent 40 str. 2 d. įgyvendinimui, 3 str. numato konkretų sandorių kainodaros instrumentą - ištiesiosios rankos principą – tai principas, pagal kurį kontroliuojamųjų transakcijų kainos neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o atlikus kontroliuojamasias transakcijas uždirbtas pelnas arba gautos pajamos neturi skirtis nuo pelno (pajamų), kuris būtų uždirbtas, atlikus transakciją tikrąją rinkos kainą. Ištiesiosios rankos principas grindžiamas kontroliuojamosios transakcijos sąlygų palyginimu su palyginamąja transakcija ar transakcijomis.

Kadangi sandoriai ir ūkinės operacijos tarp asocijuotų asmenų yra įprastinė verslo praktika, pirmiausiai kainą sandorio ar ūkinės operacijos metu nustato mokesčių mokėtojas, todėl ir pareigą įvertinti, ar ši kainą atitinka tikrąją rinkos kainą, įstatymų leidėjas numato jam. Tuo tarpu mokesčių administratorius ištiesiosios rankos principą taiko retrospektyviu aspektu, t. y. tikrindamas mokesčių mokėtojo kontroliuojamųjų transakcijų kainodaros atitiktį ištiesiosios rankos principui. Šiuo atveju vertinami ir koreguojami jau sudaryti sandoriai bei jų vertė. Iš to seka, kad ištiesiosios rankos principo privalu laikytis tiek mokesčių mokėtojui, kuris įgyvendina ūkinės veiklos laisvę, tiek mokesčių administratoriui, kuris gina valstybės interesus.

Taisyklių 6 str. numato, kad siekiant nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančią kontroliuojamosios transakcijos kainą, turi būti atlikti šie veiksmai:

1. Taisyklėse nustatyta tvarka įvertinta kontroliuojamoji transakcija;
2. Vadovaujantis informacija, gauta įvertinus kontroliuojamąją transakciją, palyginimui turi būti parinktos nekontroliuojamos transakcijos;

3. Taisyklėse nustatyta tvarka įvertintos pasirinktos nekontroliuojamos transakcijos;
4. Vadovaujantis gauta informacija ir laikantis Taisyklėse nustatytų reikalavimų, kontroliuojamajai transakcijai parinktas ir pritaikytas kainodaros metodas, kuriuo nustatoma ištiestos rankos principą atitinkanti kaina.

Pabrėžtina, kad palyginamumo analizė sandorių kainodaroje yra labai svarbi, kadangi jos pagrindu yra parenkamas ir pritaikomas kainodaros metodas. Atlikus ją netinkamai, ištiestos rankos principą atitinkanti kaina taip pat bus nustatyta netinkamai. Nustatant, ar nekontroliuojamoji transakcija gali būti naudojama palyginti, reikia įvertinti transakcijos sąlygas ir aplinkybes taip, kaip jas įvertintų tarpusavyje neasocijuoti asmenys, sudarydami panašią transakciją. Įvertinant transakciją, turi būti įvertintos transakcijos dalyko charakteristikos, transakcijos šalių funkcijos atliekant funkcinę analizę, transakcijos sąlygos, ekonominės aplinkybės ir verslo strategija. Reikia atkreipti dėmesį, kad palyginamumas nėra suprantamas kaip tapatumas. Kadangi visiškas sąlygų atitikimas yra neįmanomas, svarbiausia, kad kontroliuojamasis sandoris daugmaž atitiktų nekontroliuojamąjį. Paprastai, mokesčių mokėtoju taikant kainodaros metodus, gaunamas kelių skaičių intervalas - vadinamasis ištiestosios rankos intervalas. Laikoma, kad transakcijos kaina ar pelnas atitinka ištiestosios rankos principą, jeigu jis neišeina iš intervalo ribų. Remiantis Taisyklių 51 str., mokesčių administratoriui, koreguojant kainą naudojant ištiestosios rankos intervalą ir neturint tikslesnių duomenų, ištiestosios rankos principą atitinkančia kaina arba pelnu laikoma kaina arba pelnas, kurie yra ištiestosios rankos intervalo vidurkis, nebent aplinkybės leidžia teigti arba mokesčių mokėtojas įrodo, kad ištiestosios rankos principą atitinkanti kaina arba pelnas yra kitokie. Taigi mokesčių administratorius ištiestosios rankos intervalo negali taikyti taip lanksčiai kaip mokesčių mokėtojas. Kadangi ištiestosios rankos intervalas turi padėti, kai nėra galimybės gauti vieną konkretų rezultatą, sandorių kainodaros taisyklėse jis yra sveikintinas dalykas. Akivaizdu, kad net sandoriai tarp neasocijuotų asmenų, esant palyginamom aplinkybėm, nėra sudaromi visada tiksliai tomis pačiomis kainomis.

Nustatant ištiestosios rankos principą atitinkančią kainą bei koreguojant ištiestosios rankos principo neatitinkančią kainą arba pelną, turi būti naudojamas vienas iš šių kainodaros metodų: palyginamosios nepriklausomos kainos, perpardavimo kainos, „kaštai plus“, pelno padalijimo ir transakcijos grynosios maržos. Kaip matyti iš taisyklių, įstatymų leidėjas labiausiai skatina naudoti pirmuosius tris metodus, kurie laikomi tradiciniais. Kai leidžia aplinkybės, pirmenybė iš šių trijų tradicinių metodų yra teikiama palyginamosios nepriklausomos kainos metodui. Tuo tarpu netradiciniai metodai yra pagrįsti ne transakcijų kaina, o pelnu. Be to, reikia pastebėti, kad netradiciniai metodai, priešingai negu tradiciniai, yra paremti ne individualia transakcija, bet taikomi

bendram transakcijų grandinės pelnui. Pelno padalijimo arba transakcijos grynosios maržos metodas gali būti taikomas tik tuo atveju, jeigu tradiciniams metodams naudoti neužtenka duomenų arba šie duomenys yra nepakankamai patikimi. Tai reiškia, kad juos reikia taikyti tik išimtiniais atvejais arba kaip fakultatyvinį būdą tradicinių metodų tinkamumui patikrinti. Iš to seka, kad netradiciniai transakcijų pelno metodai nėra tokie tikslūs kaip tradiciniai transakcijų kainos metodai. Tačiau kadangi tradicinius metodus praktikoje daugelyje svarbių atvejų pritaikyti yra sunku, ypatingai kai transakcija yra susijusi su nematerialiuoju turtu, netradiciniai metodai gali būti taikomi dažniau.

Remiantis Taisyklių 20 str., mokesčių mokėtojas turi parinkti tinkamiausią kainodaros metodą, atsižvelgdamas į transakcijos ypatybes, turimų duomenų patikimumą, prielaidų ir prognozių pagrįstumą, transakcijos, kuriai parenkamas kainodaros metodas, ir palyginimui naudojamų transakcijų panašumo laipsnį. Jam yra leidžiama naudoti daugiau negu vieną metodą, taip pat juos kombinuoti bei modifikuoti, siekiant ištiestos rankos principą atitinkančio rezultato. Svarbiausia yra, mokesčių administratoriui pareikalavus, sugebėti paaiškinti tam tikro metodo parinkimo priežastis. Praktikoje įrodinėjimo priemonė ir pagrindinis būdas mokesčių mokėtojui apginti taikomą kainodarą yra sandorių kainodaros dokumentacijos parinkimas. Tačiau tik tinkamai ir laiku parengta kainodaros dokumentacija gali padėti išsklaidyti mokesčių administratoriaus abejones, ar kainodara atitinka ištiestosios rankos principą.¹¹³ Jeigu mokesčio mokėtojas nesugeba pagrįsti pasirinktos sandorių kainodaros arba mokesčio mokėtojo pasirinktas metodas yra netinkamas, Taisyklių 23 str. suteikia teisę mokesčių administratoriui pagrįstai pritaikyti kitą savo nuožiūra taikomą kainodaros metodiką. Galima teigti, kad Taisyklių įsigaliojimas formalizavo mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bendravimą.¹¹⁴

Taisyklės apibrėžia, kurie mokesčių mokėtojai privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad buvo laikomasi ištiestos rankos principo. Tokie dokumentai turi būti kaupiami kiekvienai kontroliuojamajai transakcijai. Tačiau reikalavimo turėti dokumentus siejimas su mokesčio mokėtojo metine apyvarta, kuri turi viršyti 10 mlj. Lt, yra vertintinas kritiškai. Autorės nuomone, šis reikalavimas turėtų būti siejamas ne su visa mokesčių mokėtojo apyvarta, bet tik su apyvarta, sudarant sandorius ir ūkines operacijas su asocijuotais asmenimis. Reikia vengti pernelyg mokesčių mokėtojus apsunkinančių dokumentacijos įpareigojimų. Tačiau autorė sutinka, kad kiekviena įmonė savo nuožiūra turėtų būti suinteresuota sandorių kainodaros dokumentacija, nes „tinkamai parengta kainodaros dokumentacija net ir toms įmonėms ar užsienio šalių įmonių nuolatinėms buveinėms,

¹¹³ *Cit. op.* 110, p. 27.

¹¹⁴ *Cit. op.* 110.

kurioms dokumentavimo reikalavimai nėra privalomi, yra svarus argumentas, galintis panaikinti brangiai kainuojančius ginčus su mokesčių administratoriumi“¹¹⁵.

Reikia pabrėžti, kad svarbus kriterijus sandorių kainodaros taisyklėms taikyti yra asmenų sąsajumas – jos taikomos tik asocijuotiems asmenims. Pagal PMĮ 2 str. 8 d. asocijuoti asmenys – tai asmenys (vienetai arba fiziniai asmenys), kai jie atitinka bent vieną iš šių kriterijų:

1. yra susiję asmenys – baigtinis jų sąrašas yra nustatytas PMĮ 2 str. 28 d.;
2. gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios ekonominės naudos.

Matyti, kad įstatymų leidėjas, įstatyme įtvirtindamas detalų ir baigtinį susijusių asmenų sąrašą, kartu palieka galimybę konkrečiu atveju įvertinti asmenų vienas kitam daromą įtaką, kuri gali būti nepateisinama ekonominio turinio prasme. Asmenys, net ir nebūdami susijusiais asmenimis pagal PMĮ 2 str. 28 d., gali įtakoti tarpusavio veiksmus, sudarydami sandorius, kurie neatitinka ištiesiosios rankos principo, tokiu būdu siekdami mokestinės naudos gavimo. Nors PMĮ 2 str. 8 d. 2 pnkt. komentaras pateikia keletą pavyzdžių, vistiek jie yra rekomendacinio pobūdžio (sąrašas baigiamas žodžių junginiu „ir panašiai“), todėl atvejus, kai asmenys vienas kitam daro įtaką, nustatyti yra sunku. Kadangi įtaka yra esminis, bet pakankamai neapibrėžtas kriterijus, mokesčių administratoriui paliekama didelė diskrecija vertinti asmenų vienas kitam daromą įtaką ir pasirinkti tikrintinus asmenis sandorių kainodaros prasme. Tačiau, autorės nuomone, asocijuotų asmenų nustatymas, apsiribojant baigtiniu įstatyme išvardintų susijusių asmenų sąrašu, neapimtų visų galimų asmenų sąsajumo variantų, todėl įstatymo leidėjo įtvirtintas galimas įtakos vertinimo konkrečiu atveju kriterijus, kuris paremtas ekonominio turinio vertinimu, šiuo atveju yra tikslingas.

Pastaraisiais metais, sparčiai augant sandorių tarp asocijuotų asmenų apimtims, mokesčių administratorius ėmėsi aktyvesnės šių sandorių kontrolės. Viena pagrindinių priemonių tapo asocijuotų asmenų tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų ataskaita, kuri pateikiama kaip priedas kartu su metine pelno mokesčio deklaracija. Taigi be minėtų teisės aktų, susijusių su transakcijų kainodaros įgyvendinimu, yra dar vienas poįstatyminis teisės aktas – asocijuotų asmenų tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų ataskaitos FR0528 formos užpildymo taisyklės¹¹⁶. Pažymėtina, kad šią ataskaitą yra privaloma pildyti, jeigu su asocijuotu asmeniu per mokestinį laikotarpį buvo sudaryta sandorių, kurių bendra vertė buvo lygi ar didesnė nei 300 000 Lt. Be to, siekdama

¹¹⁵ *Cit. op.* 110, p. 27.

¹¹⁶ VMI prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2005-03-22 įsakymas Nr. VA-27 „Dėl asocijuotų asmenų tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų ataskaitos FR0528 formos ir jos užpildymo taisyklių patvirtinimo“ (su pakeitimais). Valstybės žinios, 2005, Nr. 41-1334.

kontroliuoti juridiskai susijusių įmonių sandorius, VMI pakeitė savo struktūrą, papildydama Didžiųjų mokesčių mokėtojų departamentą Tarptautinių sandorių kontrolės skyriumi. Reikia pripažinti, kad nors dėl skirtingų vietos įmonių pelno apmokestinimo tarifų ir kitų aplinkybių turi būti tikrinama ne tik tarptautinių, bet ir vietos sandorių kainodara, „tačiau Lietuvos biudžetui yra svarbiau tarptautiniai sandoriai, kuriuos prižūrėdama valstybė saugo savo biudžetą“.¹¹⁷

Sandorių kainodaros taisyklių nesilaikymo atveju yra skaičiuojamos baudos ir delspinigiai. Baudžiamos ir tokios asocijuotos bendrovės, dėl kurių sandorių biudžetas nenukentėjo, nes jie buvo sudaryti tarp dviejų pelningų Lietuvoje esančių bendrovių, tiesiog viena bendrovė dėl to gavo kiek daugiau pelno, o kita mažiau.¹¹⁸ Vienas iš MAĮ numatytų atleidimo nuo baudų ir delspinigių pagrindų yra, kai „mokesčio mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui“. Tačiau kadangi vertinant žalos biudžetui padarymo faktą, yra vertinama tik konkrečios įmonės atskira veikla ir nėra atsižvelgiama į kitų įmonių veiklą, už tarp Lietuvos pelningų įmonių sudarytą sandorį, neatitinkantį ištiestosios rinkos principo, yra baudžiama. Autorės nuomone, tai nėra teisinga, todėl būtų tikslinga papildyti sandorių kainodaros taisykles, numatant nuostatą, kad baudos asocijuotoms įmonėms nėra skiriamos, jeigu, vertinant bendrus susijusių įmonių veiksmus, akivaizdu, kad jais nėra padaroma žala biudžetui.

Praktika rodo, kad Europos valstybėse daugiausia dėmesio mokesčių administratoriai skiria valdymo paslaugų kainų pagrindimo peržiūrai.¹¹⁹ Lietuvoje valdymo mokestis taip pat suteikia didelę galimybę piktnaudžiauti sandorių kainodara, todėl mokesčių administratoriai turėtų atidžiai juos tikrinti. Valdymo mokesčių metų pabaigoje moka antrinės įmonės pirminėms įmonėms už administravimo, komercines ir panašias paslaugas, kurios yra teikiamos tarp šios grupės įmonių, ir tai yra vienas iš būdų atlyginti pirminei įmonei už jos suteiktas paslaugas antrinei bendrovei. Tokios paslaugos paprastai teikiamos visose įmonių grupėse, tačiau jų nauda sunkiai įrodoma ir jos dažnai yra prastai dokumentuotos.¹²⁰ Kadangi praktikoje dažniausiai iš nesusijusių asmenų tokios valdymo paslaugos nėra perkamos, o informacija apie valdymo paslaugų sandorius tarp susijusių asmenų nėra viešai prieinama, tokiu atveju dažniausiai taikomas „kaštai plus“ metodas, pagal kurį pirminės bendrovės patirtas valdymo sąnaudas proporcingai paskirsto antrinėms bendrovėms. Todėl, vertinant

¹¹⁷ ŽEIMANTAS, V. Valstybė imasi privačių sandorių kainodaros. *Verslo žinios* [interaktyvus]. 2004-12-13 [žiūrėta 2008-04-10]. Prieiga per internetą: < <http://www.lawin.lt/lt/docs/download/1902.php>>.

¹¹⁸ SURPLIENĖ, L. Nepelnytos baudos ir delspinigiai. *Verslo žinios* [interaktyvus]. 2007-05-29 [žiūrėta 2008-04-12]. Prieiga per internetą: <

<http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishations.nsf/docid/BA1036660BD2BD78802572EB002E5332>>.

¹¹⁹ NOVIKOVAS, M. Valdymo paslaugos: į ką reiktų atkreipti dėmesį mokesčių mokėtojui. *Mokesčių žinios* [interaktyvus]. 2007-12 [žiūrėta 2008-04-12]. Prieiga per internetą: <

<http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishations.nsf/docid/5AEBF6BD95CDA422802573ED0031CE67>>.

¹²⁰ *Ibid.*

ar valdymo mokestis atitinka rinkos kainą, daugiausia ginčų kyla atrenkant ir paskirstant valdymo sąnaudas tarp antrinių įmonių. Tam, kad šie ginčai būtų išspręsti mokesčių mokėtojo naudai, „valdymo mokesčio kainodaros dokumentuose turėtų būti pateikiamas išsamus sąnaudų sąrašas, pridėdamos šias sąnaudas įrodančios sąskaitos bei paaiškinimai, kaip buvo apskaičiuota pelno marža“¹²¹.

Pažymėtina, kad perskaičiavimo objektu taip pat gali tapti pridėtinės vertės mokestis. Pagal PVMĮ 17 str., kai mokesčio administratoriui Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais kyla pagrįstų įtarimų, kad tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė yra dirbtinai sumažinta arba padidinta, jis turi teisę apmokestinamąją vertę apskaičiuoti pats. Tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė gali būti laikoma dirbtinai sumažinta arba padidinta tuo atveju, jeigu ji, įvertinus visas sandorio sąlygas, neatitinka prekių arba paslaugos rinkos kainos. Apmokestinamoji vertė mokesčio administratoriaus sprendimu apskaičiuojama pagal rinkos kainą, nustatytą vadovaujantis Vyriausybės patvirtintais metodais ir jų taikymo tvarka¹²². Taigi rinkos kaina apskaičiuojant pelno ir pridėtinės vertės mokesčius apskaičiuojama skirtingais metodais. Teisinėje literatūroje yra siūlymų rinkos kainos apskaičiavimo metodus suvienodinti - „Tiek PVM, tiek pelno mokesčio tikslais apskaičiuota mokesčio bazė turėtų sutapti, nes abiejų mokesčių apskaičiavimo pagrindas yra realizuojamų prekių ar paslaugų kaina, nuo kurios skaičiuojama pridėtinė vertė ir kuri pripažįstama pajamomis“¹²³.

Nors Lietuva vis dar nėra EBPO nare, iš esmės sandorių kainodaros taisyklės yra sutrumpinta EBPO parengtų rekomendacijų dėl asocijuotų asmenų sandorių kainodaros tarptautinėms įmonėms ir mokesčių administracijoms¹²⁴ versija. Taisyklių 78 str. įtvirtinta, kad, taikant taisykles, rekomenduojama naudotis aukščiau minėtomis rekomendacijomis. Todėl Lietuvoje taikoma rinkos sąlygas atitinkančios kainodaros praktika iš esmės teoriškai atitinka šią praktiką kitose EBPO bei pasaulio valstybėse. Kadangi teismų praktikos¹²⁵, nagrinėjančios sandorių kainodaros taisykles, Lietuvoje dar nėra, apie praktinį taisyklių taikymo efektyvumą, tinkamumą ir problemas sunku spręsti.

¹²¹ NEDZINSKAS, N. Sandorių kainodara: didžiausias įtariamasis – valdymo mokestis. *Verslo žinios* [interaktyvus]. 2006-08-08 [žiūrėta 2008-04-10]. Prieiga per internetą:

<http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishings.nsf/docid/2165F671CE0B97568025711D006276E8>.

¹²² Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-06-12 nutarimas Nr. 871 „Dėl rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodų ir jų taikymo taisyklių patvirtinimo“ (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 60-2434.

¹²³ *Cit. op.* 26, p. 38.

¹²⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations, 2001 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecdbookshop.org/oecd/display.asp?sf1=identifiers&st1=232001041P1>>.

¹²⁵ Reikia paminėti, kad MGK praktikoje jau yra buvę keletas bylų: MGK 2005-06-17 sprendimas Nr. S-317(7-300/2005); MGK 2004-08-05 sprendimas Nr. S-343(7-271/2004).

3.2. Palyginimas su tarptautinio apmokestinimo praktika

Sandorių kainodarą galima pavadinti vienu iš svarbiausių klausimų tarptautinėje mokesčių teisėje. Tai labiausiai sąlygoja globalizacija ir tarptautinės prekybos augimas. Tačiau yra reikalinga užtikrinti, kad sandorių kainodaros taisyklių reikalavimai nebūtų pernelyg dideli ir taisyklės įvairiose jurisdikcijose mokesčių administratorių būtų atsakingai taikomos. Jos neturi sukelti neigiamo poveikio tarptautinei prekybai ir verslo veiklai. Be to, taisyklės turėtų užtikrinti atitinkamą apsaugą mokesčių mokėtojams prieš galimą ekonominę dvigubą apmokestinimą atitinkamomis apsaugos priemonėmis ir glaudesnę įvairių valstybių mokesčių institucijų bendradarbiavimą.¹²⁶

Reikia atkreipti dėmesį, kad keletas valstybių, kaip pavyzdžiui, JAV, Kanada, Japonija, Australija, laikosi agresyvios sandorių kainodaros politikos. Analizuojant JAV prekybos duomenis, paaiškėjo, kad tualetinio popieriaus ritinėliai buvo parduoti Kinijai daugiau negu € 2,000 už kilogramą, tuo tarpu termometrai iš Vokietijos buvo importuoti už šešis centus už kiekvieną.¹²⁷ Akivaizdu, kad tokie piktnaudžiavimai sandorių kainodara peržengia visas ribas ir netinkamas kainas būtina koreguoti ir dvigubo apmokestinimo dvejose valstybėse vengti bendromis abipusėmis sandorių kainodaros taisyklėmis.

Ne visos valstybės turi sandorių kainodaros taisykles kaip specialiąsias antivengimines priemones savo nacionaliniuose įstatymuose, todėl, sprendamos sandorių kainodaros klausimus, jos remiasi kitomis turimomis antivengiminėmis priemonėmis.

Nemažai valstybių¹²⁸, net ir nepriklausydamos EBPO kaip kad Lietuva, savo vidaus teisėje sandorių kainodaros atvejais remiasi minėtomis EBPO rekomendacijomis. Šias rekomendacijas galima vadinti EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos sutarties¹²⁹ 9 str. aiškinamąja priemone, nes šis straipsnis numato ištiestos rankos principą. Pagal 9 str. 2 d., siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo grėsmės, vienos sutarties šalies įmonės sandorio kainos koregavimas, remiantis ištiestosios rankos principu, turi atitinkamai sąlygoti kitos valstybės susijusios įmonės atsakančią sandorių kainos koregavimą. Pavyzdžiui, vienai valstybei padidinus bendrovės apmokestinamąjį pelną iš sandorių su užsienio šalyse esančiomis susijusiomis įmonėmis, kita susijusios įmonės valstybė turi padaryti atitinkamą tokios įmonės apmokestinamojo pelno sumažinimą. 25 str. yra

¹²⁶ *Cit. op.* 59, p. 428.

¹²⁷ STERLICCHI, J. Tax authorities squeeze multinationals over transfer pricing. *Accountancy Age* [interaktyvus]. 2006-10-12 [žiūrėta 2008-04-11]. Prieiga per internetą:

< <http://www.accountancyage.com/accountancyage/analysis/2166266/tax-authorities-transfer-pricing-US> >.

¹²⁸ Pavyzdžiui, Australija, Austrija, Belgija, Brazilija, Kanada, Prancūzija, Vengrija, Japonija, Meksika, Lenkija, Singapūras, Švedija, Šveicarija, JK.

¹²⁹ OECD, Articles of the OECD model tax convention on income and on capital [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.intltaxlaw.com/TREATIES/OECD%20Model.pdf>>.

skirtas ginčų dėl atitinkamų koregavimų sprendimui bendru valstybių kompetetingų mokesčių institucijų sutarimu. Kaip paskutinė priemonė ginčams išspręsti numatomas arbitražas. ES Arbitražo konvencija¹³⁰ skirta būtent ginčams dėl sandorių kainodaros tarp ES valstybių narių. Pažymėtina, kad 2006 m. ES Taryba priėmė ES arbitražo konvencijos Elgesio kodeksą (2007/C 223/01), skirtą veiksmingam Arbitražo konvencijos įgvendinimui. Juo siekiama užtikrinti vienodą konvencijos taikymo praktiką.

EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos 25 str. 3 d. šalims leidžia sudaryti išankstinius kainodaros susitarimus (angl. – *advance pricing arrangement*). Išankstinis kainodaros susitarimas – tai susitarimas, kuriame prieš vykdant kontroliuojamas operacijas nustatomi tinkami kriterijai (pvz., metodas, lygintini duomenys ir atitinkami patikslinimai, kritinės būsimų veiksmų prielaidos), kuriais remiantis konkrečiam laikotarpiui nustatoma tų operacijų sandorių kainodara.¹³¹ Kai kurios valstybės¹³² naudoja vienašalius išankstinius kainodaros susitarimus, pagal kuriuos mokesčių administracija ir atitinkamas mokesčių mokėtojas susitaria iš anksto. Šie susitarimai mokesčių mokėtojui ir mokesčių administracijai suteikia tarptautinių transakcijų apmokestinimo tarp susijusių šalių aiškumą. Tačiau sandorių kainodaros koregavimas paveikia apmokestinimą daugiau negu vienoje šalyje ir, jeigu valstybių mokesčių administracijos skirtingai apmokestina transakciją, gali kilti dvigubas apmokestinimas. Dėl to yra būtina kiekvienos valstybės mokesčių institucijoms suderinti sandorių kainodaros būdus. Keletas išsivysčiusių valstybių¹³³ formalizavo dvišales procedūras faktinių ginčų su daugiau nei viena mokesčių institucija išsprendimui. Taigi pagal dvišalius ir daugiašalius išankstinius kainodaros susitarimus susitaria ne tik kiekviena mokesčių administracija bei atitinkamas mokesčių mokėtojas, bet ir mokesčių administracijos, tokiu būdu panaikinant dvigubo apmokestinimo galimybę, būtent todėl dvišaliai ir daugiašaliai išankstiniai kainodaros susitarimai yra sveikintinas dalykas. Autorės siūlymu, Lietuvos mokesčių teisėje taip pat reikėtų įtvirtinti dvišalius ir daugiašalius išankstinius kainodaros susitarimus.

Pasaulinėje praktikoje, siekiant sumažinti ekonominės veiklos kaštus, yra labai aktualūs kaštų pasidalijimo sandoriai (angl. - *cost contribution arrangements*). Tokie kaštų pasidalijimo sandoriai

¹³⁰ 1990-07-23 EB konvencija 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną, OJ 1990, Nr. L 225.

¹³¹ 2007-02-27 galutinis Komisijos komunikatas Tarybai, Europos parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl ES jungtinio sandorių kainodaros forumo darbo ginčų vengimo ir sprendimo procedūrų srityje ir dėl ES išankstinių kainodaros susitarimų gairių {SEK(2007) 246}. [interaktyvus]. [žiūrėta 2008-04-13] Prieiga per internetą: <<http://eurlex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=en&ihtmlang=en&lng1=en,lt&lng2=cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,nl,pl,pt,sk,sl,sv,&val=443974:cs&page=>.41>>.41 str.

¹³² Pavyzdžiui, Australija, Belgija, Kanada, Suomija, Prancūzija, Vokietija, Japonija, Koreja, Meksika, Olandija, Naujoji Zelandija, Ispanija, JAV, JK.

¹³³ Pavyzdžiui, JAV, Japonija, Kanada, Australija, Olandija.

gali būti sudaromi bet kurioje bendroje veikloje, kaip pavyzdžiui, įmonės gali nuspręsti panaudoti bendrus išteklius centralizuotų valdymo paslaugų įsigijimui, bendrų reklamos kompanijų vystymui. Kaštų pasidalijimo sandorių esmė yra ta, kad įmonės, nesteigdamos atskiro juridinio asmens, susiburia bendro turto, paslaugų ar teisių įsigijimui, o kiekvienos dalyvaujančios įmonės patiriamų kaštų dalis tokia sandoryje turi atitikti tos įmonės gaunamą naudą.¹³⁴ Vadinasi, jeigu įmonių grupė ketina plėtoti vertingą nematerialų turtą ir grupėje bendrai dalintis gaunama nauda, kaštų pasidalijimo sandorio sudarymu ji gali išvengti sandorių kainodaros taisyklių. Tokiu atveju visi sandorį sudarę asmenys nuo pat pradžių yra laikomi turto savininkais, šiuose sandoriuose neatsiranda nei sąnaudos, nei pelnas, nes kaštų rizika yra pasidalinama. Jeigu sandorių patiriami kaštai neatitinka jų gaunamos naudos, šis skirtumas tarp dalyvių yra kompensuojamas, mokant taip vadinamus „balansuojančius mokėjimus“. Iš esmės *bona fide* kaštų pasidalijimo sandoriai yra leidžiami, tačiau nacionaliniai valstybų įstatymai paprastai nubrėžia tam tikras ribas. Kad tokie kaštų pasidalijimo sandoriai būtų laikomi atitinkantys ištiestos rankos principą, jie turi turėti šias charakteristikas:

- sandoris turėtų būti sudarytas rašytine forma ir būti realiai vykdomas. Sutartis turi aiškiai apibrėžti sandorio esmę, trukmę ir vykdymo bei pataisų sąlygas;
- sandorio šalimis būti turėtų tik asmenys, turintys teisėtas galimybes gauti iš jo naudą;
- kiekvienos iš sandorio šalių įnašas į nematerialaus turto vystymąsi, turėtų būti proporcingas bendrai naudai, kurios gavimą, valdant nuosavybę, galima pagrįstai numatyti, daliai;
- sandorio šalys turėtų būti reikalaujamos dokumentuoti savo įneštus kaštus tam, kad galėtų paaiškinti, kaip jų numatyta nauda buvo apskaičiuota.¹³⁵

Pabrėžtina, kad faktas, jog Lietuvoje 2007-04-06 PVMĮ 3 str. 1 d. 3 pnkt. komentaras buvo papildytas dalimi, skirta „kaštų pasidalijimo sandoriams“, rodo, kad Lietuvoje, esant piktnaudžiavimo šiais sandoriais galimybei, mokesčių administratorius taip pat užsiima jų tikrinimu.

Nors EBPO sandorių kainodaros rekomendacijos stipriai pritaria ištiestos rankos principo taikymui, „tačiau tuo pačiu yra atvirai pripažįstama, kad standartinis principo taikymas kartais sukelia rimtų sunkumų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui“¹³⁶. Sandorių kainodara nėra tikslus mokslas ir reikalauja nuovokumo iš mokesčių administratorių bei mokesčių mokėtojų. Tinkamos kainos tarptautiniuose sandoriuose taikymas reikalauja verslo sprendimo ir subjektyvių technikų naudojimo, dažnai neturint pakankamai duomenų. Tuo tarpu iš mokesčių

¹³⁴ PVM įstatymo 3 straipsnio komentaro (apibendrinto paaiškinimo) papildymas. [interaktyvus]. 2007-04-06 [žiūrėta 2008-04-13]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000041092>>.

¹³⁵ *Cit. op.* 87, p. 71.

¹³⁶ *Cit. op.* 87, p. 61.

mokėtojų yra tikimasi maksimalių pastangų ir jiems yra uždedama pernelyg didelė dokumentavimo ir įrodinėjimo našta.

Taigi, nepaisant paplitimo, ištiesos rankos principas yra kritikuojamas. Kaip alternatyva ištiesosios rankos principui pateikiamas proporcingas mokesčių paskirstymas tarp visų asocijuotų šalių (angl. – *formulary apportionment system*). Pagal šią sistemą dukterinės bendrovės, užsiimančios bendra veikla, yra apmokestinamos kaip viena įmonė. Pasaulinės veiklos pajamos pagal iš anksto numatytą formulę yra paskirstomos tarp visų šalių, kuriose įmonė užsiima reikšminga ekonomine veikla. Jeigu visos šalys sutiktų naudoti šią sistemą ir taip pat galėtų protingai apsibrėžti bendrą apmokestinamų pajamų definiciją, tarptautinės kompanijos būtų apmokestinamos nuo jų pasaulinių pajamų tik vieną kartą.

Proporcinis mokesčių paskirstymas yra naudojamas Kanadoje ir JAV. ES šiuo metu taip pat nagrinėja galimybę priimti tam tikrą proporcinį paskirstymą tam, kad išspręsti sudėtingas problemas, su kuriomis valstybės narės susiduria, sprendamos klausimus, susijusius su pajamų suma, kylancia dėl veiklos ES ribose. Nors ES politinė struktūra žymiai skiriasi nuo JAV ir Kanados struktūrų, verslo požiūriu visos trys ekonomikos yra integruotos rinkos. JAV ir Kanada naudoja mokesčių sistemas, skirtas integruotai rinkai. Galbūt ES taip pat turėtų naudoti mokesčių sistemą, skirtą integruotai rinkai.¹³⁷

Viena vertus, proporcingo mokesčių paskirstymo tarp visų asocijuotų šalių naudojimas yra aiškiai problematiškas. Dėl iš anksto nustatytos formulės susitarimo sunku atspindėti kiekvienos tarptautinės įmonės individualias aplinkybes. Metodas taip pat stipriai priklauso nuo priėjimo prie užsienio informacijos. Beveik garantuotai pelno suma, priskiriama kiekvienam tarptautinės grupės nariui, skirsis, kartais žymiai, nuo pajamų, rodomų apskaitos knygoje, net jeigu knygos pildomos sąžiningai ir pagal numatytus apskaitos metodus. Šioms problemoms išspręsti reikės realaus Vyriausybių bendradarbiavimo.

Kita vertus, proporcingas mokesčių paskirstymas tarp asocijuotų šalių yra patrauklus. Gerai sumodeliuota sistema gali eliminuoti mokesčių rojų mokestinius privalumus nenaudojant sudėtingų sunkiai administruojamų KUB taisyklių.¹³⁸ Ji tiesiogiai nukreipia pelną tarptautiniam teisingumui, kartu leisdamas mažesnėms ir silpnesnėms šalims gauti sąžiningą jiems priklausančių mokesčių dalį, ir žymiai sumažina žalingos mokesčių konkurencijos tarp prekybos partnerių riziką. Proporcingas mokesčių paskirstymas taip pat išvengia sunkių audito problemų, kurios dažnai kyla naudojant

¹³⁷ MARTENS-WEINER, J. *Company Tax Reform in the European Union: Guidance from the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU*. [interaktyvus]. 2006-03-14 [žiūrėta 2008-04-11], p. 107. Prieiga per internetą: <<http://www.springerlink.com/content/q706168gt5m580p3/fulltext.pdf>>.

¹³⁸ *Cit. op.* 87, p. 79.

ištiesios rankos principą. Priešingai nei ištiesios rankos principas, ši sistema nereikalauja atskiro susitarimo bendrų pajamų šaltiniams ir atskaitymams tam, kad išvengtų dvigubo apmokestinimo, nes šaltinių taisyklės yra netiesiogiai įtrauktos į paskirstymo formules.

Reikia pastebėti, kad proporcingas mokesčių paskirstymas tarp asocijuotų šalių, esant tam tikroms aplinkybėms, naudoja ištiesios rankos principą, o ištiesios rankos principas dažnai taiko formules, pavyzdžiui pelno padalijimo ar transakcijos grynosios maržos metodų atveju. Todėl kartais yra neaišku, kur baigiasi ištiesios rankos principas ir prasideda proporcingas mokesčių paskirstymas. Autorės nuomone, į standartinį ištiesios rankos principą ir proporcingo mokesčių paskirstymo sistemą nereikėtų žiūrėti kaip į priešingybes, sandorių kainodaros metoduose jų pagalba galima naudoti tiek kontroliuojamų ir nekontroliuojamų transakcijų palyginamą kainą, tiek iš anksto nustatytas formules.

Galiausiai, būtina pažymėti, kad antiofšorinės antivengiminės nuostatos taip pat prisideda prie tinkamos sandorių kainodaros formavimo. Specialių įstatymų, nukreiptų į mokesčių rojus, priėmimas gali būti priemonė prieš piktnaudžiavimą sandorių kainodara, nes mokesčių mokėtojai nustato netinkamas sandorių ar ūkinių operacijų kainas, siekdami nukreipti savo pajamas dukterinėms įmonėms, esančiose mokesčių rojuose.¹³⁹

4. ŪKINĖS OPERACIJOS SU TIKSLINĖSE TERITORIJOSE ĮREGISTRUOTAIS ASMENIMIS

4.1. Teisinis reguliavimas ir praktinės problemos Lietuvoje

Remiantis privatinės teisės principu: leidžiama viskas, kas neuždrausta įstatymu, galima teigti, kad ūkinės operacijos su tikslinėse teritorijose įregistruotais asmenimis yra teisėta veikla. Lietuvoje teisės aktų, draudžiančių atlikti šias operacijas, nėra. Akivaizdu, kad ir jų buvimas būtų sunkiai įsivaizduojamas. Niekam nėra uždrausta savo verslą organizuoti taip, kad mokesčius reikėtų mokėti valstybėje, kur jie mažesni ar kur jų visai nėra. Be to, Lietuvoje galioja ūkinės veiklos laisvės principas.

Vis dėlto nagrinėti ūkinių operacijų su tikslinėse teritorijose įregistruotais asmenimis neįmanoma neatsižvelgiant į mokesčių įstatymus, konkrečiai PMĮ ir GPMĮ. Šios specialiosios antivengiminės taisyklės taikomos tada, kai gyventojai ar įmonės vengia mokėti mokesčius, įsteigia

¹³⁹ *Cit. op.* 87, p. 60.

tikslinėse teritorijose įmonės, kurios, pavyzdžiui, nevykdo jokios veiklos ir naudojamos tik tam, kad būtų sumažinami mokesčiai.

Remiantis PMĮ 2 str. 33 d. ir GPMĮ 2 str. 21 d., tikslinė teritorija – tai užsienio valstybė arba zona, kuri yra įtraukta į finansų ministro nustatytą tikslinių teritorijų sąrašą ir atitinka bent du iš toliau pateiktų kriterijų:

1) šioje teritorijoje pelno arba jam analogiško mokesčio tarifas yra mažesnis kaip 75 procentai PMĮ 5 str. 1 d. 1 pnt. nustatyto tarifo;

2) šioje teritorijoje taikomos skirtingos apmokestinimo pelno arba jam analogišku mokesčiu taisyklės – pagal tai, kokioje valstybėje yra įregistruotas ar kitaip organizuotas kontroliuojantis asmuo;

3) šioje teritorijoje taikomos skirtingos apmokestinimo pelno arba jam analogišku mokesčiu taisyklės – pagal tai, kokioje valstybėje vykdoma veikla;

4) kontroliuojamasis 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 pelno arba jam analogiško mokesčio administravimo taisyklės ir šių taisyklių taikymo tvarka nėra pateikiama kitų valstybių mokesčių administratoriams.

Finansų ministras 2001-12-22 įsakymu Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“¹⁴⁰ patvirtino tikslinių teritorijų sąrašą. Šis sąrašas sudarytas dėl užsienio valstybių įmonių, įregistruotų lengvatinio mokesčio tarifo zonose, pajamų apmokestinimo. Mokesčio objektas – visos iš LR įmonių gaunamos sumos.¹⁴¹ Šiame sąrašė nurodytose užsienio valstybėse arba zonuose įregistruotų ar kitaip organizuotų vienetų ir gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tokiose valstybėse arba zonose, sandoriams su Lietuvos Respublikos vienetais ir nuolatiniais Lietuvos gyventojais yra taikomi PMĮ ir GPMĮ nustatyti apribojimai.

Pabrėžtina, kad pagal PMĮ vien tam tikros teritorijos buvimo tikslinių teritorijų sąrašė nepakanka, kad ji būtų laikoma tikslinė teritorija. Užsienio valstybė arba zona taip pat turi atitikti bent du minėtus įstatyme numatytus kriterijus. Taigi Lietuvoje, siekiant pritaikyti taisyklės kiekvienai konkrečiai situacijai, suformuotas detalus tikslinių teritorijų apibrėžimas, ypač atsižvelgiant į tai, kad EBPO mokesčių rojams apibrėžti šiuo metu akcentuoja tik du iš jų –

¹⁴⁰ Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110 – 4021.

¹⁴¹ BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2005 p. 262.

skaidrumo ir keitimosi informacija kriterijus. Vistik praktiškai pritaikyti nustatytus lietuviškus kriterijus dažnai gali būti komplikuoja dėl tikslinėse teritorijose įregistruotų įmonių konfidencialaus veikimo.

Kadangi tikslinės teritorijos - tai tokios teritorijos, kur taikomi sumažinti tarifai, tokios jurisdikcijos tampa labai patrauklios, siekiant išvengti mokesčių mokėjimo Lietuvoje. Tereikia pajamas perversi į vieną iš egzistuojančių tikslinių teritorijų. Todėl įstatymų leidėjas tokiems mokesčių mokėtojų veiksams užkerta kelią specialiomis antivengiminėmis priemonėmis.

Pagal PMĮ 31 str. 1 d. 8 punktą sąnaudos, kurios buvo įtrauktos į leidžiamus atskaitymus daugiau kaip prieš 18 mėnesių, tačiau faktiškai iš vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, gautos prekės ar suteiktos paslaugos neapmokėtos, yra priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams. Šia įstatymo nuostata siekiama, kad įmonės, įregistruotos ar kitaip organizuotos tikslinėse teritorijose, leidžiamų atskaitymų forma neįtrauktų į sąnaudas realiai nepatirtų išlaidų. Neleidžiamiems atskaitymams pagal PMĮ 31 str. 1 d. 10 pnt. nuostatas taip pat priskiriamos užsienio vienetams, kurie įregistruoti ar kitaip organizuoti tikslinėse teritorijose, Lietuvos vieneto arba nuolatinės buveinės išmokos, nepagrįstos 31 str. 2 d. nustatytais įrodymais:

- šios išmokos yra susijusios su jas išmokančio ir gaunančio vieneto įprastine veikla;
- išmokas gaunantis užsienio vienetas valdo turta, reikalingą tokiai įprastinei veiklai vykdyti;
- tarp išmokos ir ekonomiškai pagrįstos ūkinės operacijos yra ryšys.

Vadinasi, yra numatoma griežta sąnaudų ir išmokų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams tvarka, iš mokesčių mokėtojo reikalaujant pagrįsti ūkinės operacijos realumą. VMI prie Finansų ministerijos viršininko 2002-09-04 įsakymu Nr. 258¹⁴² patvirtino Lietuvos vieneto arba per nuolatinę buveinę veikiančio užsienio vieneto tikslinėse teritorijose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems užsienio vienetams išmokamų išmokų pripažinimo leidžiamais atskaitymais įrodymų pateikimo vietos mokesčių administratoriui taisyklės. Įprastinė ūkinės veiklos laisvės prezumpcija šiuo atveju netaikoma, todėl mokesčių mokėtojui, norint pateikti įrodymus, yra labai svarbu tinkamai dokumentuoti ūkines operacijas.

¹⁴² VMI prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2002-09-04 įsakymas Nr. 258 “ Dėl Lietuvos vieneto arba per nuolatinę buveinę veikiančio užsienio vieneto tikslinėse teritorijose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems užsienio vienetams išmokamų išmokų pripažinimo leidžiamais atskaitymais įrodymų pateikimo vietos mokesčių administratoriui taisyklių patvirtinimo“ (su pakeitimais). Valstybės žinios, 2002-09-18, Nr. 91-3927.

Pagal PMĮ 12 str. 1 d. 8 punktą mokesčiu neapmokestinamos Lietuvos vieneto bei užsienio vieneto per nuolatinės buveinės gautos netesybos, išskyrus netesybas, gautas iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar tų teritorijų gyventojų. Kaip matyti, įstatymų leidėjas netesybas, gautas iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, vertina vienareikšmiškai negatyviai.

Pagal PMĮ 34 str. 2 d. Lietuvos vieneto, kuriame dividendus gaunantis užsienio vienetas ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo daugiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų), tam užsienio vienetui išmokami dividendai neapmokestinami, išskyrus atvejus, kai dividendus gaunantis užsienio vienetas įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose. PMĮ 35 str. 2 d. užsienio vienetų dividendams įtvirtinta analogiška nuostata. Šios išimtys grindžimos tuo, kad išmokėti dividendai tampa kontroliuojančio vieneto apmokestinamomis pajamomis.

Galima rasti ir daugiau tikslinėms teritorijoms skirtų PMĮ nuostatų, pavyzdžiui, 26 str. 2 d., jau anksčiau darbe minėta 39 str. 5 d.

GPMĮ 4 str. 4 d., 17 str. 2 d. ir 21 str. 5 d., 6 str. 2 d. 10 ir 13 pnkt., 37 str. 2 d. taip pat įtvirtinti tam tikri ūkinių operacijų su tikslinėse teritorijose įregistruotais asmenimis ypatumai. Pavyzdžiui, pagal GPMĮ 6 str. 2 d. 10 ir 13 pnkt. pensijų įmokoms į tikslines teritorijas ir pensijų išmokoms, gautoms iš tikslinių teritorijų, nėra taikomas įprastinis 15 % pajamų mokesčio tarifas; pagal GPMĮ 37 str. 2 d. pajamų, gautų užsienio valstybėse, juridinio dvigubo apmokestinimo panaikinimas, remiantis Lietuvoje įprastai naudojamu atskaitymo (kredito) metodu, netaikomas apskaičiuojant pajamų mokestį nuo pajamų, gautų užsienio valstybėje, įtrauktoje į finansų ministro nustatytą tikslinių teritorijų sąrašą.

Kaip matyti, Lietuvoje sukurta pakankamai gera ūkinių operacijų su tikslinėse teritorijose įregistruotais asmenimis teisinė bazė, tačiau yra reikalinga ją realiai ir tinkamai įgyvendinti. Teismų praktikos, kuri nagrinėtų konkrečiai ūkinių operacijų su tikslinėse teritorijose įregistruotais asmenimis apmokestinimo klausimus, dar nėra, kadangi, kaip ir kitos specialiosios antivengiminės priemonės, Lietuvoje jos įtvirtintos palyginti neseniai. Pastebėtina, kad ūkinės operacijos su tikslinėse teritorijose įregistruotais asmenimis dabartinėje teismų praktikoje yra labiau fakto klausimas. Pavyzdžiui, LVAT 2007-03-19 byloje¹⁴³ nustatė, kad mokesčių administratorius nepagrįstai iš užsienio įmonių atsiskaitomųjų sąskaitų pagal įgaliojimus paimtas lėšas priskyrė pareiškėjo iš užsienio gautoms su darbo santykiais nesusijusioms apmokestinamoms pajamoms.

¹⁴³ LVAT 2007-03-19 sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁰-291/07.

Tikėtina, kad teismų praktika, kuri atskleis ūkinių operacijų su tikslinėse teritorijose įregistruotais asmenimis, kaip specialiųjų antivengiminių priemonių, trūkumus ir problemas, susiformuos vėliau.

Apibendrinant, reikia pabrėžti, kad nors Lietuvoje veikia keletas teisės aktų nuostatų, aiškiai nustatančių tam tikrus griežtus apribojimus ūkinėms operacijoms su tikslinėse teritorijose įregistruotais asmenimis, šiuo metu Lietuvoje veikianči verslo užsienyje su tikslinėmis teritorijomis reguliavimo sistema tiesiogiai verslui netrukdo. Lietuvos įstatymai nedraudžia daryti investicijas užsienyje ir ten valdyti įmones bei konkuruoti tarptautinėje rinkoje. Vistik verslas su tikslinėje teritorijoje registruota įmone, netgi neturint tikslo gauti mokesstinės naudos, pagal PMĮ ir GPMĮ Lietuvos ūkio subjektui gali sukelti nemažai neigiamų pasekmių. Todėl natūralu, kad lietuviai, vykdančys savo verslą Lietuvoje, bent jau tiesiogiai vengia dirbti su tikslinėse teritorijose registruotomis įmonėmis. Dažniau verslui renkamos teritorijos, kurios nėra tikslinių teritorijų sąrašė ir dėl kurių abejonių nekyla, pavyzdžiui, JAV, JK.

4.2. Palyginimas su tarptautinio apmokestinimo praktika

Vietas, kuriose galioja ūkio subjektų veiklai palankios finansų teisės normos tarptautiniu mastu apibūdina daug terminų – mokesčių oazė, mokesčių rojus, pakrantės finansų centras ir t.t. Būdingas mokesčių oazės bruožas yra tai, kad ten saugomas kapitalas skiriamas investuoti į sritis, pasižyminčias dideliu pelningumu ir palankesniu apmokestinimu.¹⁴⁴ Būtent todėl čia ir registruojamos ofšorinės kompanijos.

Ofšorinė kompanija – tai kompanija, įsipareigojusi nevykdyti jokios komercinės veiklos ir turėti pajamų toje teritorijoje ar valstybėje, kurioje ji įregistruojama.¹⁴⁵ Tai tik vienas iš daugelio literatūroje minimų ofšorinės kompanijos apibrėžimų. Svarbiausia ir pagrindinė ofšorinės įmonės ypatybė yra jos visiškas ar dalinis atleidimas nuo registravimo vietoje nustatytų mokesčių, taikant itin mažus metinius mokesčius arba metines rinkliavas.¹⁴⁶ Būtina pažymėti, kad ofšorinių įmonių registracija yra įmanoma jurisdikcijose, kurių įstatymai apibrėžia jų ypatingą statusą. Šių jurisdikcijų valdžios institucijos skatina ofšorinių paslaugų sektoriaus vystymąsi ir tobulėjimą, siekdamos pritraukti užsienio kapitalą, padidinti gyventojų užimtumą ir pagyvinti verslą. Pabrėžtina, kad teisine prasme ofšorinė įmonė niekuo nesiskiria nuo kitų įmonių. Jos yra pilnateisiai komercinių-ūkinių

¹⁴⁴ GLUCHOWSKI, J. Mokesčių oazės (rojaus) esmė ir požymiai. *Teisė*, 2004, Nr. 50, p. 168.

¹⁴⁵ *Cit. op.* 141, p. 261.

¹⁴⁶ STUNGYS, K., *et al.* *Ofšorinis verslas*. Vilnius, 2001, p. 16.

santykių subjektai ir, lygiai kaip ir kiti juridiniai asmenys, gali sudarinėti sandorius. Pagrindiniai ofšorinės įmonės ypatumai susiję su jos nerezidentiniu statusu, kuris reiškia, kad įmonės valdymo ir kontrolės centras yra už įmonės registravimo jurisdikcijos ribų, t.y. užsienyje. Tokios įmonės funkcionavimui paprastai užtenka formalių atributų: savininkų, direktorių, įstatų, steigimo akto, akcininkų susirinkimų protokolų bei banko sąskaitos.¹⁴⁷ Pažymėtina, kad ofšoriniame versle įmonės valdymui įmanoma pasitelkti vadinamuosius nominalius, t.y. formaliai už sutartą užmokestį einančius pareigas, tačiau neturinčius realios valdžios, asmenis. Kadangi naudojimasis šiomis paslaugomis užtikrina ofšorinio verslo konfidencialumą, daugelis ofšorinių jurisdikcijų numato tokių formalių savininkų ar direktorių buvimą. Tuo tarpu toks tikrųjų savininkų konfidencialumo užtikrinimas komplikuoja antivengiminių priemonių taikymą, nes ofšorinių įmonių pajamų apmokestinimas dažniausiai įmanomas tik savanorišku asmens duomenų deklaravimo atveju.

Daugelio valstybių teisės normos leidžia vykdyti ofšorinę veiklą. Ofšorinės įmonės valdymas nėra nusikaltimas, jeigu pati įmonė neatlieka kitų nusikalstamų veiksmų. Ofšorinio verslo pagalba, siekiant sumažinti mokesčius, yra panaudojami įvairių valstybių įstatymų tarpusavio neatitikimai. Pažymėtina, kad neigiama nuomonė apie ofšorines kompanijas susidaro dėl to, kad neretai ofšorinės struktūros naudojamos nusikalstamoms operacijoms ir dokumentų klastojimui vykdyti.

Ofšorinė struktūra yra efektyvus mokesčių planavimo mechanizmas: ofšorinę įmonę įkūrus ar perkėlus į lengvatinio mokesčių tarifo valstybę ar zoną, veiklos įvairiuose geografiniuose regionuose pagrindinės pajamos tam tikrų sutarčių pagrindu perkeliamos į šią palankią mokesčių atžvilgiu jurisdikciją. Tuo pasiekiamas optimaliausias mokesčių mokėjimo variantas. Pažymėtina, kad toks mokesčių minimizavimas nei tiesiogiai, nei netiesiogiai teisės aktų nepažeidžia. Be to, jis glaudžiai susijęs su ES teisėje pripažintomis vertybėmis, tokiomis kaip įsisteigimo ir kapitalo judėjimo laisvė.

Be abejo, siekiant, kad didelių mokesčių šalys neprarastų pajamų į savo biudžetus, daugelyje valstybių tokie sandoriai yra reguliuojami. Kiekviena valstybė vykdo savo politiką šioje srityje. Dauguma valstybių turi savus juoduosius sąrašus jurisdikcijų, su kuriomis yra neteisėta vykdyti komercinę veiklą arba kuriose atlikti sandoriai bus laikomi įtartinais. Kai kuriose šalyse, kaip pavyzdžiui, Lietuvoje, Baltarusijoje, Rusijoje, Ukrainoje, įstatymai numato apribojimus ūkinėms operacijoms su tikslinėse teritorijose įregistruotais asmenimis. Kai kur įmonėms, atleistoms nuo mokesčių mokėjimo, leidžiama turėti realiai veikiančią biurą. Pavyzdžiui, Šveicarijoje tam tikram firmų tipui įmanoma atlikti ofšorines operacijas kai kurių kantonų teritorijose, net jei jos turi ten

¹⁴⁷ *Cit. op.* 145, p. 13.

veikiantį biurą ir samdomą personalą. Šiuo atveju pareiga mokėti mokesčius išlieka, tačiau mokesčių tarifai yra daug kartų mažesni nei baziniai.

Būtina pabrėžti, kad daugiausia prie antiofšorinės sistemos formavimo prisideda EBPO, kadangi dirba mažindama „nesąžiningą mokesčių konkurenciją“. Paolo Ciocca, EBPO finansinių reikalų komiteto pirmininkas, teigia: „Nė viena šalis ar netgi maža šalių grupė negali vienos išspręsti žalingos mokesčių praktikos problemos. <...> Tai yra pasaulinis iššūkis, reikalaujantis pasaulinio atsako. Bendradarbiavimas ir partnerystė su finansų centrais – toks yra EBPO siekis“¹⁴⁸. Skaidrumo trūkumas ir tarptautinio bendradarbiavimo nesėkmės sukuria sąlygas, kuriomis gali pasinaudoti nesąžiningi mokesčių mokėtojai mokestinėms prievolėms išvengti. Dėl mokesčių vengimo prarasti mokesčiai trukdo Vyriausybėms mažinti sąžiningų mokesčių mokėtojų mokestinę našą.¹⁴⁹

EBPO šalys ir bendradarbiaujantys finansų centrai jau kuris laikas kartu dirba sprendami problemas, išskylančias dėl nesąžiningos mokesčių konkurencijos tiek EBPO šalyse, tiek užsienyje, mokestiniu aspektu plėtodami skaidrumo ir informacijos apsaikavimo standartus, kurie subalansuoja finansinio privatumo interesus su valstybių poreikiais sugebėti priversti vykdyti jų mokesčių įstatymus. Nepaisant šių pastangų kelios jurisdikcijos vis dar neatitinka geriausios praktikos standartų, iš esmės suteikdamos pagrindą nelegaliam mokesčių vengimui.

2002 m. EBPO paskelbė sąrašą nebendradarbiaujančių mokesčių rojų, pradžioje įtraukdama septynias šalis. Šiandien sąrašė liko trys: Andora, Monakas ir Lichtenšteinas. Taigi EBPO darbas yra efektyvus. Tačiau atskleidimas apie įtariamą plačiai paplitusį Vokietijos piliečių mokesčių vengimą per Lichtenšteiną pabrėžia daug platesnį iššūkį šiandieninėje globalinėje ekonomikoje: kaip reaguoti į valstybes ir teritorijas, kurios siekia pasipelninti iš kitų valstybių rezidentų mokesčių vengimo.¹⁵⁰ EBPO generalinis sekretorius Angel Gurría teigia, kad „Kol bus finansinių centrų, kurie atsisako bendradarbiauti, abipusiai apsiukeičiant mokesčių informacija, ir kurie neatitinka tarptautinių skaidrumo standartų, kitų šalių rezidentams toliau kils pagunda vengti mokestinių prievolių“¹⁵¹. Kadangi EBPO ryžtingai aktyviai savo tikslų, autorės nuomone, tikėtina, kad EBPO darbo dėka ateityje nebendradarbiaujančių valstybių nebeliks.

¹⁴⁸ OECD reports progress in fighting offshore tax evasion, but says more efforts are needed [interaktyvus]. 2007-10-12 [žiūrėta 2008-04-14]. Prieiga per internetą:

< http://www.oecd.org/document/48/0,3343,en_2649_33767_39482288_1_1_1_1,00.html>.

¹⁴⁹ *Ibid.*

¹⁵⁰ Tax disclosures in Germany part of a broader challenge, says OECD Secretary-General [interaktyvus]. 2008-02-19 [žiūrėta 2008-04-14]. Prieiga per internetą:

< http://www.oecd.org/document/34/0,3343,en_2649_33767_40114018_1_1_1_1,00.html>.

¹⁵¹ *Ibid.*

ES mastu taip pat yra bandoma kovoti su mokesčių rojais. Šiuo atveju pagrindinis vyriausybių ginklas – sugriežtintas ES direktyvos dėl apmokestinimo¹⁵² variantas. Mokesčių vengimas Vokietijai kasmet kainuoja apie 30 mlrd. eurų. Panašią sumą praranda Didžioji Britanija. Iš viso ES kasmet pasigendama 100 mlrd. eurų¹⁵³ Todėl ES „paskelbė karą“ Lichtenšteinui, Monakui, Andorai ir Šveicarijai, kuriose pradingsta mokesčiai, siekiantys milijardus eurų.

Apibendrinant, galima pasakyti, kad ateityje ofšorinių zonų teisinis reguliavimas turėtų keistis: sumažės konfidencialumo lygis, bus pasirašytos bendradarbiavimo sutartys, bus įvestos tam tikros apmokestinimo formos.

¹⁵² 1977-12-19 direktyva Nr. 77/799/EB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (su pakeitimais ir papildymais), OJ, 1977, Nr. L 336.

¹⁵³ ES paskelbė karą Lichtenšteinui, Monakui, Andorai ir Šveicarijai dėl pradingstančių mokesčių. *Integracijos žinios: Lietuva Europos Sąjungoje* [interaktyvus]. 2008-03-19 [žiūrėta 2008-04-15]. Prieiga per internetą: < http://iz.euro.lt/lit/ES_paskelbe_kara_Lichtensteinui_Monakui_/552 >.

5. KITOS SPECIALIOSIOS ANTIVENGIMINĖS PRIEMONĖS

Pasaulinėje praktikoje yra žinoma ir daugiau specialiųjų antivengiminių priemonių.¹⁵⁴

- Apsikeitimas informacija (angl. - *exchange of information*). Kadangi kontroliuoti mokesčių vengimą tarptautiniu lygiu yra sudėtinga dėl nepakankamos informacijos apie atliekamas tarptautines mokestines transakcijas, kai kurių šalių mokesčių teisė įpareigoja mokesčių mokėtojus pateikti informaciją apie tam tikras tarptautines transakcijas. Taigi apsikeitimas informacija pagal mokesčių sutartis ir įvairias konvencijas yra speciali antivengiminė priemonė. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, taip pat ir Lietuvos Respublikos, paprastai, yra įtraukiamas straipsnis, nustatantis apsikeitimą informacija. Kaip jau minėta, EBPO taip pat skatina valstybes keistis informacija mokesčių klausimais „pagal pareikalavimą“. Pagrindinis apsikeitimo informacija elementas yra atitinkamų garantijų įgvendinimas, užtikrinant pakankamą mokesčių mokėtojų teisių apsaugą, ir mokestinių dalykų konfidencialumą.¹⁵⁵
- Išėjimo mokesčiai ir mokesčių buveinės perkėlimas (angl. - *exit taxes and transfer of tax residence*). Kai kurios valstybės į buveinės perkėlimą žiūri kaip į mokesčių vengimą ir yra priėmusios specialias antivengimines priemones mokesčių vengimui per emigraciją. Daugelyje šalių įtvirtinta, kad rezidentai turi mokėti mokesčius nuo būsimų pasaulinių pajamų tam tikrą laiko tarpą po išvykimo iš šalies. Kai kuriose kontinentinės teisės jurisdikcijose perkelti galima tik užbaigtą arba likviduotą įmonę. Dar kitose valstybėse yra uždedamas išėjimo mokestis, įmonei nustojus būti rezidente tos valstybės jurisdikcijoje, nes, manoma, kad įmonės buveinės perkėlimas susijęs su kapitalo padidėjimu.
- Apsikeitimo kontrolė (angl. - *exchange controls*). Apsikeitimo kontrolę naudoja keletas valstybių kaip specialią antivengiminę priemonę transakcijoms, kurios kerta valstybės sieną. Šioms transakcijoms reikia arba išankstinio valdžios pritarimo, arba po transakcijų atlikimo turi būti pranešta apie pajamų ir kapitalo srautą. Valdžios institucijos gali kvestionuoti transakcijų kainą. Apsikeitimo kontrolės metu gauta informacija gali būti pateikta mokestinėms institucijoms. Daugelis šalių vis dar turi dalinę ar pilną apsikeitimo sąskaitų kontrolę, kuri kontroliuoja mokesčių klausimus transakcijose, kurios kerta valstybės sieną.

¹⁵⁴ *Cit. op.* 59, p. 428.

¹⁵⁵ Jurisdictions committed to transparency and effective exchange of information [interaktyvus]. [žiūrėta 2008-04-14]. Prieiga per internetą: < http://www.oecd.org/document/48/0,3343,en_2649_33767_29874096_1_1_1_1,00.html >.

- Filialo pelno mokesčiai (angl. - *branch profits tax*). Yra šalių, kurios renka papildomus mokesčius arba iš filialo, arba iš piniginių perlaidų centrinei būstinei. Mokesčių forma gali būti įvairi, pavyzdžiui, kai kurios šalys apmokestina nerezidentų kompanijas didesniu bendru mokesčiu negu rezidentų kompanijas; kai kuriose šalyse filialų pelnas pateikiamas galutiniam piniginių perlaidų mokesčiui.
- *Anti – EU directive shopping legislation*. Motininių ir dukterinių įmonių direktyva¹⁵⁶ suteikia dividendams nuolaidas ES ribose. Tuo pačiu direktyvoje yra nuostatų, leidžiančių valstybėms narėms nusistatyti antivengimines nuostatas, kurios skirtos piktnaudžiavimo direktyvos suteikiamomis galimybėmis prevencijai.

Pažymėtina, kad tai nėra baigtinis visų kitų pasaulyje naudojamų specialiųjų antivengiminių priemonių sąrašas.

Lietuvos mokesčių teisės aktai šių specialiųjų antivengiminių priemonių, išskyrus apsikeitimą informacija, kuris taikomas pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, nenumato. Autorės nuomone, Lietuvos mokesčių sistemoje jas įtvirtinti poreikio nėra. Pakanka egzistuojančių, ku labiau, kad jos taip pat yra naujos, ginčus nagrinėjančių institucijų dar netaikytos, o visus kitus atvejus apima turinio viršenybės prieš formą koncepsija.

¹⁵⁶ 1990-07-23 Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (su pakeitimais ir papildymais), OJ 1990, Nr. L 225.

IŠVADOS

1. Turinio viršenybė prieš formą kaip bendroji antivengiminė priemonė Lietuvoje pasižymi abstraktumu bei sandorių ir ūkinių operacijų, nuo kurių yra siekiama atgrasinti, įvairove. Tačiau net bendrai išreikštai antivengiminei priemonei reikalavimai įrodyti vienintelį mokesčinį mokesčio mokėtojo tikslą suteikia ribotą poveikį praktikoje, tokiu būdu pašalinant mokesčių administratorių ir teismų piktnaudžiavimų suteiktais įgaliojimais galimybę. Pažymėtina, kad mokesčių vengimo ir mokesčių planavimo atribojimas išlieka vienu iš sudėtingiausių mokesčių teisės klausimų, kuris sąlygoja teisinį netikrumą planuojant mokesčius. Autorės nuomone, įstatyme reikėtų įtvirtinti kriterijus, kuriais remiantis būtų galima nustatyti, kada mokestinės naudos gavimas yra dominuojantis mokesčių mokėtojo veiksmų tikslas ir šie veiksmai neatitinka įstatymo normos tikslo ir uždavinių. Kita vertus, šie kriterijai galėtų būti suformuluoti ir teismų praktikos. Nagrinėjant mokesčių vengimą, apibrėžtą naudojant turinio viršenybės prieš formą principą, kaip mokesčių įstatymų pažeidimą, galima daryti išvadą, kad daugiausia problemų LVAT ir MGK praktikoje sukelia būtent tinkamas subjekto nustatymas ir subjektyviosios pusės elemento – tikslo pagrindimas.
2. Plonos kapitalizacijos taisyklių analizė rodo, kad Lietuvoje jos yra pakankamai detalios ir atitinka tiek EBPO rekomendacijas, tiek ETT praktiką. Lyginant Lietuvoje nustatytą fiksuotą santykį su kitose valstybėse įtvirtintu santykiu, galima pagrįstai teigti, kad mokesčių mokėtojams nustatytas santykis 4:1 yra gana liberalus. Pažymėtina, kad plonos kapitalizacijos taisyklės yra specialioji norma sandorių kainodaros taisyklių atžvilgiu. Kadangi tokia nuostata tiesiogiai nėra įtvirtinta nei Taisyklėse, nei mokesčių įstatymuose, siekiant teisinių santykių aiškumo, autorės nuomone, jos tiesioginis įtvirtinimas būtų tikslingas.
3. Kontroliuojamų užsienio bendrovių apmokestinimas yra painus ir sudėtingas. Pabrėžtina, kad tam tikrų skaitinių ribų nustatymas teisės aktuose visada yra sąlyginis, kadangi sunku vienareikšmiškai pagrįsti, kad būtent pasirinktas skaičius yra teisingas. Autorės siūlymu, nominalų mokesčio tarifą, kuris naudojamas nustatinėjant pilkąjį sąrašą, būtų tikslinga keisti į daugelyje valstybių naudojamą faktinio užsienio mokesčio, sumokėto konkrečios užsienio kontroliuojamos bendrovės, ir hipotetinio vidaus mokesčio, kurį kontroliuojama užsienio bendrovė sumokėtų kaip rezidentė, palyginimą. Be to, remiantis ETT 2006-09-12 Cadbury & Schweppes sprendimu, Lietuvoje būtų galima aktyvios veiklos kriterijus papildyti visuotinai pripažintais kriterijais, tokias kaip kontroliuojamų užsienio bendrovių patalpos ir įranga.

ETT praktikos analizė rodo, kad valstybių KUB taisyklių ribos negali apimti daugiau negu yra būtina užkirsti kelią mokesčių vengimui, turi būti užtikrintas ES valstybių narių nediskriminavimo principas.

4. Autorės nuomone, būtų tikslinga papildyti Lietuvos sandorių kainodaros taisykles, numatant nuostatą, kad baudos asocijuotoms įmonėms nėra skiriamos, jeigu, vertinant bendrus susijusių įmonių veiksmus, akivaizdu, kad jais nėra padaroma žala biudžetui. Pabrėžtina, kad faktas, jog Lietuvoje 2007-04-06 PVMĮ 3 str. 1 d. 3 p. komentaras buvo papildytas dalimi, skirta „kaštų pasidalijimo sandoriams“, rodo, kad Lietuvoje, esant piktnaudžiavimo šiais sandoriais galimybei, mokesčių administratorius taip pat užsiima jų tikrinimu. Autorės siūlymu, atsižvelgiant į tarptautinę apmokestinimo praktiką, Lietuvos mokesčių teisėje reikėtų įtvirtinti dvišalius ir daugiašalius išankstinius kainodaros susitarimus. Nepaisant pasaulinio paplitimo, ištiestos rankos principas yra kritikuotinas, kaip alternatyvą jam pateikiant proporcingo mokesčių paskirstymo tarp visų asocijuotų šalių sistemą. Gerai sumodeliuota sistema galėtų eliminuoti mokesčių rojų mokestinis privalumus, nenaudojant sudėtingų sunkiai administruojamų KUB taisyklių.
5. Ūkinės operacijos su tikslinėje teritorijoje registruotais asmenimis, netgi neturint tikslo gauti mokestinės naudos, pagal PMĮ ir GPMĮ Lietuvos ūkio subjektui gali sukelti nemažai neigiamų pasekmių. Pažymėtina, kad dabartinėje teismų praktikoje jos yra labiau fakto negu apmokestinimo klausimas. Lietuvoje, siekiant pritaikyti taisykles kiekvienai konkrečiai situacijai, suformuotas detalus tikslinių teritorijų apibrėžimas, ypač atsižvelgiant į tai, kad EBPO mokesčių rojams apibrėžti šiuo metu akcentuoja tik du iš jų – skaidrumo ir keitimosi informacijos kriterijus. Atsižvelgiant į EBPO ir ES praktiką, ateityje ofšorinių zonų teisinis reguliavimas turėtų keistis: sumažės konfidencialumo lygis, bus pasirašytos bendradarbiavimo sutartys, bus įvestos tam tikros apmokestinimo formos.

LITERATŪRA

1. Teisės norminiai aktai

1.1. Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014;
2. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262;
3. Mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX – 2112 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243;
4. Mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38¹, 50, 52¹, 56¹ straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26² straipsniu įstatymas Nr. IX-955. Valstybės žinios, 2002-06-28, Nr. 65–2628;
5. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 73 – 3085;
6. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35 – 1271;
7. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001, Nr. 99–3515;
8. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas Nr. IX-675 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001, Nr. 110 – 3992;
9. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas Nr. VIII-1835 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000, Nr. 64-1914;
10. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2007-12-21 įsakymas Nr. 1K-383 „Dėl Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2002 m. sausio 24 d. įsakymo 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” pakeitimo. Valstybės žinios, 2007, Nr. 137-5617;
11. VMI prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2005-03-22 įsakymas Nr. VA-27 „Dėl asocijuotų asmenų tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų ataskaitos FR0528

- formos ir jos užpildymo taisyklių patvirtinimo“ (su pakeitimais). Valstybės žinios, 2005, Nr. 41-1334;
12. VMI prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2004-05-24 įsakymas Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2004-05-28, Nr. 86-3156;
 13. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2005-01-20 įsakymas Nr. 1K-025 „Dėl Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2002 m. sausio 24 d. įsakymo 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” pakeitimo“. Valstybės žinios, 2005, Nr. 12-394;
 14. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2004-04-09 įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 str. 2 d. ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“. Valstybės žinios, 2004-04-21, Nr. 58-2074;
 15. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-12-09 nutarimas Nr. 1575 „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2003-12-12, Nr. 116-5289;
 16. VMI prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2002-12-24 įsakymas Nr. 376 „Dėl ataskaitos apie kontroliuojamuosius ir kontroliuojančius vienetus bei asmenis FR0438 formos bei jos užpildymo taisyklių patvirtinimo“ (su pakeitimais). Valstybės žinios, 2003, Nr. 2-66;
 17. VMI prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2002-09-04 įsakymas Nr. 258 “ Dėl Lietuvos vieneto arba per nuolatinę buveinę veikiančio užsienio vieneto tikslinėse teritorijose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems užsienio vienetams išmokamų išmokų pripažinimo leidžiamais atskaitymais įrodymų pateikimo vietos mokesčių administratoriui taisyklių patvirtinimo“ (su pakeitimais). Valstybės žinios, 2002-09-18, Nr. 91-3927;
 18. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-06-12 nutarimas Nr. 871 „Dėl rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodų ir jų taikymo taisyklių patvirtinimo“ (su pakeitimais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 60-2434;
 19. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-04-12 nutarimas Nr. 517 „Dėl pozityvių pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto arba Lietuvos

- nuolatinio gyventojų pajamas tvarkos ir pajamų, neįtraukiamų į pozityvias pajamas, rūšių patvirtinimo“ (su pakeitimais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 40-1497;
20. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2002-01-24 įsakymas 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“ (su pakeitimais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 10 – 379;
21. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2001-12-22 įsakymas Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ (su pakeitimais). Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110 – 4021;

1.2. ES teisės aktai

22. 2007-02-27 galutinis Komisijos komunikatas Tarybai, Europos parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl ES jungtinio sandorių kainodaros forumo darbo ginčų vengimo ir sprendimo procedūrų srityje ir dėl ES išankstinių kainodaros susitarimų gairių {SEK(2007) 246}. [interaktyvus]. [žiūrėta 2008-04-13] Prieiga per internetą:
<<http://eurlex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=en&ihtmlang=en&lng1=en,lt&lng2=cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,nl,pl,pt,sk,sl,sv,&val=443974:cs&page=>>. 41 str.;
23. 1990-07-23 EB konvencija 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną, OJ 1990, Nr. L 225;
24. 1990-07-23 Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (su pakeitimais ir papildymais), OJ 1990, Nr. L 225;
25. 1977-12-19 direktyva Nr. 77/799/EB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (su pakeitimais ir papildymais), OJ, 1977, Nr. L 336;

1.3. Kiti teisės aktai

26. Abgabenordnung [interaktyvus]. 1976-03-16 [žiūrėta 2008-04-23]. Prieiga per internetą:
<<http://vz.lt/Default2.aspx?ref=toppr&ArticleID=bc81cb67-9771-4a39-9999-c202236385bb#continue>>;

27. OECD, Articles of the OECD model tax convention on income and on capital [interaktyvus].
Prieiga per internetą:
<<http://www.intltaxlaw.com/TREATIES/OECD%20Model.pdf>>;
28. OECD, Transfer Pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations, 2001 [interaktyvus]. Prieiga per internetą:
<<http://www.oecdbookshop.org/oecd/display.asp?sf1=identifiers&st1=232001041P1> >;

2. Specialioji ir kita literatūra

2.1. Monografijos, vadovėliai, disertacijos

29. ARNOLD, B; MCINTYRE, M. *International tax primer*. 2nd ed. „s.l“: Kluwer law international, 2002;
30. BROKELIND, C. *Towards a homogeneous ES direct tax law: An assessment of the Member States' responses to the ECJ's case law*. „s.l“: IBFD, 2007;
31. BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2005;
32. FINNERTY, C., et al. *Fundamentals of international tax planning*. s.l: FINC, 2007;
33. MARTENS-WEINER, J. *Company Tax Reform in the European Union: Guidance from the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU*. [interaktyvus]. 2006-03-14 [žiūrėta 2008-04-11]. Prieiga per internetą:
< <http://www.springerlink.com/content/q706168gt5m580p3/fulltext.pdf>>;
34. PAULAUŠKAS, A. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*: daktaro disertacija. Vilnius, 2006;
35. ROTHAGI, R. *Basic International Taxation*. Hague: Kluwer Law International, 2002;
36. STUNGYS, K., et al. *Ofšorinis verslas*. Vilnius, 2001;
37. THURONYI, V. *Comparative tax law*. The Hague: Kluwer law international, 2003;
38. THURONYI, V. *Tax law design and drafting*. London: Kluwer law international, 2000;

2.2. Straipsniai

39. BARTUSEVIČIENĖ, K. Palūkanos ne visada yra leidžiami atskaitymai. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2005, Nr. 5;
40. ES paskelbė karą Lichtenšteinui, Monakui, Andorai ir Šveicarijai dėl pradingstančių mokesčių. *Integracijos žinios: Lietuva Europos Sąjungoje* [interaktyvus]. 2008-03-19 [žiūrėta 2008-04-15]. Prieiga per internetą:

- < http://iz.euro.lt/lit/ES_paskelbe_kara_Lichtensteinui_Monakui_/552 >;
41. FONTANA, Renata. The uncertain future of CFC regimes in the member states of the European Union - Part 1. *European taxation* [interaktyvus]. 2006, June [žiūrėta 2008-04-04]. Prieiga per internetą: <<http://www.ibfd.org/portal/pdf/cfc.pdf>>;
 42. GLUCHOWSKI, J. Mokesčių oazės (rojaus) esmė ir požymiai. *Teisė*, 2004, Nr. 50;
 43. LINGIS, L; KAPITANOVAS, D. Sandorių su asocijuotais ir kontroliuojančiais asmenimis mokestiniai aspektai ir deklaravimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2007, Nr. 11;
 44. NEDZINSKAS, N. Sandorių kainodara: didžiausias įtariamasis – valdymo mokestis. *Verslo žinios* [interaktyvus]. 2006-08-08 [žiūrėta 2008-04-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.pwc.com/extweb/pwcpublications.nsf/docid/2165F671CE0B97568025711D006276E8>>;
 45. NOVIKOVAS, M. Valdymo paslaugos: į ką reikėtų atkreipti dėmesį mokesčių mokėtojui. *Mokesčių žinios* [interaktyvus]. 2007-12 [žiūrėta 2008-04-12]. Prieiga per internetą: <<http://www.pwc.com/extweb/pwcpublications.nsf/docid/5AEBF6BD95CDA422802573ED0031CE67>>;
 46. NOVIKOVAS, M. Pelningumo rodiklių naudojimas sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaroje. *Ekonomika* [interaktyvus]. 2007-03, Nr. 77 [žiūrėta 2008-04-12]. Prieiga per internetą: <[http://www.pwc.com/extweb/home.nsf/docid/12A49A11C11D96658025711D006276AE/\\$FILE/Sandoriu_kainodara.pdf](http://www.pwc.com/extweb/home.nsf/docid/12A49A11C11D96658025711D006276AE/$FILE/Sandoriu_kainodara.pdf)>;
 47. PAKALKAITĖ, V. Vieni vadina vengimu, kiti – planavimu. *Verslo žinios* [interaktyvus]. 2007-12-10 [žiūrėta 2008-04-23]. Prieiga per internetą: <<http://vz.lt/Default2.aspx?ref=toppr&ArticleID=bc81cb67-9771-4a39-9999-c202236385bb#continue>>;
 48. PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15;
 49. PAULAUSKAS, A. Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos. *Teisė*, 2004, Nr. 51;
 50. RĖKSNYS, J. Intelektualiam mokesčių vengimui užkardyti įteisintas piktnaudžiavimo institutas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2002, Nr. 9;
 51. STERLICCHI, J. Tax authorities squeeze multinationals over transfer pricing. *Accountancy Age* [interaktyvus]. 2006-10-12 [žiūrėta 2008-04-11]. Prieiga per internetą: <<http://www.accountancyage.com/accountancyage/analysis/2166266/tax-authorities-transfer-pricing-US>>;

52. SURPLIENĖ, L. Nepelnytos baudos ir delspinigiai. *Verslo žinios* [interaktyvus]. 2007-05-29 [žiūrėta 2008-04-12]. Prieiga per internetą: <<http://www.pwc.com/extweb/pwcpublications.nsf/docid/BA1036660BD2BD78802572EB002E5332>>;
53. VASILIAUSKAS, V. Optimizuoti ar vengti? Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2005, Nr. 5;
54. ŽEIMANTAS, V. Valstybė imasi privačių sandorių kainodaros. *Verslo žinios* [interaktyvus]. 2004-12-13 [žiūrėta 2008-04-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.lawin.lt/lt/docs.download/1902.php>>;

2.3. Komentarai

55. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio komentaro (apibendrinto paaiškinimo) papildymas. [interaktyvus]. 2007-04-06 [žiūrėta 2008-04-13]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000041092>>;
56. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras Nr. KD – 5672 (su pakeitimais ir papildymais);
57. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras (apibendrintas paaiškinimas) Nr. IX - 675 (su pakeitimais ir papildymais);
58. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio komentaras (apibendrintas paaiškinimas) Nr. IX – 1007 (su pakeitimais ir papildymais);
59. Tipke/Kruse, Abgabenordnungskommentar &42 para. 23, 1999;

2.4. Kita literatūra

60. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. IV leidimas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000;
61. LIETUVOS LAISVOSIOS RINKOS INSTITUTAS. Mokesčių administravimo įstatymo projekto analizė ir išvados (2) [interaktyvus]. 2004-02-27 [žiūrėta 2008-04-19]. Prieiga per internetą: <http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/mokesciu_administravimo_istatymo_projekto_analize_ir_ishvados_2/1563>;
62. Tax disclosures in Germany part of a broader challenge, says OECD Secretary-General [interaktyvus]. 2008-02-19 [žiūrėta 2008-04-14]. Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/document/34/0,3343,en_2649_33767_40114018_1_1_1_1,00.html>

63. OECD reports progress in fighting offshore tax evasion, but says more efforts are needed [interaktyvus]. 2007-10-12 [žiūrėta 2008-04-14]. Prieiga per internetą:
<http://www.oecd.org/document/48/0,3343,en_2649_33767_39482288_1_1_1_1,00.html>
64. Jurisdictions committed to transparency and effective exchange of information [interaktyvus]. [žiūrėta 2008-04-14]. Prieiga per internetą:
<http://www.oecd.org/document/48/0,3343,en_2649_33767_29874096_1_1_1_1,00.html>;
65. Ernst & Young. *ECJ decision – Cadbury Schweppes – UK CFC rules (C-196/04)* [interaktyvus]. 2006, September [žiūrėta 2008-04-07], p. 52. Prieiga per internetą:
<[http://www.ey.com/Global/Assets.nsf/Luxembourg_E/EU_competency_alert_52_sept_06/\\$file/EY_EU_TAX_Alert_52_Sep2006.pdf](http://www.ey.com/Global/Assets.nsf/Luxembourg_E/EU_competency_alert_52_sept_06/$file/EY_EU_TAX_Alert_52_Sep2006.pdf)>;

3. Praktinė medžiaga

3.1. Europos Teisingumo Teismo sprendimai

66. ETT 2007-03-13 sprendimas byloje C – 524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue*;
67. ETT 2006-09-12 sprendimas byloje C-196/04, *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue*;

3.2. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo sprendimai

68. LVAT 2008-03-13 nutartis administracinėje byloje Nr. A²⁴⁸-94/08;
69. LVAT 2008-02-20 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/08;
70. LVAT 2008-01-17 nutartis administracinėje byloje Nr. P²¹ – 17/08;
71. LVAT 2007-11-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-1086/07;
72. LVAT 2007-10-19 sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁴-885/07;
73. LVAT 2007-09-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-711/07;
74. LVAT 2007-09-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-750/07;
75. LVAT 2007-07-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-719/07;
76. LVAT 2007-03-19 sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁰-291/07;
77. LVAT 2006-06-16 nutartis administracinėje byloje Nr. A²-1067/06;
78. LVAT 2006-05-22 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁸-951/06;
79. LVAT 2006-04-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-794/06;
80. LVAT 2007-02-26 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-207/07;

81. LVAT 2006-02-21 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁶-851/06;
82. LVAT 2006-02-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁵ - 771/06;
83. LVAT 2005-07-07 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-495/05;
84. LVAT 2005-06-23 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-741/05;
85. LVAT 2005-05-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴-587/05;
86. LVAT 2005-02-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴-207/05;
87. LVAT 2004-06-21 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴-560/04;
88. LVAT 2002-02-24 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-27/03;

3.3. Jungtinės Karalystės teismų sprendimai

89. *Duke of Westminster v. CIR* [1936] 1 AC 19 (UK);
90. *Ridge Securities v IRC* 44 TC 373 (UK);

3.4. Mokestinių ginčų komisijos sprendimai

91. MGK 2006-10-23 sprendimas Nr. S-354-(7-333/2006);
92. MGK 2005-06-17 sprendimas Nr. S-317(7-300/2005);
93. MGK 2005-04-21 sprendimas Nr. S-202-(7-143/2005);
94. MGK 2004-08-05 sprendimas Nr. S-343(7-271/2004);

4. Travaux préparatoires

95. Mokesčių administravimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas Nr. IXP - 3196, 2004-01-15;
96. Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 18, 19, 27, 29, 38, 38–1, 50, 52–1 ir 56–1 straipsnių pakeitimo ir papildymo 26–2 straipsniu įstatymo Nr. IXP-1552, 2002-04-18;

5. Interneto adresai

97. Europos Bendrijų Teisingumo teismas <<http://curia.europa.eu>>;
98. Infoplex praktika <<http://www.teismupraktika.lt/praktika>>;
99. Lietuvos laisvosios rinkos institutas <<http://www.lrinka.lt>>;
100. Lietuvos Respublikos Finansų ministerija <<http://www.finmin.lt>>;
101. Lietuvos Respublikos Seimas <<http://www.lrs.lt>>;
102. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas <<http://www.lvat.lt>>;
103. Organization for Economic Co-operation and Development <<http://www.oecd.org>>;

104. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos
<<http://www.vmi.lt>>.

REGULATION OF ANTI-AVOIDANCE MEASURES IN LITHUANIA: PROBLEMATIC ASPECTS AND COMPARISON WITH INTERNATIONAL TAXATION PRACTISE

SANTRAUKA

Mokesčių vengimas nėra nei pageidaujama, nei toleruojama mokesčių mokėtojų veiklos forma, todėl valstybės stengiasi apibūdinti, atpažinti ir, svarbiausia, kontroliuoti mokesčių vengimą. Antivengimines priemones šiame darbe apibrėžiamos kaip būdai kovoti prieš mokesčių nemokėjimą ar jų sumažinimą, kai mokesčių mokėtojai imituoja teisės aktų reikalavimus atitinkantį veiklos modelį ar sandorių seką ir taip gauna mokestinę naudą. Pabrėžtina, kad antivengiminės nuostatos tai ne tik prevencijos priemonės, bet kartu ir mokesčių vengimu padarytos žalos valstybės biudžetui pašalinimas.

Turinio viršenybės prieš formą principas kaip bendroji antivengiminė priemonė ir ūkinių operacijų su tikslinėse teritorijose įregistruotais asmenimis taisyklės Lietuvos mokesčių sistemoje įtvirtintos 2002 m. Plonos kapitalizacijos bei kontroliuojamų užsienio bendrovių taisyklės nustatytos 2003 m. Sandorių kainodaros taisyklės – 2004 m. Kadangi šios antivengiminės priemonės yra įtvirtintos palyginti neseniai, darbe, tiriant įstatyminių įtvirtinimą, doktrininių aiškinimą ir mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką, analizuojamas dabartinis antivengiminių priemonių teisinis reglamentavimas ir kylančios praktinės problemos, ieškoma galimų jų sprendimo būdų. Atsižvelgiant į tai, kad tiek mokesčių teisės doktrina, tiek ginčus nagrinėjančių institucijų praktika nėra gausi, nagrinėjamos ir galimai kilsiančios problemos, siekiant iš anksto nustatyti galimus antivengiminių priemonių tobulinimo būdus.

Kadangi valstybės skirtingai reguliuoja mokesčių teisės klausimus ir konkuruoja tarpusavyje, siekdamas pritraukti pajamas, reikalinga įvertinti antivengimines priemones tarptautiniu mastu, todėl darbe Lietuvoje galiojančios antivengiminės priemonės lyginamos su tarptautinio apmokestinimo praktika. Būtent ši lyginamoji analizė padeda ieškoti galimų antivengiminių priemonių sistemos tobulinimo būdų ir mūsų šalyje.

REGULATION OF ANTI-AVOIDANCE MEASURES IN LITHUANIA: PROBLEMATIC ASPECTS AND COMPARISON WITH INTERNATIONAL TAXATION PRACTISE

SUMMARY

Tax avoidance is neither desirable nor acceptable activity of tax payers therefore countries are seeking to define, recognize and mainly control tax avoidance. Anti-avoidance measures are determined as means to contest with not paying taxes or reduction of taxes if tax payers imitate the model of activity or a series of transactions which fit the requirements of legal acts and thus gains tax advantage. It should be noted that anti-avoidance measures are not only precautionary means but also elimination of damage which is done to the country's budget by avoiding taxes.

Substance over form principle as general anti-avoidance rule and rules of economic operations with persons registered in reduced taxes jurisdictions in the tax system of Lithuania were established in 2002. Thin capitalization and controlled foreign corporation rules were settled in 2003. Transfer pricing rules – in 2004. Whereas anti-avoidance measures are established comparatively recently, there in this master issue by researching legislation, the doctrine of tax law and the practise of institutions examining tax disputes current legal regulation of anti-avoidance measures and attendant practical problems are analysed and estimated, possible solutions are proposed. Considering that neither the doctrine of tax law nor the practice of institutions examining tax disputes is in great numbers potential problems are also researched and possible anti-avoidance measures improvements are being tried to be found in advance.

Whereas countries regulate the issues of tax law differently and compete with each other by seeking to raise revenue it is essential to assess anti-avoidance measures to international extent consequently anti-avoidance measures of Lithuania are compared with the practise of international taxation. Namely this comparative analysis helps to search for possible ways of improving legal regulation of anti-avoidance measures system in our country.